

teamiento y su solución ha cambiado el régimen competencial de la Comunidad Autónoma concernida). Y ello se hace de un modo que considero casi apodíctico, y como tal no compartible por mí, introduciendo sin la fundamentación precisa una innovación jurisprudencial del más hondo calado.

En la alternativa antes indicada, y dado lo dispuesto en el art. 39.2 LOTC, entiendo que lo cuestionable es, más que nuestra doctrina sobre las cuestiones de inconstitucionalidad, la que hemos establecido respecto de los recursos de inconstitucionalidad en los casos de ius superveniens, que es, a mi juicio, la que debiéramos revisar, para evitar la inconveniencia de que la solución de constitucionalidad fuera distinta en las cuestiones de inconstitucionalidad y en los recursos. Mas como es en esta segunda vertiente en la que, en mi criterio, debía operar la revisión de nuestra doctrina, y en el caso actual no nos encontramos en un recurso, no me parece adecuado afrontar ahora tal reto. Basta con considerar que nos hallamos ante una cuestión de inconstitucionalidad, para llegar a la conclusión de que con arreglo al canon de enjuiciamiento aplicable en las mismas, al que se refiere el fundamento jurídico 5 de la Sentencia, y dado lo dispuesto en el art. 39.2 LOTC, la declaración de inconstitucionalidad debiera llevar aparejada la consecuente declaración de nulidad de los preceptos cuestionados, solución que sostengo en este mi Voto particular.

Madrid, a veintidós de diciembre de dos mil cuatro.—
Vicente Conde Martín de Hijas.—Firmado y rubricado.

1072 *Pleno. Sentencia 255/2004, de 23 de diciembre. Cuestiones de inconstitucionalidad 6/95 y 4476/97 (acumuladas). Planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, redactado por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre.*

Vulneración del principio de igualdad tributaria: deducción variable y otros aspectos del trato fiscal de las rentas abonadas y percibidas entre miembros de la unidad familiar (STC 146/1994). Nulidad de precepto estatal.

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Guillermo Jiménez Sánchez, don Vicente Conde Martín de Hijas, doña Elisa Pérez Vera, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Eugeni Gay Montalvo, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Ramón Rodríguez Arribas, don Pascual Sala Sánchez y don Pablo Pérez Tremps, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 6/95 y 4476/97, planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, por posible vulneración del art. 14, en

relación con el 31, ambos de la Constitución. Han intervenido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Ramón Rodríguez Arribas, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado de entrada en este Tribunal el día 3 de enero de 1995, el Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco remite Auto de dicha Sala de 26 de diciembre de 1994 dictado en el recurso contencioso-administrativo núm. 3053/92, acompañado de testimonio de las correspondientes actuaciones, por el que se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

2. Los antecedentes de hecho que dieron lugar al planteamiento de la cuestión son los siguientes:

a) Don Sabino Gallarzagaitia Bolumburu, médico de profesión, ejercía una actividad económica en la que colaboraba su cónyuge, doña Ana Rosa Rincón Gutiérrez, primero como trabajadora por cuenta ajena, con contrato laboral y alta en la Seguridad Social en el régimen general, percibiendo una retribución de 150.000 pesetas (901,52 €), y después, al obtener el título de odontóloga (causando baja en el régimen general de la Seguridad Social), como colaboradora profesional (dándose de alta como médico en la licencia fiscal), obteniendo unos ingresos de 1.543.000 pesetas (9.273,62 €). En el plazo correspondiente presentaron una declaración conjunta en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 1989, con un resultado negativo –a devolver– de 129.646 pesetas (779,19 €). La Administración de Tributos Directos de la Hacienda foral les practicó una liquidación provisional –paralela– en la que suprimía, en la base imponible, como deducción de la actividad económica, los gastos de personal correspondientes a las rentas abonadas al cónyuge (primero como trabajadora asalariada y luego como colaboradora), a quien, a su vez, dejaba de computárselos como rendimientos propios, para, posteriormente, suprimir también de la cuota tributaria la deducción variable aplicada, con un resultado final a ingresar de 343.402 pesetas (2.063,89 €). Contra esta liquidación interpuso el Sr. Gallarzagaitia la correspondiente reclamación económico-administrativa (núm. 1044/91) ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya quien, por Resolución con fecha de 9 de julio de 1992, la desestimó.

b) Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (núm. 3053/92), se solicitaba, como pretensión principal, la de que se anulasen los actos administrativos impugnados, con las consiguientes devoluciones de ingresos indebidos, más la cantidad resultante de su autoliquidación, en la que había consignado como gastos deducibles de su actividad profesional, no aceptados como tales por la Administración demandada, los pagos y retenciones efectuados durante el ejercicio en cuestión a su esposa, primero, como empleada, y después, como colaboradora profesional, del consultorio de odontólogo de que era titular el recurrente.

c) Concluso el procedimiento y pendiente de dictarse la correspondiente Sentencia, la Sala acordó, por providencia de 11 de octubre de 1994, oír a las partes y al Ministerio Fiscal, por término común e improrrogable de diez días, a fin de que pudieran alegar lo que estimasen

pertinente acerca del planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la redacción dada a dicha Ley por la 48/1985, de 27 de diciembre, a cuyo tenor, «no tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso:... Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los recibe», texto que reproduce el art. 15.3 b) de la Norma foral de Vizcaya 8/1984, de 28 de noviembre.

d) La parte demandante evacuó el trámite conferido por escrito fechado el día 31 de octubre de 1994 en el que apreciaba la inconstitucionalidad sobrevenida del preconstitucional art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, como consecuencia de la STC de 12 de mayo de 1994, al resultar infringidos los principios de igualdad y no discriminación por la existencia de vínculo familiar. No obstante, no se oponía al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad si la Sala así lo estimaba pertinente.

e) El Fiscal, mediante escrito presentado el día 7 de diciembre de 1994, evacuó el trámite de alegaciones conferido, entendiendo procedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad al estimar inconstitucional la prohibición de deducción del artículo 15.3 b) de la Norma foral 8/1984, por vulneración del art. 14 CE, en tanto que da un tratamiento fiscal distinto a las personas unidas con vínculos matrimoniales o familiares respecto de aquellas otras sin relación familiar o unidad por mera situación de hecho, tratamiento discriminatorio que a su vez implica vulneración del derecho constitucional establecido en el art. 39 CE de protección a la familia, pues establece un tratamiento más gravoso para las unidades familiares que las está claramente perjudicando. Esta inconstitucionalidad del art. 15.3 b) de la Norma foral es, además, una consecuencia lógica de la declaración de inconstitucionalidad que el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 12 de mayo de 1994, establece respecto del art. 9.1 c), inciso 3, de la Ley 20/1989, de 28 de julio (adaptación de las normas reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio), el cual establecía limitaciones en las deducciones cuando el cónyuge o hijos menores del sujeto pasivo que convivían con él y trabajaban habitualmente en las actividades empresariales, profesionales o artísticas desarrolladas por el mismo.

3. Mediante Auto de 26 de diciembre de 1994 la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acordó elevar a este Tribunal una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su posible contradicción con el principio de igualdad ante la ley recogido en el art. 14 CE, en relación con los principios rectores del sistema tributario que establece el art. 31, también de la CE.

En dicho Auto de planteamiento de la cuestión considera la Sala, haciendo suyo el criterio expresado por el Ministerio Fiscal, que el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 pudiera ser contrario a la Constitución. Argumenta a tal fin, en esencia, que el precepto legal cuestionado, al negar de raíz toda consecuencia fiscal para los miembros de la unidad familiar en cuanto a las prestaciones que perciban unos de otros por razón del trabajo o de otras fuentes de renta, puede infringir el principio de igualdad previsto en el art. 14 CE, en conexión con los principios rectores del sistema tributario del art. 31 CE, respecto de otros contribuyentes que, tributando en régimen conjunto

o acumulado de rentas y no percibiendo sus rendimientos de otros miembros de la unidad familiar, o no satisfaciéndolos a otros de la misma, tuvieron la posibilidad legal de beneficiarse de la deducción variable aplicable en 1989 en virtud del art. 5 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, el art. 85 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1989 y el Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre; facultad ésta que se ciñe a las unidades familiares con más de un perceptor de rendimientos positivos de trabajo personal dependiente.

