

Suplemento

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3534 *Pleno. Sentencia 19/2012, de 15 de febrero de 2012. Recurso de inconstitucionalidad 1046-1999. Interpuesto por 89 Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados en relación con diversos preceptos de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias. Principios de interdicción de la arbitrariedad y seguridad jurídica, igualdad, progresividad y capacidad económica en materia tributaria, supletoriedad del Derecho estatal: inconstitucionalidad del requisito de la convivencia en la reducción por el mínimo familiar por descendientes.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Pascual Sala Sánchez, Presidente, don Eugeni Gay Montalvo, doña Elisa Pérez Vera, don Ramón Rodríguez Arribas, don Manuel Aragón Reyes, don Pablo Pérez Tremps, don Francisco José Hernando Santiago, doña Adela Asua Batarrita, don Luis Ignacio Ortega Álvarez y don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 1046-1999, planteado por 89 Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso contra los arts. 2.2, 15.1, 15.3.4, 17.2 c) y d), 24.2 b) y c), 39, 40, 43.2 f), 44.1.1 a), 48, 51, 53, 58, 60, 61, 62, 63, 64, 81.1, 2 y 3, y disposiciones transitorias cuarta, quinta apartado 2, sexta y séptima, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias. Ha intervenido el Abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación. Ha sido ponente la Magistrada doña Elisa Pérez Vera, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado en este Tribunal Constitucional el día 10 de marzo de 1999, don Roberto Granizo Palomeque, comisionado por 89 Diputados del Congreso, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra los arts. 2.2, 15.1, 15.3.4, 17.2 c) y d), 24.2 b) y c), 39, 40, 43.2 f), 44.1.1 a), 48, 51, 53, 58, 60, 61, 62, 63, 64, 81.1, 2 y 3, y disposiciones transitorias cuarta, quinta apartado 2, sexta y séptima, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias. Al mismo se acompañaba declaración expresa de la voluntad de los Diputados de recurrir contra dicha ley.

2. En el escrito de interposición del recurso, los recurrentes arrancan exponiendo sintéticamente la doctrina sentada por este Tribunal en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante IRPF). A este respecto, comienza el recurso recordando que, conforme a nuestra doctrina, dada su estructura y hecho imponible, el IRPF es una figura impositiva primordial para conseguir que el sistema tributario cumpla con los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, razón por la cual constituye uno de los pilares estructurales de dicho sistema (SSTC 209/1988, 45/1989, 134/1996 y 182/1997).

Seguidamente hacen tres aclaraciones, tras subrayar que, pese a que el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del IRPF, ello no impide que quede sometido a los límites que derivan de los principios constitucionales establecidos en el art. 31.1 CE (STC 214/1994). En primer lugar, señalan que, con independencia de que consideren que existen otras soluciones técnicas que realizan más adecuadamente los principios constitucionales, para enjuiciar la Ley 40/1998 no utilizan como parámetro la anterior o anteriores leyes reguladoras del IRPF, sino exclusivamente la Constitución. En segundo lugar, precisan que el recurso no emplea como fundamento de inconstitucionalidad la disminución global de la carga tributaria que provoca la ley impugnada. En tercer lugar, subrayan que no pueden equipararse la libertad política de la que goza el Gobierno con la libertad que este Tribunal predica del legislador.

A continuación, destacan los recurrentes que, aunque el principio de capacidad económica y sus correlatos –los de igualdad y progresividad– se predicen, no sólo del IRPF, sino del conjunto del «sistema tributario», el principio de capacidad económica se aplica de manera diferente en unos y otros tributos, siendo en el IRPF donde se garantiza el reparto de la carga tributaria que exige un sistema tributario para poder ser considerado justo.

Finalmente, ponen de relieve los pronunciamientos de este Tribunal en relación con la aplicación de los principios del art. 31.1 CE en el IRPF y, en especial, en el ámbito de las circunstancias personales y familiares (con cita de las SSTC 209/1988, 45/1989, 146/1994 y 214/1994), para, una vez examinada la doctrina de este Tribunal, exponer los aspectos de la Ley 40/1998 que estiman de mayor trascendencia a efectos del presente recurso, concretamente, la «renta gravable», el mínimo personal y familiar, la estructura y tramos de la tarifa del impuesto, el tratamiento «a tanto alzado» de las rentas irregulares y el régimen fiscal de los seguros, la tributación a tipo fijo y único de las ganancias y pérdidas patrimoniales, la supresión de deducciones en la cuota del IRPF, la regulación de las rentas en especie, los contribuyentes no obligados a presentar declaración y devoluciones tributarias y, finalmente, el gravamen autonómico o complementario. Y del análisis de esos aspectos llegan a la conclusión de que la nueva regulación no se ha contrastado suficientemente con los principios constitucionales que debe respetar nuestro sistema tributario.

A continuación describen los recurrentes el contenido de los preceptos de la Ley 40/1998 que son objeto de impugnación: en particular, los arts. 2.2, 15.1, 15.3.4, 17.2 c) y d), 24.2 b) y c), 39, 40, 43.2 f), 44.1.1 a), 48, 51, 53, 61, 62, 63, 64, 81.1,2,3 y disposición transitoria cuarta de la Ley 40/1998; y por conexión son también objeto de recurso los artículos 58 y 60 y las disposiciones transitorias quinta apartado 2, sexta y séptima de la citada ley, estableciendo seguidamente las causas de inconstitucionalidad en que se basa el recurso. A estos efectos distinguen los recurrentes entre aquellos preceptos de la Ley 40/1998 que resultan contrarios a los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica reconocidos todos ellos en el art. 31.1 CE, y los bienes conexos constitucionalmente protegidos (artículos 9.2, 10 y 39.2 CE); aquellos otros que contravienen el art. 9.3 CE; y, en fin, ciertas disposiciones que contradicen el art. 149.3 CE, así como diversas disposiciones adicionales de varios Estatutos de Autonomía, en particular, la segunda apartado.3 del Estatuto de Autonomía de Aragón, la tercera del Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias, la tercera apartado 2 del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears, la segunda apartado 2 del Estatuto de Autonomía de Canarias, la tercera del Estatuto de Autonomía de Cantabria, la primera apartado.3 del Estatuto de Autonomía de Castilla y León, la sexta apartado 3 de Estatuto de Autonomía de Cataluña, la primera apartado 3 del Estatuto de Autonomía de Galicia, la primera apartado 3 del Estatuto de Autonomía de La Rioja, la primera apartado 2 del Estatuto de Autonomía de la Región de Murcia, la primera apartado 3 del Estatuto de Autonomía de Madrid, y el art. 52.5 del Estatuto de Autonomía de la Comunitat Valenciana.