Por otra parte precisa también el órgano judicial cuestionante, con referencia a la STC 146/1994, de 12 de mayo, que es dudoso que tal tratamiento diferenciado goce de una justificación objetiva y razonable, pues si bien, en tributación conjunta, los efectos en la base liquidable de las relaciones contractuales laborales entre miembros de la unidad familiar van siempre a neutralizarse, al suponer flujos económicos y elementos o partidas positivas o negativas para cada miembro, de idéntica magnitud, que se compensan en el conjunto, no es ello óbice para que las consecuencias del trato diferente se manifiesten de modo relevante en las deducciones en la cuota, donde se reflejan las circunstancias personales o familiares.

Dicho lo que antecede, pasa el órgano judicial a realizar dos aclaraciones. La primera, consistente en que en la tributación acumulada de rentas correspondiente al ejercicio de 1989 el precepto aplicable es –conforme al artículo 1 de la Ley 20/1989, de 28 de julio– el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 cuestionado, y no el art. 9.1 c) de dicha Ley 20/1989, parcialmente afectado por la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la STC 146/1994. Y la segunda aclaración es la relativa a que, si bien la norma directamente aplicada al caso por la Administración tributaria vizcaína ha sido el art. 15.3 b) de la Norma foral 8/1984, de 28 de noviembre de Vizcaya, y aunque tampoco constituyen las Normas forales, en general, reglamentos de ejecución de la Ley estatal vinculados jerárquicamente a la misma, sino manifestación de la autonomía de que gozan los Territorios Históricos del País Vasco, siendo susceptibles de revisión por la jurisdicción contencioso administrativa, sin embargo, en este supuesto, en virtud del art. 7.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, reguladora del Concerto económico entre el Estado y el País Vasco, tal precepto de la norma foral sólo ha podido reproducir, imperativamente, dicho art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, al establecer que «las Diputaciones Forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior», por lo que toda infracción constitucional que pudiera imputarse al precepto foral, ha de entenderse incluida en la norma estatal, en cuanto norma aplicable prevista por el propio instrumento de concertación.

Finalmente, el órgano judicial termina su planteamiento aclarando que no cabe acomodar al ordenamiento constitucional el precepto legal cuestionado por vía interpretativa. Ahora bien, tampoco puede inaplicarlo por su inconstitucionalidad sobrevenida, como pretendía la parte recurrente, al no estar facultada la Sala para esto último, habida cuenta de que el propio Tribunal Constitucional habría considerado la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, de naturaleza postconstitucional en razón de su reforma parcial con posterioridad a la entrada en vigor de la Constitución, lo que con mayor razón habría de tenerse presente en este caso, en el que, respecto del régimen de tributación conjunta en el ejercicio de 1989, la Ley 20/1989, de 28 de julio, y la correspondiente Norma foral, la 12/1989, de 14 de septiembre, habrían confirmado la aplicación de la legislación hasta entonces vigente.

4. La Sección Tercera de este Tribunal acordó por providencia de 17 de enero de 1995 admitir a trámite la anteriormente referida cuestión de inconstitucionalidad, a la que correspondió el núm. 6/95, y dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia e Interior, y al Fiscal General del Estado al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en este proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes, así como publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que se llevó a efecto en el BOE núm. 21, de 25 de enero de 1995).

5. Por escrito que tuvo su entrada en el Registro General de este Tribunal el 2 de febrero de 1995, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó el Acuerdo de la Mesa de la Cámara conforme al cual, aun cuando no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, ponía a disposición del Tribunal las actuaciones de la misma que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General. Por su parte, el Presidente del Senado comunicaba a este Tribunal, mediante escrito registrado el día 6 de febrero de 1995, que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

6. El Abogado del Estado presentó el 3 de febrero de 1995 escrito de alegaciones en el Registro General de este Tribunal suplicando la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad planteada. Tras hacer referencia a los términos en que la cuestión se plantea, destaca que el art. 15.3.b) de la Norma foral de Vizcaya 8/1984 recoge una norma de protección de la hacienda pública, para evitar la artificiosa transferencia de rentas entre los diversos miembros de la unidad familiar o la simulación de gastos deducibles que resultarían defraudatorios de la progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta. Progresividad que constituye uno de los principios constitucionales que debe presidir el sistema tributario (art. 31.1 CE), siendo el medio aquí utilizado para su protección apropiado o proporcionado a tal fin (SSTC 209/1988, FFJJ 6 y ss.; y 45/1989, FFJJ 5 y 6). Dicho esto, entiende el Abogado del Estado que ello no supone establecer discriminación alguna por el estado civil o condición personal desde el punto de vista tributario, de la misma manera que el artículo 7.2 del texto refundido de la Ley general de Seguridad Social de 30 de mayo de 1974 excluía de su campo de aplicación al cónyuge del empresario o a sus hijos sometidos a la patria potestad, aun cuando fueran realmente trabajadores por cuenta ajena.

El Abogado del Estado concluye sus alegaciones haciendo una referencia a la STC 146/1994, de 12 de mayo, por la que se declaró parcialmente inconstitucional el artículo 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio, resolución que determinó la deducibilidad, siempre que se cumplan ciertos requisitos, de unos gastos que antes no eran deducibles con arreglo a la primitiva redacción del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978.

7. El Fiscal General del Estado, por escrito presentado el 7 de febrero de 1995, interesó la declaración de inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, al que la presente cuestión de inconstitucionalidad se refiere, así como del apartado A) del art. 29 de la Ley 44/1978, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/1988, en el inciso «realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar», por ser contrarios a los arts. 14, 31.1 y 39 CE. A tal fin, tras exponer los antecedentes de hecho, y entender subsa-

nada, por la coincidencia del Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad con el dictamen del Fiscal, la falta, en la providencia de traslado a las partes del proceso ordinario de dicha cuestión, de la concreción exigida por el art. 35.2 LOTC en cuanto al precepto constitucional que se supone infringido, manifestó su conformidad con el juicio de relevancia efectuado por la Sala promotora de aquélla. Ahora bien, aun estando conforme con el juicio de relevancia exteriorizado por el órgano judicial, precisó que, de acuerdo con el art. 39.1 LOTC, en caso de dictarse sentencia declarando la inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, tal declaración debería extenderse, por conexión o consecuencia, al art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, que regula la «deducción variable».

Una vez hecha la anterior precisión, pasa el Fiscal General de Estado a analizar el art. 19.2 b) cuestionado, el cual responde tanto a la lógica del sistema de acumulación de rentas impuesto en todo caso a los miembros de la unidad familiar –que fue declarado inconstitucional por la STC 45/1989– así como a la desconfianza ante los pagos o prestaciones efectuados entre las personas integrantes de una unidad familiar. Pues bien, a este respeto entiende que, dado que el primer aspecto o motivo del precepto cuestionado –el relativo a la acumulación obligatoria de rentas– había sido expulsada del ordenamiento jurídico–además de que en el presente caso sería indiferente, habida cuenta de que la aplicación del régimen de declaración conjunta tuvo lugar por decisión voluntaria de los luego demandantes– lo importante es, entonces, determinar la posible justificación del segundo de los motivos, a saber, la desconfianza del legislador en materia tributaria ante los pagos efectuados entre miembros de la unidad familiar.

A tal fin, a juicio del Fiscal General, es preciso tener en cuenta que la STC 146/1994, de 12 de mayo, por la que se declaró inconstitucional una parte del tercer párrafo del art. 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio (que disponía como límite a la deducción de las retribuciones estipuladas con el cónyuge o hijos menores, el que no fuesen «superiores al coste medio anual por empleado de la plantilla, si la hubiere, o, en otro caso, al importe del salario mínimo interprofesional»).

En consecuencia, según el parece del Fiscal General del Estado, si se ha declarado la inconstitucionalidad de una norma porque, aun reconociendo efectos fiscales favorables a determinadas relaciones contractuales entre miembros de una misma familia, ha fijado unos límites que no se han considerado razonables, con mayor razón habría que declarar la inconstitucionalidad, por vulneración de los arts. 14, 31 y 39 CE, de la norma legal cuestionada, que niega cualquier efecto fiscal a los contratos entre miembros de una misma familia. Además –concluye el Fiscal– la diferencia tributaria no se produce en abstracto, sino que ha quedado acreditada en el recurso contencioso-administrativo que ha dado lugar a la presente cuestión de inconstitucionalidad, pues los cónyuges optaron por un régimen de tributación conjunta que, por aplicación de la deducción variable dio una cantidad a devolver de 129.646 pesetas y, en cambio, la liquidación provisional efectuada por la Administración tributaria en aplicación de la norma cuestionada, dio una cuota a ingresar de 343.402 pesetas.

8. El 6 de noviembre de 1997 tuvo su entrada en este Tribunal un nuevo escrito procedente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (registrado con el núm. 4476/97), al que se acompañaba, junto con el testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de dicha Sala de 11 de junio de

1997 (recurso contencioso-administrativo núm. 1649/94) por el que se acordaba plantear otra cuestión de inconstitucionalidad también respecto del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por los mismo motivos que fueron expuestos en el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6/1995.

9. Los antecedentes de hecho que dieron lugar al planteamiento de la cuestión son los siguientes:

a) Don Julián Robledo Echebare, arrendatario de un local de negocio donde ejercía la actividad económica de «restaurante», con ocasión de su jubilación, procedió a darse de baja en el régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social, dándose de alta simultáneamente en el citado régimen especial su cónyuge, doña María África Arrebola Fernández, quien computaba los rendimientos obtenidos por el ejercicio de la actividad en el local de cuyo arrendamiento era titular su marido como rentas del trabajo personal por cuenta ajena. En el plazo correspondiente presentaron una declaración conjunta en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 1990, con un resultado positivo –a ingresar– de 451.846 pesetas (2.715,65 €). La Administración de Tributos Directos de la Hacienda foral les practicó una liquidación provisional –paralela– en la que computaba como rendimientos del cónyuge jubilado, los derivados de la actividad económica ejercida en el local arrendado para, posteriormente, suprimir también de la cuota tributaria tanto la deducción variable aplicada como la deducción por inversiones incorrectamente aplicada, con una cuota tributaria final de 881.089 pesetas (8.295,45 €).

b) Contra la anterior liquidación interpuso el Sr. Robledo un recurso de reposición, con fecha de 13 de noviembre de 1992, que fue desestimado por Acuerdo de la Administración de Tributos Directos de 4 de febrero de 1993, contra el cual se presentó, a su vez, reclamación económico-administrativa (núm. 2013/93) ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, quien la desestimó por Resolución con fecha de 22 de febrero de 1994.

c) Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (núm. 1649/94), y una vez concluso el procedimiento y pendiente de dictarse la correspondiente sentencia, la Sala acordó, por providencia de 3 de diciembre de 1996, oír a las partes y al Ministerio Fiscal, por término común e improrrogable de diez días, a fin de que pudieran alegar lo que estimasen pertinente acerca del planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la redacción dada a dicha Ley por la 48/1985, de 27 de diciembre, a cuyo tenor, «no tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso... Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los perciba», por la posible afección que de su aplicación pudiera resultar para el principio de igualdad que garantizar el art. 14 CE, texto que reproduce el art. 15.3 b) de la Norma foral de Vizcaya 8/1984, de 28 de noviembre.

d) El Fiscal, mediante escrito fechado el día 10 de diciembre de 1996, evacuó el trámite de alegaciones conferido, entendiéndose procedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad al estimar inconstitucional la prohibición de deducción del art. 15.3 b) de la Norma foral 8/1984, por vulneración del art. 14 CE, en tanto que da un tratamiento fiscal distinto a las personas

unidas con vínculos matrimoniales o familiares respecto de aquellas otras sin relación familiar o unidas por mera situación de hecho, tratamiento discriminatorio que a su vez implica vulneración del derecho constitucional establecido en el art. 39 CE de protección a la familia, pues establece un tratamiento más gravoso para las unidades familiares que las está claramente perjudicando. Esta inconstitucionalidad del art. 15.3 b) de la Norma foral es, además, una consecuencia lógica de la declaración de inconstitucionalidad que el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 12 de mayo de 1994, establece respecto del art. 9.1 c), inciso 3, de la Ley 20/1989, de 28 de julio (adaptación de las normas reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio), el cual establecía limitaciones en las deducciones cuando el cónyuge o hijos menores del sujeto pasivo que convivían con el sujeto pasivo trabajaban habitualmente en las actividades empresariales, profesionales o artísticas desarrolladas por el mismo.

e) La parte demandada –la Diputación Foral de Vizcaya– evacuó el trámite conferido por escrito fechado el día 12 de diciembre de 1996, en el que defendía que el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, no vulneraba los principios constitucionales de igualdad, reserva de ley ni de capacidad económica, pues a partir de la STC 45/1989 se abre la posibilidad de declarar conjunta o separadamente a los miembros de una unidad familiar, de manera que, si, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, sólo se vulnera el principio de igualdad respecto de la opción de tributación (conjunta-separada), en aquellos casos en que ante supuestos idénticos se producen efectos tributarios distintos, en el presente caso, una unidad familiar distinta a la del recurrente que haya elegido la misma opción de tributación, con las mismas fuentes de renta, deberá satisfacer la misma cuota tributaria.

10. La Sección Cuarta de este Tribunal acordó por providencia de 15 de septiembre de 1998 admitir a trámite esta segunda cuestión de inconstitucionalidad, dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el artículo 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia e Interior, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en este proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes, y oír a las partes mencionadas para que, en el mismo plazo del traslado, expusiesen lo que consideraran conveniente acerca de la acumulación de esta cuestión a la registrada con el núm. 6/95, promovida por la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y con el mismo objeto, así como publicar la incoación de la cuestión en el Boletín Oficial del Estado (lo que se llevó a efecto en el BOE núm. 229, de 24 de septiembre).

11. Por escrito registrado el día 1 de octubre de 1998, el Presidente del Senado comunicaba a este Tribunal que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC. Posteriormente, el Presidente del Congreso de los Diputados, mediante escrito presentado el día 3 de octubre de 1998, comunicó el Acuerdo de la Mesa de la Cámara conforme al cual, aun cuando no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, ponía a disposición del Tribunal las actuaciones de la misma que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General.

12. El Abogado del Estado, mediante escrito presentado el 8 de octubre de 1998, suplicó que se dictase sen-

tencia por la que se declarase mal planteada e inadmisibile la cuestión, o subsidiariamente se desestimase la misma. Alegó a tal fin, en primer lugar, no ser aplicable al asunto debatido en el proceso ordinario ni ser determinante del fallo del mismo, el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 cuestionado, pues, en virtud de diversos preceptos de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, reguladora del Concierto Económico, la norma aplicable a la liquidación recurrida es el art. 15.3 b) de la Norma foral de Vizcaya 8/1984, de 28 de noviembre, que desplaza totalmente, en el territorio foral, al precepto estatal cuestionado. De esta manera, siendo dicho art. 15.3.b) de la Norma foral el único aplicable al supuesto de autos y teniendo el mismo naturaleza reglamentaria, no puede ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad, pudiendo y debiendo ser inaplicada por el Tribunal contencioso-administrativo cualquier norma foral que se considere contraria a la Constitución.