Por lo que se refiere al primer grupo de preceptos, los recurrentes efectúan las consideraciones que siguen:

a) Comienzan, en primer lugar, exponiendo las razones por las que consideran que los arts. 2.2 (que define «la renta disponible» que grava el impuesto como el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar), 15.1 (que señala que la base imponible del impuesto está constituida por el importe de la renta disponible), 15.3.4 (en virtud del cual se reducirá de la base imponible la cuantía correspondiente al mínimo personal y familiar que la ley reconoce al contribuyente en función de sus circunstancias personales y familiares), 40 (que regula el mínimo personal y familiar, fijando sus cuantías), y 51 y 62 (preceptos que establecen que los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial aplicarán separadamente la escala general del impuesto al importe de dichas anualidades), de dicha ley, contradicen los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica recogidos en el art. 31.1 CE, la igualdad real y efectiva del individuo a que alude el art. 9.2 CE, la dignidad de la persona y el libre desarrollo de la personalidad que proclama el art. 10.1 CE, la protección de la familia que exige el art. 39.1 CE y la igualdad de los hijos ante la ley que reconoce el art. 39.2 CE.

Con este fin, tras recordar que, conforme a la doctrina de este Tribunal, el principio de igualdad tributaria se halla indisociablemente unido a los de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad (con cita de la STC 209/1988), y que el impuesto sobre la renta de las personas físicas es el tributo en el que dichos principios encuentran una más cabal proyección (STC 19/1997), los Diputados recurrentes subrayan dos corolarios que se desprenden de los citados preceptos legales. El primero de ellos es que, como en la Ley 40/1998 el mínimo personal y familiar se aplica a reducir la parte general de la base imponible, siendo iguales las circunstancias personales y familiares, cuanto más elevadas son las rentas de los sujetos pasivos más aumenta la desgravación por dichas circunstancias, fenómeno que, desde el punto de vista de la capacidad económica, constituiría una regresión. El segundo de los corolarios es que en la deducción por mínimo familiar, la Ley 40/1998 establece un trato injustificadamente desigual en función de que los contribuyentes convivan o no con los hijos, dado que, a igualdad de condiciones –esto es, de cargas familiares–, la deducción sólo resulta aplicable en el primer caso, sin que la medida prevista en los arts. 51 y 62 de la Ley (que establecen, como novedad, que los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial aplicarán la escala general del impuesto o la escala autonómica o complementaria «separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general») tenga nada que ver con dicho mínimo existencial. Para los Diputados recurrentes la minoración de las cuotas que supone la aplicación de esos mínimos es mayor según van siendo mayores los ingresos o rentas de los contribuyentes, de manera que su aplicación no reduce la progresividad del impuesto, operando sólo como un mecanismo para la corrección de la progresividad de las rentas más elevadas.

Consideran los Diputados recurrentes que en un impuesto progresivo que grava la renta de las personas físicas tiene que haber una determinada cantidad que se deja al margen del gravamen (un mínimo existencial), siendo la capacidad económica gravable la renta disponible restante, porque la dignidad humana impone que sea incompatible el pago del impuesto con una parte de la renta que es necesaria para que el contribuyente atienda a sus necesidades vitales, constituyendo esa parte un mínimo personal o individual que tiene como finalidad dejar una renta disponible para el contribuyente una vez que se ha pagado el impuesto, y sin que el derecho al libre desarrollo de la personalidad exija que se reconozca a todos los obligados tributarios un mínimo de existencia exento, razón por la cual puede afirmarse que no es constitucionalmente exigible que los «ricos» tengan un mínimo de existencia.

Pues bien, estando presentes en la Ley 40/1998 los dos axiomas anteriores (mínimo existencial y renta disponible gravable), sin embargo, se reduce el concepto de renta disponible a la capacidad económica puesta de manifiesto en el IRPF, olvidando la presión fiscal producida por el resto de los tributos del sistema y que son pagados por todos los ciudadanos con su renta e ingresos. En suma, concluyen los recurrentes, aunque el sistema del mínimo personal y familiar tal y como se regula en la Ley 40/1998

no es una exigencia que venga impuesta por el art. 31.1 CE y, singularmente, por el principio de capacidad económica, su presencia no sólo produce efectos contrarios a los principios recogidos en ese precepto constitucional, sino que vulnera además otros principios constitucionales que se pueden considerar fundamento del mismo, al no darse un trato desigual a rentas personales o familiares en función del nivel de dichas rentas, lo que contraría los arts. 9.2 (condiciones para una igualdad real y efectiva), 10.1 (dignidad de la persona y libre desarrollo de la personalidad, patrimonial y profesional) y 39 (protección integral de los hijos y de la familia), todos ellos de la Constitución.

b) En segundo lugar, consideran los Diputados recurrentes que el tratamiento fiscal que se confiere a los seguros en los arts. 17.2 c) y d), y 24.2 b) y c), y, por conexión, en las disposiciones transitorias sexta y séptima, resulta contraria al principio de igualdad. Al objeto de evidenciar la inconstitucionalidad que se denuncia, comienzan señalando que la Ley 40/1998, en materia de rentas irregulares, opta, en general, por el establecimiento de una reducción del 30 por 100 al objeto de cuantificar el rendimiento neto imputable a este tipo de rendimiento, porcentaje de reducción que, sin embargo, no se aplica a las prestaciones provenientes de contratos de seguros donde, en determinados supuestos y modalidades, las reducciones pueden llegar hasta el 70 por 100. Es este diverso tratamiento que se otorga a los rendimientos procedentes de un determinado instrumento o negocio jurídico, como son los seguros, frente a los restantes rendimientos de trabajo o del capital, el que se considera contrario a la Constitución.

Comenzando por el tratamiento que se confiere a los seguros en el ámbito de los rendimientos del trabajo, los recurrentes inician su argumentación enumerando las prestaciones que proviniendo de sistemas públicos y privados de previsión reciben esta calificación de conformidad con el art. 16.2 a) de la Ley 40/1998. Y a este respecto hacen constar que, tal y como se deduce del art. 17.2 de la Ley, en relación con las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas en forma de capital, que deban calificarse como rendimiento del trabajo ex art. 16.2 a), existen dos tratamientos fiscales diferentes: el general, donde se aplica una reducción del 40 por 100 (las abonadas, por ejemplo, por regímenes públicos), y uno especial, donde las reducciones pueden llegar hasta el 70 por 100, que se diferencia por la naturaleza de la entidad pagadora, esto es, si es una entidad de seguros, con exclusión de las mutualidades de previsión social. A juicio de los recurrentes, nos encontramos, por tanto, ante rentas de idéntica naturaleza (prestaciones por jubilación o incapacidad percibidas en forma de capital), diferenciadas no obstante en función de quién sea la persona o entidad que abone el rendimiento.

Este tratamiento desigual resultaría especialmente significativo en los supuestos de aplicación de la letra e) del apartado 2 del art. 17, que prevé expresamente que las reducciones a que se refiere dicho apartado no se aplicarán a las prestaciones a que se refiere el art. 16.2 a) cuando las contribuciones empresariales imputadas reduzcan la base imponible, de acuerdo con el art. 46.1 de la Ley. Aunque la interpretación del precepto no es clara, de su literalidad podría entenderse «que sólo las cantidades que no reduzcan la base imponible, esto es, las que se aporten por los empresarios a determinados sistemas alternativos (contratos de seguros colectivos) podrán ser objeto de la aplicación de los coeficientes reductores, y no cuando se trate de contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible en concepto de aportaciones a planes de pensiones o mutualidades de previsión social», tratamiento desigual que, según se subraya, resultaría significativo.