Con carácter subsidiario a la anterior pretensión de inadmisibilidad defendió el Abogado del Estado la constitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, al considerar que no es contrario a los arts. 14 y 31.1 CE. En efecto, a su juicio, tras la reforma operada en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación a la STC 45/1989, de 20 de febrero, el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 pasó a ser una regla para la tributación conjunta de la unidad familiar, por la que libremente optaron el recurrente y su esposa, quienes podrían haber optado por la tributación individual, en cuyo caso, hubiera cabido la deducción como gasto de los rendimientos abonados al otro miembro de la unidad familiar en los términos del artículo 9.1 c) de la Ley 20/1989 y de la STC 146/1994, de 12 de mayo (FJ 6). Es más, prosigue el Abogado del Estado, la regla prevista en el art. 19.2 b) de la Ley no hacía otra cosa que establecer la irrelevancia tributaria de los flujos de renta en una unidad familiar cuyos miembros hubiesen optado por el régimen de tributación conjunta, puesto que, en tal caso, tales flujos se compensan recíprocamente, y ni son gastos deducibles para el miembro *solvens*, ni ingresos para el *accipiens*, lo que simplificaría el impuesto y facilitaría su gestión. De hecho –concluye el Abogado del Estado– el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 no es la causa a la que debe atribuirse un distinto e injustificado tratamiento en materia de deducción variable, puesto que fue el art. 1 –no cuestionado– del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, el que, al dar nueva redacción al art. 29 A) de la Ley 44/1978, limitó aquella deducción a las «actividades profesionales, artísticas o empresariales realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar»; por lo que, si hipotéticamente suprimiéramos dicho art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, no por ello tendrían derecho los recurrentes a valerse de la deducción variable.

13. El Fiscal General del Estado, por escrito que tuvo su entrada el 13 de octubre de 1998, interesó que se tuvieran por reproducidas las alegaciones efectuadas en la cuestión 6/95, se acordase la acumulación de ambas cuestiones de inconstitucionalidad y se dictase sentencia por la que se declarase la inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, así como la del art. 29.A) de la Ley 44/1978, en la redacción obtenida del Real Decreto-ley 6/1988, en cuanto al inciso «realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar», y por extensión de las correspondientes normas forales, por ser contrarios a los arts. 14, 31.1 y 39 CE.

14. Por Auto del Pleno de este Tribunal de 1 de junio de 1999 se acordó acumular la cuestión de inconstitucionalidad registrada con el número 4476/97 a la registrada con el número 6/95, al tratarse de dos cuestiones promovidas por el mismo órgano judicial, que tienen por objeto

la posible inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, y que se fundamentan, en ambos casos, en la vulneración de los arts. 14 y 31 CE.

15. Por providencia de 21 de diciembre de 2004 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 22 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco plantea dos cuestiones de inconstitucionalidad, que han sido acumuladas, en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su posible contradicción con el art. 14, en relación con el 31, ambos de la Constitución. Fundamenta la Sala sus dudas, en esencia, en que la norma de cuya constitucionalidad se duda establece una discriminación irrazonable al autorizar la deducción variable en los supuestos de tributación conjunta únicamente cuando las fuentes de renta de los miembros de la unidad familiar sean ajenas al círculo familiar, y no así cuando exista una transferencia de rentas de un miembro de la unidad familiar a otro, bien por razón de un trabajo dependiente bien con ocasión de la realización de actividades económicas.

De esta misma tesis participa el Fiscal General del Estado para quien, si en la STC 146/1994, de 12 de mayo, se declaró la inconstitucionalidad de un inciso del art. 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas porque, aun reconociendo efectos fiscales a determinadas relaciones contractuales entre miembros de una misma familia, les imponía unos límites irrazonables (al fijarse como renta máxima deducible el coste medio por empleado de la plantilla y, en todo caso, el importe del salario mínimo interprofesional), con más razón debe declararse inconstitucional un precepto –el ahora cuestionado– que niega cualquier efecto fiscal a los contratos entre miembros de una misma familia, impidiendo no sólo la consideración como gasto deducible de las rentas abonadas y como ingreso computable de las percibidas, sino también la aplicación de la deducción variable. Por esta razón propugna la inconstitucionalidad del precepto cuestionado –el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978– y también, por conexión o consecuencia, la del art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, de 28 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, que exige para la aplicación de la «deducción variable» por las unidades familiares que tributen de forma conjunta que el trabajo personal o las actividades económicas realizadas por los miembros de la misma se haga «con separación de los restantes miembros de la unidad familiar», lo que supone que en caso de dictarse Sentencia declarando la inconstitucionalidad del precepto cuestionado, esta declaración debe extenderse, de acuerdo con el art. 39 LOTC, también al citado art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988.

Frente a la postura del órgano judicial y del Fiscal General del Estado se alza la del Abogado del Estado quien, en primer lugar, solicita la inadmisión de las cuestiones de inconstitucionalidad, al no superar la norma cuestionada el juicio de relevancia; y sólo para el caso de no apreciarse la causa de inadmisibilidad propuesta, solicita la desestimación de las mismas. En efecto, entiende, de un lado, que dado que la única norma aplicable al caso de autos es el art. 15.3 b) de la Norma foral de Vizcaya 8/1984, de 28 de noviembre, y que se trata de una

norma reglamentaria, no puede ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad, correspondiendo al órgano judicial su aplicación o inaplicación, en su caso, por considerarla contraria a la Constitución. De otro lado, y de forma subsidiaria, sostiene que la disposición cuestionada no establece discriminación alguna por el estado civil o condición personal, respondiendo a la finalidad de evitar la artificiosa transferencia de rentas entre los diversos miembros de la unidad familiar.

2. Antes de entrar en el examen del fondo de las presentes cuestiones de inconstitucionalidad es necesario responder al óbice opuesto por el Abogado del Estado relativo a la falta de idoneidad del precepto cuestionado para ser objeto de dichas cuestiones derivadas de la controversia planteada en el proceso judicial *a quo*, en la medida en que, de concurrir, conduciría a su inadmisión. A tal fin, hemos de comenzar precisando que, aun cuando el art. 37.1 LOTC abre la posibilidad de rechazar en trámite de admisión las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por los órganos judiciales cuando faltaren las condiciones procesales (por todos, AATC 25/2003, de 28 de enero, FJ 3; y 188/2003, de 3 de junio, FJ 1), no existe ningún óbice para hacer un pronunciamiento de la misma naturaleza en la fase de resolución de las mismas, esto es, mediante Sentencia, dado que la tramitación específica del art. 37.1 LOTC no tiene carácter preclusivo y cabe apreciar en Sentencia la ausencia de los requisitos, tanto procesales como de fundamentación, requeridos para el válido planteamiento de la cuestión (por todas, SSTC 6/1991, de 15 de enero, FJ 2; 163/1995, de 8 de noviembre, FJ 2; 174/1998, de 23 de julio, FJ 1; 109/2001, de 26 de abril, FJ 3; 37/2002, de 14 de febrero, FJ 2; 62/2003, de 27 de marzo, FJ 2; 64/2003, de 27 de marzo, FJ 4; y 133/2004, de 22 de julio, FJ 1).

Hecha la anterior precisión, y ya con relación a la aplicabilidad al asunto debatido en el proceso *a quo* de la norma de cuya constitucionalidad se duda, negada por el Abogado del Estado, hemos de insistir una vez más en que es a los Jueces y Tribunales ordinarios que plantean las cuestiones de inconstitucionalidad a quienes, en principio, corresponde comprobar y exteriorizar la existencia del llamado juicio de relevancia, de modo que el Tribunal Constitucional no puede invadir ámbitos que, primera y principalmente, corresponden a aquéllos, adentrándose a sustituir o rectificar el criterio de los órganos judiciales proponentes, salvo en los supuestos en que de manera notoria, sin necesidad de examinar el fondo debatido y en aplicación de principios jurídicos básicos se desprenda que no existe nexo causal entre la validez de los preceptos legales cuestionados y la decisión a adoptar en el proceso *a quo*, ya que en tales casos sólo mediante la revisión del juicio de relevancia es posible garantizar el control concreto de constitucionalidad que corresponde a la cuestión de inconstitucionalidad y evitar que los órganos judiciales puedan transferir al Tribunal Constitucional la decisión de litigios que pueden ser resueltos sin acudir a las facultades que este Tribunal tiene para excluir del ordenamiento las normas inconstitucionales [SSTC 189/1991, de 3 de octubre, FJ 2; 337/1994, de 23 de diciembre, FJ 4 a); 174/1998, de 23 de julio, FJ 1; 203/1998, de 15 de octubre, FJ 2; 67/2002, de 21 de marzo, FJ 2; y 63/2003, de 27 de marzo, FJ 2].

Como hemos dicho, el órgano judicial mantiene que, si bien la norma aplicada a las liquidaciones impugnadas por la Administración tributaria vizcaína ha sido el art. 15.3 b) de la Norma foral 8/1984, lo cierto es que por imperativo del art. 7.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, reguladora del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, la norma foral no hace otra

cosa que reproducir el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, por lo que toda infracción constitucional que pudiera imputarse al precepto foral, ha de incluirse asimismo en la norma estatal. Y esta es una conclusión que no puede calificarse como irrazonable, por los motivos que se exponen a continuación.

En efecto, sobre esta cuestión el punto de partida debe ser necesariamente la disposición adicional primera de nuestro texto constitucional, en virtud de la cual, «[la] Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales». Al amparo de esta disposición, el apartado 1 del art. 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco establece que «[l]as relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenios». Ahora bien, conforme al apartado 2 de ese mismo art. 41, el régimen de concierto debe respetar el régimen tributario que cada territorio histórico (Guipúzcoa, Vizcaya y Álava, según el art. 2 del citado Estatuto) mantenga, establezca o regule «atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma» [letra a)]. Régimen de concierto al que se le dio cobertura por la Ley 12/1981, de 13 mayo, por la que se aprobaba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en la actualidad regulado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo).

De lo anterior se pueden extraer dos corolarios: el primero de ellos es que cada territorio histórico o provincia integrante de la Comunidad Autónoma del País Vasco conserva su propio sistema tributario, siendo éstos y no la Comunidad Autónoma –conforme al art. 41 del Estatuto de la Comunidad Autónoma del País Vasco– los que tienen competencias en materia tributaria; la segunda de las consecuencias es que el mantenimiento, establecimiento o regulación del sistema tributario por cada Diputación Foral debe hacerse, no sólo atendiendo a la estructura del sistema impositivo estatal, sino también con atención a las normas incluidas en el concierto.

Las consecuencias que derivan del primer corolario es que las normas que regulan el sistema tributario de cada territorio histórico son normas que no emanan del Parlamento vasco, sino de las Juntas Generales de cada uno de los territorios históricos, a quienes corresponde «[l]a exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos» (art. 2.2 de la Ley 12/1981). Se trata, pues, de disposiciones normativas que, aunque no tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la Ley estatal, carecen de rango de ley y, en esta medida, como acertadamente señala el Abogado del Estado, no pueden ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad (arts. 163 CE y 35.1 LOTC).

Por otro lado, sin embargo, las consecuencias de que el sistema tributario de cada territorio histórico –en el caso de autos, el de Vizcaya– atiendan al régimen de concierto, supone, en lo que ahora nos interesa que, aun cuando, conforme al apartado 1 del art. 7 de la Ley 12/1981, el impuesto sobre la renta de las personas físicas es un «tributo concertado de normativa autónoma», según el apartado 6 del mismo precepto, las Diputaciones forales deben exigir el impuesto sobre la renta de las personas físicas «aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común», con excepción únicamente de los aspectos del tributo recogidos en el apartado 5, a saber, los relativos a la actualización de balances, planes y coeficientes de amortización, estimación objetiva singular,

deducción por inversiones en activos fijos materiales y, finalmente, modelos y plazos de presentación de las auto-liquidaciones. Y dado que, entre las citadas excepciones de ese apartado 5 no se encuentra regla alguna, ni para la determinación del rendimiento neto de actividades profesionales y empresariales, ni para la aplicación de la deducción variable, es razonable concluir que, en estos otros aspectos, como señala el órgano judicial, la norma foral no puede hacer otra cosa que reproducir la normativa estatal, que no es sino la contenida en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

En consecuencia, aun cuando las normas forales son controlables por la jurisdicción contencioso-administrativa, dado que, en este caso, no hace sino reproducir textualmente la normativa estatal por expresa exigencia del art. 7.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, la infracción constitucional que pudiera imputarse a aquéllas ha de entenderse incluida en la norma estatal, respecto de la cual sí puede plantearse cuestión de inconstitucionalidad al tratarse de una disposición con rango de ley. Siendo razonable, pues, el llamado juicio de relevancia, por existir un evidente nexo causal entre la validez del precepto cuestionado y la decisión a adoptar en el proceso *a quo*, no cabe sino rechazar la objeción opuesta por el Abogado del Estado y entrar a conocer del fondo del asunto.

Por último, debe tenerse presente que no padece el objeto del presente proceso constitucional por el hecho de que el precepto cuestionado haya perdido, a la fecha de hoy, su vigencia, pues la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, quedó derogada con la entrada en vigor de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y ésta, con la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (en la actualidad, convertida en el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas). En este sentido, es nuestra doctrina que en las cuestiones de inconstitucionalidad los efectos extintivos sobre el objeto del proceso como consecuencia de la derogación o modificación de la norma cuestionada vienen determinados por el hecho de que la norma cuestionada, tras esa derogación o modificación, no sólo resulte aplicable en el proceso *a quo* sino también que de su validez dependa la decisión a adoptar en el mismo (entre muchas, SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 2; 199/1987, de 16 de diciembre, FJ 3; 385/1993, de 23 de diciembre, FJ 2; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 3; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 1; 37/2002, de 14 de febrero, FJ 3; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 2; 125/2003, de 19 de junio, FJ 2; 202/2003, de 17 de noviembre, FJ 1; y 37/2004, de 11 de marzo, FJ 1). A la luz de la citada jurisprudencia hay que concluir que el presente proceso no ha perdido su objeto, pues el precepto enjuiciado resulta aplicable en los procesos contencioso-administrativos que han originado el planteamiento de las presentes cuestiones de inconstitucionalidad.