Lo mismo sucedería con el tratamiento de los seguros en el ámbito de los rendimientos del capital mobiliario, en los cuales también se produce, a su juicio, una discriminación efectiva y relevante, según que las mismas sean consecuencia o no de la existencia de una relación aseguradora, por lo que resultan aplicables las consideraciones y concretas infracciones que se alegan en relación con los rendimientos del trabajo personal.

Finalmente, se refieren los demandantes a la posibilidad de que las medidas expuestas tengan como fundamento no tanto favorecer a los seguros privados cuanto proteger al presupuesto del Estado de un carga excesiva de prestaciones sociales, posibilidad ésta que entienden asimismo inadmisibles.

Por todo ello, consideran los recurrentes que los arts. 17.2 c) y d), y 24.2 b) y c) y, por conexión, las disposiciones transitorias sexta y séptima de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, resultan contrarios a lo dispuesto en el art. 31.1 CE.

c) La tercera causa de inconstitucionalidad que se aduce en el recurso tiene por objeto la tributación a tipo fijo y único de las ganancias y pérdidas patrimoniales establecida en los arts. 39, 48, 53 y 63 y, por conexión, en la disposición transitoria quinta apartado 2. Reiteran así los recurrentes una de las causas de impugnación que en su día alegaron 50 Diputados pertenecientes al Grupo Parlamentario Socialista en el recurso interpuesto contra el Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, en el que se mantenía que tal tributación a tipo fijo y único incurría en inconstitucionalidad por infracción de los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica (art. 31.1 CE) y se advertía que, cualquiera que fuera el instrumento normativo utilizado, la causa de inconstitucionalidad perduraría y daría lugar nuevamente a la oposición de los recurrentes. Esto sentado consideran los recurrentes que los principios constitucionales afectados por los preceptos objeto de impugnación son los de igualdad, capacidad y progresividad, y es que, al decir de la parte actora, en el caso de la regulación de las ganancias y pérdidas patrimoniales por la Ley 40/1998 se origina un efecto contrario al que este Tribunal «deduce de aplicar un tratamiento con "una cierta desigualdad cualitativa", ya que: 1.º) se produce una desigualdad entre estas rentas y el resto de fuentes gravadas por IRPF; 2.º) la progresividad desaparece al establecerse un tipo de gravamen proporcional; 3.º) el principio de capacidad se abandona porque no se va a buscar la riqueza real en donde se encuentra; y 4.º) resultan aplicables a este tipo de rentas, sin limitación, también el mínimo personal y familiar, con las consecuencias que, en la pérdida de progresividad, ya han sido expuestas» previamente. Y así llegan a la conclusión de que se produce un resultado «especialmente gravoso o desmedido» en el reparto de la carga tributaria para el sostenimiento de los gastos públicos entre los contribuyentes por obligación personal del IRPF.

Al objeto de profundizar en la inconstitucionalidad que denuncian, los demandantes aclaran que la impugnación del régimen de tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales se centra en aquellas que se ponen de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con más de dos años de antelación. Pues bien, a juicio de los recurrentes, se infringe el principio de capacidad económica «al dar el mismo tratamiento en la determinación de la base imponible y en la de la cuota líquida del impuesto a contribuyentes que tributarán al tipo progresivo de la tarifa frente a sujetos que sólo verán gravados sus rendimientos, o parte de los mismos, con el tipo fijo del 20 por 100»; y se infringe igualmente el principio de progresividad «al considerar posible y compatible, al mismo tiempo, la aplicación de normas establecidas para una tarifa progresiva con el gravamen único de determinadas fuentes de renta». Por todo ello, se estima en el recurso que los artículos 39, 48, 53 y 63 y, por conexión, la disposición transitoria quinta apartado 2, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, han incurrido en inconstitucionalidad por infracción de los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica establecidos en el art. 31.1 CE.

d) En cuarto lugar, se recurre el régimen tributario de determinadas rentas en especie. En particular, el previsto en el art. 43.2 f), precepto en virtud del cual no tienen la consideración de renta en especie las primas o cuotas satisfechas por el empresario a las entidades aseguradoras para la cobertura de la enfermedad del trabajador, y el establecido en el art. 44.1.1 a), en el que se disponen las reglas de valoración de la renta en especie consistente en la utilización de vivienda y la cuantía máxima de dicha valoración.

En relación con el primero de estos preceptos señalan los recurrentes que al excluir de la consideración de renta en especie las primas satisfechas por el empresario a las entidades aseguradoras para la cobertura de la enfermedad del trabajador, se confiere un tratamiento claramente favorable a la contratación de prestaciones con entidades de seguros médicos, dado el beneficio fiscal que de la misma se obtiene: no es renta para el percceptor y constituye gasto deducible para la persona o entidad pagadora.

Respecto del art. 44.1.1 a), consideran los recurrentes que también incurre en inconstitucionalidad, pero esta vez por vulneración del principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE. Este precepto, relativo a la renta en especie consistente en la utilización de vivienda, limita su valoración, en todos los supuestos, a la imputación de un determinado porcentaje de su valor catastral (10 ó 5 por 100), y al 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo del contribuyente. Con ello se producen dos claros efectos: de un lado, el perceptor ve como, sin razón aparente, se limitan a efectos del IRPF sus retribuciones, o parte de las mismas, que quedan exentas de tributación y, de otro lado, dicha forma de remuneración sigue siendo conveniente para el pagador del rendimiento, pues, calificada como retribución en especie, el importe íntegro del gasto resulta deducible del impuesto personal que le corresponda (IRPF o impuesto sobre sociedades). De este modo, la limitación, incondicionada y en todos los casos, del rendimiento a imputar a la cifra máxima del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del contribuyente, incluso cuando el coste para el pagador sea fácilmente determinable por existir una relación arrendaticia, infringe el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE.

e) En quinto lugar, consideran los demandantes contrario a la Constitución, en concreto, contrario a los principios de igualdad y capacidad económica, el régimen de compensaciones por deducciones en adquisición y arrendamiento de vivienda que se articula en la disposición transitoria cuarta de la Ley 40/1998 a favor de los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 4 de mayo de 1998 y tuvieran derecho a la deducción por adquisición de vivienda, así como de los contribuyentes con derecho a la deducción por alquiler de vivienda por razón de contrato de antigüedad anterior al 24 de abril de 1998, que mantuvieran el sistema de arrendamiento para su vivienda habitual. Los primeros, de conformidad con la disposición recurrida, recibirán una compensación económica a determinar por la Ley de presupuestos generales del Estado, en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido en la Ley 40/1998 para dicha reducción les resultara menos favorable que el regulado en la Ley 18/1991, de 6 de junio; y los segundos, tendrían derecho asimismo a una compensación en el caso de que la Ley 40/1998 les fuera menos ventajosa que su precursora –la Ley 18/1991–, como consecuencia de la no aplicación de la mencionada deducción por alquiler.

En relación con estas previsiones precisan los recurrentes que ni se recurre la eficacia retroactiva que la Ley 40/1998 pudiera tener en este caso concreto, ni la posibilidad del ordenamiento jurídico para introducir cambios que se estimen necesarios en el tratamiento de las situaciones de los contribuyentes. Dicho esto, a su juicio, resulta claro que en la Ley 40/1998 se abre una brecha entre los adquirentes de vivienda con anterioridad al 4 de mayo de 1998 y arrendatarios de vivienda con anterioridad al 24 de abril de 1998, y los adquirentes y arrendatarios de vivienda con posterioridad a tales fechas; ambas categorías de contribuyentes pueden manifestar idéntica capacidad económica y, sin embargo, tener un muy dispar nivel de tributación efectiva.

En definitiva, en tanto que la disposición transitoria cuarta de la Ley dé lugar a una desigualdad entre contribuyentes que manifiestan idéntica capacidad económica, carente de la suficiente justificación objetiva y razonable, resulta contraria a los principios de igualdad y capacidad económica contenidos en el art. 31.1 CE.

Hasta aquí las tachas de inconstitucionalidad que los recurrentes encuentran en la Ley 40/1998 por vulneración de los principios materiales de justicia tributaria contenidos en el art. 31.1 CE.

A continuación, se aduce la inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley por violación del principio de seguridad jurídica contenido en el art. 9.3 CE.

a) La primera de las disposiciones impugnadas es el art. 81, apartados 1 a 3, de la Ley 40/1998, en la que se establece la obligación de declarar y se articula un nuevo procedimiento para las devoluciones tributarias de aquellos contribuyentes no obligados a presentar declaración. Conforme a dicho procedimiento la Administración tributaria no viene obligada a practicar liquidación alguna, debiendo comunicar al sujeto pasivo

únicamente, a efectos meramente informativos, el resultado de los cálculos efectuados, de manera que aquellos contribuyentes que quieran conocer con certeza su situación tributaria, deberán solicitar expresamente de la Administración que les practique y notifique la correspondiente liquidación. Asimismo estiman los demandantes que el precepto recurrido introduce otra incertidumbre, pues del mismo no se deduce claramente si estos contribuyentes podrán presentar declaración por el impuesto o, caso de pretenderse una devolución, el procedimiento será sólo el indicado.

De entre esas circunstancias, se centran los demandantes en la primera de ellas. Consideran, en concreto, que en el esquema del art. 81 es posible la fijación y cuantificación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes sin la existencia previa de un acto de liquidación, lo que es indicativo, por sí mismo, de la arbitrariedad e inseguridad jurídica que del mismo puede derivarse.

En suma, a juicio de los recurrentes, el precepto impugnado introduce, de forma notoria y evidente, un grado de inseguridad jurídica inaceptable, contrario a las exigencias que dimanen del art. 9.3 CE.

b) El segundo de los preceptos que consideran que vulnera el principio de seguridad jurídica reconocido en el art. 9.3 CE es la disposición transitoria cuarta de la Ley, relativa a las compensaciones por deducciones en adquisición y arrendamiento de vivienda. En efecto, dicha disposición «anuncia» determinadas compensaciones, pero sin contener ninguna regulación significativa de las mismas, y remitiendo a una futura ley de presupuestos su concreción, de modo que el texto de la disposición recurrida –concluyen los demandantes– genera en sus destinatarios una incertidumbre insuperable acerca de la previsibilidad de sus efectos, circunstancia que se ha venido tomando reiteradamente en consideración por la doctrina constitucional para deducir la infracción del principio de seguridad jurídica.

En la última parte del recurso de inconstitucionalidad defienden los recurrentes que algunos preceptos de la Ley 40/1998 son inconstitucionales por vulneración del art. 149.3 CE y de ciertas disposiciones adicionales de varios Estatutos de Autonomía, concretamente, de las disposiciones adicionales segunda apartado 3 (Estatuto de Autonomía de Aragón), tercera (Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias), tercera apartado 2 (Estatuto de Autonomía de Illes Balears), segunda apartado 2 (Estatuto de Autonomía de Canarias), tercera (Estatuto de Autonomía de Cantabria), primera apartado 3 (Estatuto de Autonomía de Castilla y León), sexta apartado 3 (Estatuto de Autonomía de Cataluña), primera apartado 3 (Estatuto de Autonomía de Galicia), primera apartado 3 (Estatuto de Autonomía de La Rioja), primera apartado 2 (Estatuto de Autonomía de la Región de Murcia) y primera apartado 3 (Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid), así como el art. 52.5 (Estatuto de Autonomía de la Comunitat Valenciana). A este respecto se comienza dejando claro que no se está impugnando el modelo de financiación que arranca del acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 para el quinquenio 1997-2001, sino una ley estatal que, en desarrollo complementario de las que regulan el sistema de financiación, infringe tanto el art. 149.3 CE (sobre la supletoriedad del derecho estatal) como preceptos de distintos Estatutos de Autonomía, por cuanto que la Ley 40/1998 supone la modificación de las condiciones de cesión sin que para ello se haya seguido el procedimiento constitucionalmente exigible. Concretamente, en opinión de los recurrentes son dos las causas de inconstitucionalidad en las que incurren los arts. 61 y 64 y, por conexión, los arts. 58 y 60, de la nueva Ley del IRPF. No obstante, antes de abordar estas últimas se efectúa en el recurso una referencia previa al concepto constitucional de impuesto cedido del art. 157.1 a) CE al que las impugnaciones van dirigidas.

De acuerdo con los recurrentes, en el modelo de la «corresponsabilidad fiscal efectiva» de septiembre de 1996 se acuña un nuevo concepto de tributo cedido de características diferentes al articulado en la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) de 1980 y que a efectos del IRPF supone la aparición de la competencia normativa que abarca parcialmente a elementos cuantitativos (escala de tipos de gravamen) y cualitativos (deducciones), la reserva en exclusiva al Estado de

la competencia para la gestión y la atribución a las Comunidades Autónomas de un determinado porcentaje de la recaudación (en el caso del IRPF, hasta un 30 por 100).

Pues bien, consideran los recurrentes que las Comunidades Autónomas que asumieron el modelo de financiación de la corresponsabilidad fiscal efectiva y modificaron incluso sus Estatutos de Autonomía para dar entrada a esta competencia normativa en el IRPF, tendrán que depender de sus propias decisiones legislativas en la materia, encontrándose el Estado a partir de este momento ayuno de título competencial para hacerlo en este concreto ámbito, de lo que se deriva la consecuencia de que, por contrarias al art. 149.3 CE, hay que considerar «viciadas de incompetencia y, por ello, nulas las normas que el Estado dicte con el único propósito de crear Derecho supletorio del de las Comunidades Autónomas en materias que sean de exclusiva competencia de éstas» (STC 147/1991, FJ 7).