3. El análisis del fondo hace necesario determinar, antes que nada, la normativa aplicable al supuesto de autos. A este respecto, debe recordarse que la Ley 44/1978, de 8 de septiembre –como su antecesor, el Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del impuesto general sobre la renta de las personas físicas–, configuraba originariamente el impuesto sobre la renta de las personas físicas como un tributo donde los miembros de una unidad familiar estaban obligados a tributar de forma conjunta y solidaria, previsión ésta que fue declarada inconstitucional en nuestra STC 45/1989, de 20 de febrero, y que dio lugar a la modificación de la normativa reguladora del citado tributo, por la Ley 20/1989, de 28 de julio, a partir de la cual

la tributación conjunta se transformó en una mera opción para los miembros de la unidad familiar. No obstante, la STC 146/1994, de 12 de mayo, declaró posteriormente la inconstitucionalidad de dos de sus preceptos: de un lado, el art. 7.2, por incluir las sanciones en la responsabilidad solidaria frente a la hacienda pública de los miembros de una unidad familiar; y, de otro, el art. 9.1 c), en tanto que limitaba para los sujetos pasivos de una unidad familiar la deducción de los sueldos abonados a otros miembros de la unidad familiar «al coste medio anual por empleo de la plantilla, si la hubiere, o en otro caso, al importe del salario mínimo interprofesional». No fue objeto de nuestras Sentencias, sin embargo, el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 (en la redacción que le dio la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas), ahora cuestionado, precepto en virtud del cual –en la redacción aplicable a los supuestos de autos– «[p]ara la determinación de los rendimientos netos a que se refieren los artículos 14 [trabajo personal por cuenta ajena], 16 [capital inmobiliario], 17 [capital mobiliario] y 18 [actividades profesionales y empresariales] de esta Ley no tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso:... b) Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los reciba».

Por otra parte, interesa también subrayar que, para aquellas unidades familiares cuyos miembros optaban por la tributación conjunta, sometiendo a tributación sus rentas de forma acumulada, la normativa reguladora del impuesto en cuestión, con el objeto de atemperar los efectos de dicha acumulación en un tributo progresivo como es el impuesto sobre la renta, previó varios tipos de deducciones. Así, la Ley 44/1978 recogía una deducción general (art. 29.A) que se incrementaba en función del número de miembros de la unidad familiar que fuesen perceptores de rentas; una deducción por matrimonio (art. 29.C); y, desde el ejercicio 1985, una deducción variable (art. 29.B, que pasaría a convertirse en el art. 29.A tras la modificación operada por la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1988) que consistía en la aplicación de un porcentaje a la base imponible conjunta que se calculaba en función de la proporción que representaba la segunda renta –por orden de importancia– sobre la base imponible de la unidad familiar. Esta deducción variable (que tenía originariamente un límite máximo de 1.803,04 € en el ejercicio 1985, y alcanzó el límite de 5.460,64 € en el ejercicio 1991), venía regulada para el ejercicio 1989 por el art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptaban medidas urgentes sobre tributación de la familia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, que daba nueva redacción al art. 29.A de la Ley 44/1978, con el siguiente contenido: «Las unidades familiares con más de un perceptor de rendimientos positivos del trabajo personal dependiente o de actividades profesionales, artísticas o empresariales realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar, podrán practicar la deducción que resulte de las cuantías fijas o de la aplicación sobre su base imponible total del porcentaje de la tabla aprobada como Anexo del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, que les correspondan en función de la proporción que el segundo rendimiento neto positivo en orden de importancia procedente del conjunto de las fuentes señaladas, represente en la base imponible conjunta de la unidad familiar». Redacción ésta que fue prorrogada para el ejercicio de 1990 por el art. 19 del Real Decreto-ley 7/1989, de

29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

En suma, conforme al art. 29.A de la Ley 44/1978 citado (en la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre), la deducción variable sólo resultaba aplicable a aquellas unidades familiares que, habiendo optado por la tributación conjunta, venían integradas por más de un preceptor de rentas, bien del trabajo personal dependiente, bien de actividades económicas, siempre que hubieran sido obtenidas «con separación de los restantes miembros de la unidad familiar», por lo que, si la fuente de la renta de un miembro de la unidad familiar tenía su origen en los pagos realizados por otro integrante de esa misma unidad, la citada deducción no era de aplicación. A esto debe añadirse que el mencionado art. 15.2 b) de la Ley 44/1978 (en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre) establecía que los pagos o prestaciones realizados entre miembros de una misma unidad familiar no eran computables «como ingreso» de la persona que los recibía, de manera que, en estos supuestos, la Ley 44/1978 venía a establecer la ficción legal de que sólo existía un único preceptor de rentas, impidiendo así la aplicación de la deducción prevista en el citado art. 29.A que, como hemos comprobado, exigía la existencia de una unidad familiar con más de un preceptor de rendimientos positivos.

Por otro lado, como hemos visto, por imperativo del art. 7 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobaba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ambos aspectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aun gozando de una regulación autónoma propia en cada territorio histórico como consecuencia de la calificación del citado tributo como «concertado de normativa autónoma», se exigían aplicando las normas reguladoras existentes en territorio común, al no constituir ninguna de las excepciones a las que hace referencia el apartado 5 del art. 7 de aquella Ley 12/1981. Por esta razón, en el territorio histórico de Vizcaya, era de aplicación en los ejercicios objeto de los recursos contencioso-administrativos que han dado lugar a las presentes cuestiones de inconstitucionalidad (1989 y 1990), la Norma foral de las Juntas Generales de Vizcaya 8/1984, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la que, de un lado, su art. 15.3 b) no era sino transcripción textual del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre; y, de otro, el art. 25.1 A) (en la redacción que le dio el art. 69 de la Norma foral 1/1988, de 14 de marzo, de presupuestos generales del territorio histórico de Vizcaya) era reproducción del art. 29.A de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre. Posteriormente, primero la Norma foral 12/1989, de 14 de septiembre adaptó la normativa reguladora del impuesto sobre la renta a la Ley 20/1989, de 28 de julio] y, después, la Norma foral 1/1990, de 6 de marzo, volvió a adaptarla al Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre.

4. Como se dijo anteriormente, a juicio del órgano judicial, el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 genera una diferencia de trato entre unidades familiares que resulta incompatible con el art. 14 CE; igualdad «en la Ley» que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según

criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4 a); 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; y 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c)]. Desigualdades que, como venimos señalando, para que incurran en vulneración del derecho a la igualdad, no deben producirse «en supuestos puntuales», pues «las leyes 'en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad' (SSTC 73/1996, de 30 de abril, FJ 5; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6)» (SSTC 47/2001, de 15 de febrero, FJ 7; 212/2001, de 29 de octubre, FJ 5; y 21/2002, de 28 de enero, FJ 4).

Pero aún debemos precisar más: en las presentes cuestiones de inconstitucionalidad se alega un trato desigual ante la Ley tributaria. La precisión no es, en absoluto, ociosa, porque como venimos reiterando, la igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisoluble de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4). Efectivamente, dicho precepto constitucional dispone que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

En efecto, la posible inconstitucionalidad que se imputa al art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, se centra en la atribución de un diferente trato fiscal entre las unidades familiares que se acojan a la tributación conjunta por la sola circunstancia de que las rentas obtenidas por sus miembros procedan de fuentes externas a la propia unidad familiar o internas, en tanto que puedan existir relaciones económicas entre algunos de ellos. Se trata, pues, de una diferencia objetiva, esto es, desde el punto de vista del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE, al tributarse en el primero de los supuestos de forma conjunta, pero aplicándose una «deducción variable» que persigue mitigar los efectos derivados de la acumulación de las diferentes rentas obtenidas por los miembros que integran la unidad

familiar, mientras que en el segundo supuesto se tributa igualmente de forma conjunta, pero sin derecho a la aplicación de la citada «deducción variable», pues la normativa reguladora del impuesto condiciona su aplicación a la existencia, entre los miembros de una unidad familiar, de más de un perceptor de rendimientos positivos del trabajo personal o de actividades económicas realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar (art. 29.A de la Ley 44/1978) y, como hemos comprobado, la misma norma legal impide a la vez considerar como un ingreso para el perceptor los pagos o prestaciones que se efectúen entre miembros de esa unidad familiar [art. 19.2 b) de la Ley 44/1978].