Finalmente se refieren los recurrentes a la modificación de las deducciones cedidas sin haberse observado el procedimiento constitucional y estatutariamente establecido. Y a este respecto hacen constar que en el art. 64.1 b) de la nueva Ley del IRPF se establece la deducción de la cuota íntegra autonómica de las «deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre». En dicho artículo, apartado uno.1 b), se transfiere la competencia para regular las «deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta» con una serie de condiciones. Pues bien, por lo que respecta a las «deducciones personales y familiares», consideran los demandantes que esa competencia autonómica desaparece por la Ley 40/1998 al haber desaparecido de la estructura del impuesto (art. 55) las deducciones personales y familiares que se han subsumido en el «mínimo personal y familiar» para cuya regulación no son competentes las Comunidades Autónomas, según determina el art. 58 de la Ley que, en esa medida y por conexión, deberá ser igualmente declarado inconstitucional. Y la inconstitucionalidad deriva de que la modificación de los términos de la cesión de esta competencia no ha sido objeto del acuerdo bilateral imprescindible entre el Estado y las correspondientes Comunidades Autónomas que la tenían asumida. Por lo expuesto, consideran que los artículos 61 y 64 y, por conexión, los artículos 58 y 60 de la Ley 40/1988 son contrarios al artículo 149.3 CE y a las distintas disposiciones adicionales de los Estatutos de Autonomía citados.

3. Por providencia de 23 de marzo de 1999, la Sección Tercera de este Tribunal Constitucional acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad, dar traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el art. 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, y al Gobierno, a través del Ministerio de Justicia, al objeto de que, en el plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaren convenientes, oír a las partes sobre la posible acumulación del presente recurso con el recurso de inconstitucionalidad núm. 1030-1999, interpuesto por la Junta de Andalucía, sobre la misma materia, y, finalmente, publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» (que se llevó a efecto en el «Boletín Oficial del Estado» núm. 82, de 6 de abril de 1999).

4. El 7 de abril de 1999 tuvo entrada en el Registro General un escrito del Abogado del Estado, en la representación del Gobierno que legalmente ostenta, por el cual solicitaba se le tuviera por personado en el presente recurso de inconstitucionalidad y se le concediese prórroga del plazo inicialmente otorgado para formular alegaciones por ocho días más.

5. Por providencia de 13 de abril de 1999 la Sección Tercera del Tribunal Constitucional acordó incorporar a las actuaciones el escrito presentado por el Abogado del Estado, concediéndosele una prórroga en ocho días en el plazo acordado para formular alegaciones, a contar desde el siguiente al de la expiración del ordinario.

6. Por escrito del Presidente del Congreso de los Diputados, que tuvo entrada en el Registro de este Tribunal el día 13 de abril de 1999, comunicaba a este Tribunal el acuerdo de la Mesa de dicha Cámara en el sentido de que, aun cuando no se personaría

en el procedimiento ni formularía alegaciones, ponía a disposición de este Tribunal las actuaciones de la Cámara que pudiera precisar, remitiendo a estos efectos a la Dirección de estudios y documentación de la Secretaría General.

7. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 15 de abril de 1999, don Roberto Granizo Palomeque, en nombre y representación de los Diputados del Grupo Parlamentario Socialista recurrentes, puso de manifiesto la ausencia de los presupuestos que, conforme al art. 83 LOTC, justificarían la acumulación del presente recurso con el registrado bajo el núm. 1030-1999, dado que, pese a que en este último se impugnan igualmente los arts. 58, 60, 61, 62, 63 y 64 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, el presente recurso de inconstitucionalidad se basa en argumentos y fundamentos distintos de los alegados en el recurso 1030-1999 y se dirige, principalmente, contra otros aspectos de la Ley 40/1998.

8. El 22 de abril de 1999 se presentó en el Registro de este Tribunal un escrito de la Presidenta del Senado en el que se comunicaba el acuerdo de la Mesa de dicha Cámara de solicitar que se tuviera a la misma por personada en este procedimiento, y de ofrecer su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

9. El día 26 de abril de 1999 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal el escrito de alegaciones del Abogado del Estado. En este escrito el representante del Estado comienza examinando la constitucionalidad de los artículos 2.2, 15.1, 40, 51 y 62 relativos todos ellos al denominado mínimo personal y familiar. Tras denunciar, con carácter general, que los recurrentes incurrían en el vicio que tratan de evitar, a saber, efectuar juicios comparativos de conveniencia y oportunidad de las técnicas legislativas empleadas en las diversas leyes reguladoras del IRPF, se pronuncia sobre la cuestión que constituye la principal tacha de inconstitucionalidad que se invoca en el recurso: la opción legal por un sistema en el que las circunstancias personales y familiares reduzcan la cuantía de la base imponible del impuesto y no la cuota. De acuerdo con el Abogado del Estado, las conclusiones alcanzadas por los recurrentes en la demanda derivan de la realización de un juicio comparativo entre los resultados de operar la deducción en la base del gravamen a practicarla sobre la cuota y parten de una concepción errónea de la progresividad (art. 31.1 CE), expresión que se entiende como evocadora de una determinada dirección práctica u orientación ideológica de las cosas que permite considerar como contraria a la Constitución cualquier desviación de ese historicismo, esto es, cualquier solución legal que resulte «menos progresiva» que la establecida en la anterior configuración positiva y es precisamente este planteamiento el que, a juicio del representante del Estado, lleva a postular en la demanda la descalificación jurídico-constitucional de la regulación legal del mínimo personal y familiar. Efectuado un juicio de relatividad, los recurrentes llegan a la conclusión de que la regulación del mínimo exento en la Ley 40/1998 resulta «menos progresiva» que en su anterior configuración positiva y sostienen, en consecuencia, que resulta inconstitucional.

Para el Abogado del Estado, en cambio, la progresividad en el ámbito tributario no significa la congelación perpetua de aquellas situaciones legales que, un juicio político o sociológico, pueda calificar de «socialmente más progresivas», sino que representa lo contrario a la proporcionalidad: un gravamen es progresivo cuando los tipos impositivos no son simplemente proporcionales, sino que varían al alza al aumentar la base y éste es un juicio que se puede efectuar autónomamente. El único límite a las posibilidades de la progresividad sería, según la demanda, el de la no confiscación, y se concretaría en un mínimo exento común; pero las alternativas que a este respecto se proponen no pasan de ser, según el Abogado del Estado, el reflejo de una mera cuestión técnica y el resultado de «progresividad» de la fórmula que finalmente se arbitrara dependería de su precisa configuración positiva.

Seguidamente se refiere el Abogado del Estado a la impugnación de los arts. 51 y 62 de la Ley 40/1998, a los que se les formula un reproche autónomo del derecho de igualdad, al margen de la progresión de los tipos del tributo. Se trata en este caso de la

distinta regla aplicada a los contribuyentes con cargas familiares, según que el importe o cuantía de éstas resulte cifrado o no en una resolución judicial. En la demanda se supone cometida una discriminación basada en el dato de la convivencia y en perjuicio de los hijos que no conviven con el padre alimentante. A juicio del representante del Estado, en cambio, la diferencia no está en el dato de la convivencia, sino en el grado de determinación de la cuantía del gasto originado por atenciones familiares, pues en el caso de un cumplimiento espontáneo de la obligación alimenticia, el legislador tiene que partir de hipótesis medias y cálculos aproximativos, mientras que en los casos de obligaciones judicialmente declaradas parte de un dato cierto como es el importe fijado por el juez. El sistema que se arbitra es, entonces, desigual para los obligados por deber alimenticio, según haya mediado o no resolución judicial, pero esta diferencia responde a la propia esencia del impuesto y a las técnicas normativas disponibles en cada caso.

Esto sentado, considera, finalmente, el representante del Estado que los preceptos impugnados no vulneran el art. 31.1 CE y tampoco resultan contrarios a los arts. 9.2, 10.1 y 39.2 CE, que se dicen quebrantados en la demanda, pues en relación con estos últimos preceptos debe ser el legislador «el que en cada momento configure las medidas para alcanzar esos objetivos», y sólo podrá reconocerse que una normativa vulnera tales preceptos cuando traspase los límites que a esa acción establece la Constitución, circunstancia ésta que no se deduce que haya concurrido en las disposiciones que se enjuician.

La segunda cuestión que aborda el Abogado del Estado en sus alegaciones es la constitucionalidad del tratamiento fiscal de los seguros para lo que comienza describiendo el tipo específico de seguro a que se refiere el art. 17, apartado dos, letras c) y d), de la Ley 40/1998. Y es que, de acuerdo con el representante del Estado, sólo partiendo de esta premisa resulta posible razonar y justificar por qué el resto de los supuestos previstos en dicho precepto no pueden servir como término de comparación para considerar que existe en la Ley un trato discriminatorio inconstitucional. El régimen jurídico de este seguro, que se contiene no sólo en el art. 17.2 c) y d), sino también en el art. 16.2.5 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas y en la disposición adicional primera de la Ley de planes y fondos de pensiones, tiene unas notas características que explican el tratamiento fiscal específico que la Ley 40/1998 establece para la misma: ahorro a largo plazo, vinculación a las relaciones laborales, carácter colectivo del mismo, carácter de ahorro finalista, e iliquidez e indisponibilidad con anterioridad al acaecimiento de las contingencias cubiertas. Además, precisa el Abogado del Estado, pese a lo defendido en la demanda, no se confiere un tratamiento peyorativo a los contratos de seguro que aparecen otorgados por las mutualidades de previsión social que, siempre que reúnan los requisitos que acaban de mencionarse, pueden acogerse al régimen fiscal específico que se impugna.

A continuación, el Abogado del Estado se refiere al tratamiento fiscal y característico de las prestaciones que aparecen determinadas en el recurso como término de comparación y que, a su juicio, no parece que puedan servir válidamente como tal. En concreto, las pensiones de seguridad social y prestaciones similares recibidas de mutualidades generales obligatorias de funcionarios a que se refieren los ordinales primero y segundo del art. 16.2 a) de la Ley 40/1998 no pueden servir de términos de comparación en cuanto que forman parte del régimen obligatorio de la Seguridad Social, mientras que en los seguros colectivos de vida que se vienen examinando estamos ante fórmulas de previsión voluntaria, que han de ser necesariamente incentivadas desde un punto de vista fiscal. A juicio del Abogado del Estado, tampoco constituyen términos válidos de comparación las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones [ordinal tercero del art. 16.2 a)], pues nos encontramos nuevamente ante instituciones jurídicas completamente diferentes, con su propia regulación sustantiva y fiscal, no susceptible de comparación parcial.

En fin, por lo que respecta al ordinal cuarto del art. 16.2 a), relativo a las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro concertados por mutualidades de previsión social en determinados casos, el precepto se refiere a las disposiciones

contenidas en el art. 28.1, párrafo segundo, y en el art. 48.1, ordinales primero a tercero, de la propia Ley 40/1998, referidos todos ellos a las mutualidades de profesionales o empresarios individuales, lo que pone de manifiesto la evidente improcedencia como término de comparación a los efectos de justificar la existencia de un trato discriminatorio.

Por los anteriores motivos, considera el Abogado del Estado que fundar en este caso, como hacen los recurrentes, la inconstitucionalidad en la doctrina contenida en la STC 134/1996 resulta de todo punto improcedente, pues no se trata, como en el supuesto enjuiciado en este pronunciamiento, de identidad de causas y discriminación de trato, sino de atribución de un trato específico a cada rendimiento dependiendo del régimen jurídico-tributario aplicable a su forma de generación, encontrándose, precisamente, la justificación de ese diferente trato en las especialidades del proceso económico que ha dado lugar al pago del rendimiento. Más bien habría que citar aquí la STC 146/1994 (FJ 5), que afirma que es constitucional un diferente trato a rentas de distinta naturaleza que sea congruente con la peculiaridad que caracteriza a cada una de ellas.

Finalmente, y en relación también con el tratamiento fiscal de los seguros, se refiere el representante del Estado en su escrito de alegaciones a los argumentos de la impugnación del art. 24.2, letras b) y c), de la Ley 40/1998, y disposición transitoria concordante, que regula el tratamiento fiscal de los seguros de capital diferido o que otorguen prestaciones por invalidez y que, a su modo de ver, tampoco resulta inconstitucional. Una vez más considera el Abogado del Estado que, a pesar de lo que afirman los recurrentes, el resto de las reducciones previstas en el precepto no sirve como término de comparación adecuado para justificar una discriminación inconstitucional. En efecto, el apartado a) regula las reducciones de los rendimientos del capital mobiliario calificados exclusivamente por su periodo de generación, sin tomar en consideración el origen de los mismos ni otras implicaciones tributarias derivadas del modo en que se generan. En el caso de las letras b) y c) se tiene en cuenta el periodo de generación en relación con la causa de generación, que sólo puede ser o un seguro de vida o un seguro que dé lugar a prestaciones en capital de invalidez, siempre que sea distinto a los previstos en el art. 16.2 a) apartado 5 de la Ley. Trasladando *mutatis mutandis* los argumentos articulados anteriormente, concluye el Abogado del Estado sus alegaciones en relación con este punto señalando que es «lógico y está plenamente justificado que las prestaciones a que se refiere el art. 24.2 b) y c), en cuanto están en su generación sometidas a un régimen jurídico-tributario especial, tengan un tratamiento fiscal especial que sea acorde con éste»; tratamiento fiscal diferente que no cabe considerar que derive de la naturaleza o caracterización de la entidad pagadora de las prestaciones y que, por lo demás, tiene una justificación histórica que se remonta a la Ley 44/1978.

Seguidamente se refiere el Abogado del Estado a la constitucionalidad de la tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales sometidas a un tipo fijo. En primer lugar, procede a acotar el objeto del recurso que desde su punto de vista se extiende indebidamente a los arts. 39, 48 y disposición transitoria quinta, apartado 2, pues tales preceptos se limitan a regular la integración de la llamada «parte especial de la base imponible» y su tratamiento en el tiempo si fuese negativa, ya que atendiendo a las razones alegadas para fundar la inconstitucionalidad resulta patente que ningún vicio de esta naturaleza puede encontrarse en dichas previsiones. Donde sí podría encontrarse la inconstitucionalidad, de prosperar la tesis de los recurrentes, sería en los arts. 53 y 63, en cuanto establecen un tipo fijo para la parte especial de la base constituida por las ganancias patrimoniales.

En segundo lugar, se remite el representante del Estado, al igual que se hace en la demanda del recurso, a las alegaciones que en su día se formularon en el recurso de inconstitucionalidad que se interpuso contra el Real Decreto-ley 7/1996, que introdujo en el IRPF el establecimiento de un tipo fijo para gravar las ganancias patrimoniales, aunque recuerda, a este respecto, que en dichas alegaciones ya se puso de manifiesto que el legislador tiene capacidad para decidir en cada momento el grado de progresividad del sistema tributario y que la innovación producida por aquel real decreto-ley no privaba al sistema tributario español del carácter progresivo.