5. Pues bien, situado el presente proceso constitucional en el ámbito de la igualdad tributaria, debemos constatar, en primer lugar, que el término de comparación que se aporta por el órgano judicial para ilustrar la desigualdad denunciada es homogéneo, requisito indispensable para poder apreciar vulneración del art. 14, en relación con art. 31.1, ambos de la Constitución. En efecto, para ilustrar la desigualdad que se denuncia, el órgano judicial ofrece como término de comparación dos unidades familiares que, estando integradas por dos miembros perceptores de renta y exteriorizando conjuntamente la misma capacidad económica –o, lo que es igual, con idéntica base imponible–, sólo se diferencian en el origen de la renta sometida a gravamen: mientras que en un caso (que sería el enjuiciado en los procesos de los que derivan las presentes cuestiones) las rentas de uno de los miembros de la unidad familiar proceden de otro de los miembros, en el otro supuesto, ambos integrantes de la unidad familiar obtienen sus ingresos de fuentes externas.

Como señala el órgano judicial, las consecuencias tributarias en uno y otro supuesto son bien distintas. Ciertamente, en los supuestos de tributación conjunta de los miembros de una unidad familiar, en la medida en que el precepto cuestionado impide, para la determinación del rendimiento neto de cada uno de sus miembros, la posibilidad de computar como gasto en el pagador e ingreso en el perceptor, los pagos o prestaciones que se pudieran efectuar entre ellos, los efectos sobre la base liquidable de la unidad familiar de las relaciones contractuales o laborales entre miembros de la misma en el seno de un régimen de tributación conjunta van siempre a neutralizarse, al suponer tales relaciones partidas positivas o negativas para cada miembro de idéntica magnitud, y que, como consecuencia de la acumulación de rentas, se compensan en el conjunto. Ahora bien, igual de cierto es que, como consecuencia de esa ficción, que impide computar como un ingreso del perceptor las rentas abonadas por otro miembro de la unidad familiar, se está privando igualmente de la posibilidad de entender que dentro de esta unidad familiar ha habido –como exige el art. 29.A de la Ley 44/1978 (en la redacción dada por el art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre)– «más de un perceptor de rendimientos positivos del trabajo personal dependiente o de actividades profesionales, artísticas o empresariales», a los efectos de practicar en la cuota tributaria la «deducción variable» prevista para las unidades familiares y que osciló del límite máximo de 1.803,04 € (para el ejercicio 1985) al de 5.460,64 (para el ejercicio 1991).

Una vez comprobado que los términos de comparación son homogéneos y constatada la existencia de una diferente contribución a los gastos del Estado a quienes manifiestan idénticas capacidades económicas, resta por concretar no sólo si la norma cuestionada posee una justificación objetiva y razonable, sino también, en el supuesto de que así sea, si la medida adoptada es propor-

cionada a la finalidad perseguida. El Abogado del Estado no niega que se produzca aquella diferencia de tributación ante idénticas manifestaciones de riqueza, pero niega que tenga relevancia constitucional en la medida en que, a su juicio, existe una finalidad que la justifica, a saber, evitar la artificiosa transferencia de rentas entre los diversos miembros de la unidad familiar o la simulación de gastos deducibles o, lo que es lo mismo, la lucha contra el fraude fiscal. Pues bien, conviene dejar claro desde un principio que la finalidad descrita se encuentra amparada en la Constitución y en la consagración que en ella se hace del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica del art. 31.1 CE; en efecto, la lucha contra el fraude fiscal «es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria» (SSTC 79/1990, de 26 de abril, FJ 3; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6; y 194/2000, de 19 de julio, FJ 5). No cabe duda de que el legislador puede perseguir esta finalidad mediante medidas de carácter tributario de muy diversa índole, cuya legitimidad ha sido declarada por este Tribunal en múltiples ocasiones (SSTC 76/1990, de 26 de abril, con relación a los intereses de demora previstos en el art. 51.2.b de la Ley general tributaria, LGT, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril; y 164/1995, de 13 de noviembre, en relación con el recargo del art. 61.2 LGT, en la redacción dada por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre).

6. Sentado lo anterior, es evidente que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. En particular, si como aquí sucede, se adoptan medidas de carácter tributario, es claro que deberán respetarse los principios del art. 31.1 CE (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 5), entre los cuales está el principio de igualdad en la contribución a los gastos del Estado. Y esto último es precisamente lo que no sucede en este caso, dado que, tal y como sostiene la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el precepto cuestionado vulnera el citado principio porque, aunque persigue una finalidad razonable, la medida que incorpora para la consecución de dicho objetivo (la lucha contra el fraude fiscal) resulta desproporcionada.

Efectivamente, como recuerdan tanto el Abogado del Estado como el Fiscal General del Estado, este Tribunal ya ha tenido la ocasión de examinar la constitucionalidad de los efectos que sobre la base imponible de un miembro de la unidad familiar tienen las rentas abonadas a otro miembro de la unidad familiar, durante la vigencia de la Ley 44/1978. A este respecto, apuntábamos que, «con carácter general, la base imponible del impuesto sobre la renta correspondiente a las actividades empresariales y profesionales está constituida por el rendimiento neto de tales actividades; el citado rendimiento neto se determina por la diferencia entre la totalidad de los ingresos obtenido por el sujeto pasivo y los gastos necesarios para la obtención de aquéllos; dentro de los gastos necesarios se incluyen las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica correspondiente así como las contraprestaciones de la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales (cfr. arts. 18 y 19 de la Ley 44/1978), en particular las cantidades satisfechas por el sujeto pasivo siempre que para su perceptor constituya rendimiento íntegro del trabajo personal (art. 73 del Reglamento del Impuesto, de 3 de agosto de 1981)» (STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 6). Sin

embargo, el precepto objeto de impugnación se aparta de la regla general expuesta al impedir que el pagador y el perceptor de las rentas dentro de una unidad familiar puedan computar como gasto y como ingreso, respectivamente, tales transferencias de rendimientos.

A este respecto, cabe señalar –como hicimos en la STC 146/1994, de 12 de mayo– que los límites establecidos por el precepto impugnado «no pueden justificarse por una pretendida naturaleza especial de este tipo de contratos. La existencia de un vínculo matrimonial o familiar no impide que los contratos entre miembros de esa unidad familiar, en especial los contratos de trabajo, desarrollen todos sus efectos. En sí mismos considerados, los contratos de trabajo celebrados entre el empresario y su cónyuge o hijos carecen de peculiaridades que pudieran fundamentar un trato sustancialmente diverso al establecido para los contratos celebrados con terceros; la mera existencia del vínculo familiar no sitúa al cónyuge o hijos menores en una situación especial en la empresa del cónyuge o padre empresario. El cónyuge o los hijos menores empleados pueden prestar no sólo una colaboración auxiliar o secundaria, sino también desarrollar una actividad de dirección; en todo caso, está fuera de duda que por la realización de la actividad puede percibirse una contraprestación. Desde esta perspectiva, nada impide que la prestación realizada por el cónyuge o hijos menores sea idéntica a la que realicen otros empleados ajenos a la unidad familiar, de tal forma que el trabajo llevado a cabo por el cónyuge o hijos menores sustituya al que pudieran prestar otros trabajadores; en consecuencia, las retribuciones satisfechas por el empresario a su cónyuge o hijos menores empleados deben recibir el mismo tratamiento que se dispensa a las retribuciones satisfechas a terceros. Por tanto, para la calificación de las retribuciones satisfechas como gasto deducible debe atenderse únicamente a la relación que exista entre la prestación que se retribuye y los rendimientos obtenidos por el empresario, esto es, a la consideración de las cantidades satisfechas como gasto necesario; a tal efecto, son irrelevantes las restantes relaciones propias del Derecho de familia que puedan existir entre el empresario y su cónyuge o hijos menores» (FJ 6).