En tercer lugar, en fin, tampoco aprecia el Abogado del Estado el trato discriminatorio que se denuncia entre las ganancias patrimoniales y las demás fuentes de renta por estar sometidas las primeras a un tipo fijo y las segundas a una escala progresiva. Y ello por cuanto la diferente naturaleza de las rentas justifica un diferente trato, y el régimen especial de tributación de las ganancias patrimoniales está plenamente justificado, tanto en la norma que lo incorporó a nuestro ordenamiento tributario como en la Ley actual del IRPF: potenciar el crecimiento económico mediante la remoción de obstáculos para la transmisión de inversiones.

Siguiendo el orden de las alegaciones efectuadas por los recurrentes, se refiere a continuación el Abogado del Estado a la constitucionalidad del régimen de determinadas rentas en especie, diferenciando entre la no consideración como renta en especie de las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del trabajador y la constitucionalidad del régimen tributario de la renta en especie consistente en la utilización de vivienda. Por lo que se refiere a la primera, subraya que el enfoque que se le da en la demanda es claramente erróneo y desviado, pues se comparan las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras de enfermedad con los tradicionalmente llamados gastos médicos cuando lo razonable es equiparar estas cuotas o primas a las que se satisfacen a la Seguridad Social o Mutualidades obligatorias para el mismo fin. Pues bien, para el Abogado del Estado resulta lógico y justificado que el legislador no grave como renta las cuotas o primas pagadas por la empresa para asegurar la enfermedad, pues pretende fomentar este tipo de aseguramiento alternativo al obligatorio dándole el mismo trato. Además, este trato especial tiene por objeto favorecer al trabajador, sin perjuicio de que pueda tener un efecto reflejo sobre la actividad propia de las entidades de seguro, pero que en modo alguno ha sido previsto específicamente en la Ley para favorecer a estas últimas. Asimismo, subraya, el hecho de que se considere por los recurrentes que las cuotas de los seguros de enfermedad pagadas por la empresa a favor de sus trabajadores no sea renta en especie genera una discriminación contraria a la Constitución porque tal previsión no cubre todos los gastos médicos sino sólo los que se pagan a las entidades aseguradoras en ese concepto, no encuentra fundamento en la doctrina que se sienta en la STC 134/1996, que es la que citan los recurrentes en apoyo de su tesis. Y es que el caso que se enjuicia es distinto del resuelto en dicho pronunciamiento por dos motivos fundamentales: no se discrimina a distintos tipos de contribuyentes, pues es una previsión general sin excepciones, y la causa u origen de las cantidades es distinta, pues no puede identificarse un gasto médico, realizado por un enfermo, con las primas o cuotas que paga una empresa para concertar y mantener contratos de seguros de enfermedad de sus trabajadores. A mayor abundamiento, este régimen de las cuotas de seguros de enfermedad es el mismo que el previsto para las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o responsabilidad civil del trabajador [letra e) del mismo artículo de la Ley] y sobre él los recurrentes no han formulado ninguna alegación de inconstitucionalidad.

Por lo que se refiere al régimen tributario de la renta en especie consistente en la utilización de vivienda [art. 44.1.1 a) de la Ley 40/1998], el Abogado del Estado considera asimismo que es conforme con el texto constitucional por diversas razones. Pese a lo que se afirma en la demanda, señala que la fórmula utilizada en la Ley 40/1998 es razonable, por cuanto atribuye a esta renta en especie una carga proporcional al resto de las contraprestaciones del trabajo (la utilización de la vivienda cedida por la empresa mantiene su equilibrio natural en relación con la retribución en dinero) y no produce los efectos inconstitucionales que se denuncian. En efecto, su incidencia en la «economía de opción» cuando es mayor la renta es despreciable o inexistente, pues no se puede olvidar que cuanto mayor es la renta mayor es el 10 por 100 y por tanto el límite máximo, de modo que si se le ofrece una vivienda lujosa a un trabajador con contraprestaciones por trabajo bajas resultará mucho más beneficiado que si se le ofrece a quienes las tienen más altas. Por otra parte –pese a lo que también se denuncia–, el régimen de tributación de la renta en especie de la utilización de vivienda con el límite del 10 por 100 del resto de las contraprestaciones del trabajo no vulnera el principio de capacidad económica pues

recae inequívocamente sobre un flujo económico «revelador de la titularidad de una riqueza real o virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto» (STC 37/1987, FJ 13) y resulta, por ende, compatible con el art. 31.1 CE.

La siguiente cuestión sobre la que se pronuncia el Abogado del Estado es la relativa a la constitucionalidad del régimen aplicable a la adquisición y arrendamiento de vivienda previsto en la disposición transitoria cuarta de la Ley 40/1998 en relación con el art. 31.1 CE. Contra lo que afirman los recurrentes, el representante del Estado entiende que nos encontramos ante un problema de Derecho transitorio o entrada en vigor de la norma, de manera que la cuestión planteada pasa necesariamente por dilucidar si la disposición transitoria impugnada vulnera el principio de irretroactividad tanto por establecer la fecha de entrada en vigor antes de la publicación de la Ley como por modificar la situación tributaria de los contribuyentes sometidos al régimen anterior. La respuesta a esta pregunta debe ser negativa, a juicio del Abogado del Estado, por dos razones. La primera, porque se trata de un supuesto de retroactividad impropia en los términos de la STC 182/1997, FJ 11, pues no afecta a situaciones consumadas, sino que su efecto se proyecta sobre contratos vigentes que dan lugar a prestaciones periódicas en el tiempo sin alterar las que ya han sido satisfechas, circunstancia esta que unida a la naturaleza no sancionadora o restrictiva de derechos individuales de la norma cuestionada lleva directamente a afirmar que el efecto retroactivo denunciado no es inconstitucional. Y la segunda, porque «la seguridad jurídica no es un valor absoluto, pues ello daría lugar a la petrificación del ordenamiento jurídico, no puede entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos ... al mantenimiento de un determinado régimen fiscal», por lo que es evidente que un cambio normativo fiscal, como el que aquí se enjuicia, que se produce en una fecha determinada, va a implicar un distinto trato constitucional a aquellos contribuyentes que realizan el presupuesto de la aplicación de la norma tributaria, antes y después de la fecha en cuestión. En consecuencia, en opinión del Abogado del Estado, la inconstitucionalidad alegada por los recurrentes debe ser descartada pues la pretendida discriminación entre grupos de contribuyentes no es más que la necesaria consecuencia de la aplicación de un cambio normativo tributario en una determinada fecha que coincide con el momento en que se hizo pública la modificación normativa y que fue elegida para evitar el «efecto anuncio» que podría condicionar el comportamiento de los contribuyentes.