Ahora bien, las consideraciones anteriores «no impiden que el legislador, en atención a la estructura del impuesto en el que deban producir sus efectos, pueda establecer determinadas cautelas o limitaciones al reconocimiento tributario de los contratos celebrados entre miembros de la unidad familiar. A los efectos que aquí interesan, el impuesto sobre la renta se caracteriza por gravar los rendimientos netos de las actividades empresariales o profesionales, sometiéndolas a un tipo de gravamen progresivo; en un impuesto de estas características, los sujetos pasivos pueden conseguir disminuciones sustanciales de la deuda tributaria a satisfacer mediante la interposición de contratos ficticios o aparentes, carentes de un contenido real, o estipulando unas retribuciones elevadas que no guarden proporción con las prestaciones realizadas. Puede por ello el legislador exigir que quede acreditada la seriedad de tales contratos, imponiendo medios de prueba especiales que demuestren su existencia real y la efectividad y realización práctica de las recíprocas prestaciones estipuladas; debe tratarse, en todo caso, de requisitos razonables que guarden la adecuada relación de proporcionalidad con la finalidad perseguida» (STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 6).

Con base en esta doctrina, en aquella Sentencia llegamos a la conclusión de que «[e]n defensa de los límites establecidos por el precepto impugnado no pueden alegarse ni razones de practicabilidad o conveniencia administrativa, ni la necesidad de evitar manipulaciones por

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

Pues bien, como señala el Fiscal General de Estado, si en la STC 146/1994 declaramos la inconstitucionalidad de un inciso del art. 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio, porque, aun reconociendo efectos fiscales favorables a determinadas relaciones contractuales entre miembros de una misma familia, había fijado unos límites que se consideraron irrazonables, con mayor razón hay que declarar la inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (art. 31.1 CE), en la medida en que produce las siguientes consecuencias: en primer lugar, porque niega cualquier efecto fiscal a los contratos entre miembros de una misma familia, al no poder considerarse como gastos deducibles los pagos o prestaciones efectuadas ni como ingresos de perceptor los cobros percibidos; y, en segundo lugar, porque, al prohibir que el perceptor de las rentas las considere como un ingreso propio, está impidiendo la aplicación de la deducción variable prevista en el art. 29 A) del mismo texto legal para las unidades familiares.

En suma, como señala el Fiscal General del Estado, el efecto práctico de la norma cuestionada no es otro, para aquellas unidades familiares en las que uno de los miembros satisface a otro rendimientos del trabajo o de actividades profesionales, empresariales o artísticas, que la imposibilidad real de optar por la declaración conjunta o separada, imponiéndose *ex lege* una declaración única (la del pagador de las rentas que no puede minorar su base en los rendimientos satisfechos a otro miembro de la unidad familiar quien, a su vez, no puede computarlos como propios) que, en realidad, pasa a ser una auténtica declaración conjunta (en tanto que está incorporando a su declaración no sólo sus rendimientos sino también los obtenidos por otro miembro de la unidad familiar), que contradice la doctrina sentada en la STC 45/1989, de 20 de febrero.

7. Las consideraciones anteriores conducen necesariamente a la estimación de las presentes cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas y, por ende, a la declaración de inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en la redacción que le dio la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas).

Ahora bien, antes de declarar el fallo al que conduce la presente Sentencia es necesario realizar una última precisión, pues el Fiscal General del Estado suplica que se extiendan, al amparo del art. 39 LOTC, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 al inciso «realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar» del art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, que dio nueva redacción al apartado A) de la

Ley 44/1978, tal como fue redactado por el art. 91 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1988, al resultar conexo o ser consecuencia de la norma cuestionada.

Ciertamente, el apartado 1 del art. 39 LOTC establece que «[c]uando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia». Esta previsión permite a este Tribunal, entonces, tanto en los recursos como en las cuestiones de inconstitucionalidad (STC 81/2003, de 28 de abril, FJ 7), extender la declaración de inconstitucionalidad de un precepto efectuada en una Sentencia a aquellos otros preceptos de la misma norma con fuerza de ley que puedan verse afectados «por conexión o consecuencia» (STC 178/2004, de 21 de octubre, FJ 10).

Pues bien, constatada la inconstitucionalidad y nulidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre), debe declararse, asimismo, ex art. 39.1 LOTC, la inconstitucionalidad y nulidad del art. 29 A) de la Ley 44/1978 (en la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre), en el inciso que establece «realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar», al formar ambos preceptos una regulación inescindible para el régimen de tributación conjunta de las unidades familiares.

FALLO

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

Ha decidido

Estimar las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 6/95 y 4476/97 planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y, en su consecuencia, declarar inconstitucional y nulo tanto el artículo 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre), como del art. 29 A) de la misma Ley 44/1978 (en la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre), en el inciso que establece «realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar».

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

Dada en Madrid, a veintitrés de diciembre de dos mil cuatro.—María Emilia Casas Baamonde.—Guillermo Jiménez Sánchez.—Vicente Conde Martín de Hijas.—Elisa Pérez Vera.—Roberto García-Calvo y Montiel.—Eugeni Gay Montalvo.—Jorge Rodríguez-Zapata Pérez.—Ramón Rodríguez Arribas.—Pascual Sala Sánchez.—Pablo Pérez Tremps.—Firmado y rubricado.

1073 *CORRECCIÓN de errores en el sumario de Sentencias del Tribunal Constitucional, publicado en el Suplemento al «Boletín Oficial del Estado» núm. 306, de 21 de diciembre de 2004.*

Advertidos errores en el sumario de la Sentencia núm. 195, de 15 de noviembre de 2004, del Tribunal Constitucional, publicada en el Suplemento al «Boletín Oficial del Estado» núm. 306, de 21 de diciembre de 2004, se transcriben a continuación las oportunas correcciones:

En la primera página, columna única, primer párrafo, línea 2, y en la pág. 4, primera columna, primer párrafo, línea 2, donde dice: «Recurso de amparo 5624», debe decir: «Recurso de amparo 5624/1999».

1074 *CORRECCIÓN de errores en el sumario de Sentencias del Tribunal Constitucional, publicado en el Suplemento al «Boletín Oficial del Estado» núm. 3, de 4 de enero de 2005.*

Advertidos errores en el sumario de la Sentencia núm. 218, de 29 de noviembre de 2004, del Tribunal Constitucional, publicada en el Suplemento al «Boletín Oficial del Estado» núm. 3, de 4 de enero de 2005 se transcriben a continuación las oportunas correcciones:

En la primera página, columna única, segundo párrafo, línea 2, y en la pág. 21, primera columna, séptimo párrafo, línea 2, donde dice: «Recurso de amparo 417/1999», debe decir: «Recurso de amparo 4171/1999».

Advertidos errores en el sumario de la Sentencia núm. 239, de 2 de diciembre de 2004, del Tribunal Constitucional, publicada en el Suplemento al «Boletín Oficial del Estado» núm. 3, de 4 de enero de 2005 se transcriben a continuación las oportunas correcciones:

En la pág. 4, primera columna, primer párrafo, dos últimas líneas, y en la pág. 118, primera columna, noveno párrafo, dos últimas líneas, donde dice: «STC 178/2004 (cesiones de aprovechamiento urbano en suelo urbano)», debe decir: «STC 178/2004 (cesiones de aprovechamiento urbano en suelo urbanizable)».

Advertidos errores en el sumario de la Sentencia núm. 241, de 2 de diciembre de 2004, del Tribunal Constitucional, publicada en el Suplemento al «Boletín Oficial del Estado» núm. 3, de 4 de enero de 2005 se transcriben a continuación las oportunas correcciones:

En la pág. 4, segunda columna, primer párrafo, dos últimas líneas, y en la pág. 125, primera columna, octavo párrafo, dos últimas líneas, donde dice: STC 178/2004 (cesiones de aprovechamiento urbano en suelo urbano)», debe decir: «STC 178/2004 (cesiones de aprovechamiento urbano en suelo urbanizable)».