Por lo que se refiere a la constitucionalidad del régimen regulador de la obligación de declarar y del nuevo procedimiento de las devoluciones tributarias entiende el Abogado del Estado que no es contrario al principio de seguridad jurídica establecido en el art. 9.3 CE por cuanto que las razones en que se fundamenta la inconstitucionalidad de este régimen en el escrito de demanda derivan de una interpretación desviada del art. 81 de la Ley 40/1998 y desconocen el objetivo último que persigue esta norma legal en la regulación de este extremo: establecer un régimen eficaz, flexible y sencillo para obtener las devoluciones. Pese a lo que afirman los recurrentes, el procedimiento fijado en el citado precepto, según el parecer del Abogado del Estado, «no limita en absoluto la seguridad jurídica del contribuyente, no sólo porque si lo desea podrá presentar declaración y continuar el procedimiento ordinario, sino también porque en ningún momento se le prohíbe, impide o dificulta la obtención del acto administrativo que delimite su obligación tributaria y sus consecuencias». Además, subraya que el pretendido impulso a la renuncia a la devolución es una afirmación gratuita de los recurrentes, «pues por sí misma la regulación del art. 81 de la Ley no tiene que producir ese efecto, más bien, al contrario, su antiformalismo parece claramente dirigido a favorecer la comodidad para solicitar la devolución».

La siguiente causa de inconstitucionalidad analizada por el Abogado del Estado es la relativa al régimen de deducciones por adquisición y arrendamiento de vivienda y su contraste con el art. 9.3 CE. A juicio del representante del Estado, el hecho de que la disposición transitoria cuarta de la Ley reenvíe la regulación de una compensación a determinados contribuyentes a una futura ley de presupuestos no constituye una quiebra del principio de seguridad jurídica por diversas razones. En primer lugar, porque «este régimen compensatorio se establece en beneficio del contribuyente sin que el legislador

esté obligado a ello, porque no supone, en realidad, una aplicación de una norma sancionadora no favorable o restrictiva de derechos individuales (art. 9.3 CE), lo que supone que la libertad del legislador para su configuración es prácticamente total y, por tanto, la posibilidad de afectar con esa configuración la seguridad jurídica es inexistente». En segundo lugar, porque la alegación resulta prematura, pues hasta que no se apruebe la ley de presupuestos a que se refiere la disposición transitoria no podrá saberse si efectivamente se ha vulnerado el art. 9.3 de la CE. Y, en tercer lugar, en fin, porque los términos del precepto impugnado son claros e inequívocos por lo que los contribuyentes no deben tener ninguna incertidumbre sobre el alcance de su deducción por adquisición o arrendamiento de vivienda. Estamos, a estos efectos, ante «una norma cierta, precisa y formalmente publicada» (STC 27/1981, FJ 10).

A mayor abundamiento, y para el caso de que no se estimara la alegación anterior, el Abogado del Estado defiende la constitucionalidad de la futura regulación de la compensación en una ley de presupuestos aduciendo, por una parte, que, conforme a la doctrina sentada por este Tribunal en la STC 182/1997, «la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el periodo impositivo en el que debe surtir efectos». Y, por otra parte, que la previsibilidad de la medida compensatoria a adoptar es evidente desde el mismo momento en que se publica la Ley 40/1998, por lo que de ningún modo se podrá decir cuando se regule la compensación en la ley de presupuestos que se ha hecho por sorpresa.

Finalmente se pronuncia el Abogado del Estado sobre la alegada inconstitucionalidad de los arts. 61 y 64, y, por conexión, de los arts. 58 y 60 de la Ley 40/1998, por vulneración del art. 149.3 CE (en la cláusula de supletoriedad que contiene su inciso final) y diversos preceptos de algunos Estatutos de Autonomía. Antes de nada, el Abogado del Estado resume la argumentación impugnatoria en dos puntos. En primer lugar, que los demandantes parecen sugerir que atribuir a las Comunidades Autónomas potestad normativa puede entrañar la vulneración del concepto constitucional del impuesto cedido y, por tanto, del art. 157.1 a) CE. Y, en segundo lugar, que, aun aceptando que es constitucionalmente correcta la atribución de potestad legislativa a las Comunidades Autónomas sobre determinados extremos del IRPF, dos aspectos de la nueva regulación seguirían siendo inconstitucionales: de un lado, la escala del art. 61, que habría de calificarse de derecho estatal supletorio y habría sido creada inconstitucionalmente (SSTC 147/1991, 118/1996 y 61/1997), en la medida en que el Estado carece de título competencial sobre los extremos del IRPF cuya formación ha quedado atribuida a las Comunidades Autónomas; y, de otro, la nueva regulación del mínimo personal y familiar, por cuanto que se ha hecho desaparecer la competencia autonómica para establecer deducciones personales y familiares [art. 13.uno.1 b) de la Ley 14/1996] sin observar el procedimiento previsto en los Estatutos de Autonomía (necesidad de acuerdo entre el Gobierno y la Comunidad Autónoma tramitado como proyecto de ley).

Pues bien, a juicio del Abogado del Estado, las alegaciones expuestas no pueden prosperar por diversas razones. Por lo que respecta a la configuración del IRPF como impuesto cedido señala que «la concreción del concepto constitucional de impuesto cedido –art. 157.1 a) CE– ha sido confiada por el constituyente a la Ley orgánica prevista en el art. 157.3 CE, esto es, la LOFCA», de manera que corresponde «al legislador orgánico a que se refiere el art. 157.3 CE, en el ejercicio de su libertad política de configuración, elegir el tipo, nivel y modalidad de cesión dentro de los límites constitucionales». Sobre este particular el legislador orgánico (arts. 10 y 19.2 LOFCA) ha optado por una cesión de rendimiento y, en los términos que determine la ley de cesión, también de competencias normativas y, por delegación, de competencias gestoras, entendidas en sentido amplio. Pero es que, añade el Abogado del Estado, «la regulación del alcance y condiciones o de los términos de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas queda incluida en la materia Hacienda general (art. 149.1.14 CE) y el Estado goza de plena competencia para establecer normas aplicables con carácter subsidiario,

esto es, para el caso de que las Comunidades Autónomas no ejerzan la potestad normativa limitada que se les ha cedido. Consecuentemente, el Estado dicta normas subsidiarias o, si se quiere, supletorias, en ejercicio de un título competencial propio, el que resulta del art. 149.1.14 CE en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE». En efecto, lo que la doctrina constitucional entiende prohibido es dictar normas con el único propósito de crear Derecho supletorio en materia de competencia autonómica y esto es algo que aquí no se ha producido habida cuenta de que la materia –parcial cesión del IRPF– es de competencia estatal, desde todos los puntos de vista. A esta misma conclusión se llega también, según el Abogado del Estado, si consideramos el art. 150.1 CE, invocado en las diversas leyes de cesión a cada Comunidad Autónoma, según el cual la ley marco opera «en materias de competencia estatal» que, en el presente caso, sería la de la hacienda general prevista en el art. 149.1.14 CE, por lo que tampoco por esta vía habría lesión alguna de la regla constitucional de supletoriedad. Por todo ello, a juicio del Abogado del Estado, el párrafo segundo del art. 61.1 de la Ley 40/1998, única parte del precepto al que podría alcanzar las argumentaciones del recurso de inconstitucionalidad, no quebranta el art. 149.3 CE.

Rechaza el Abogado del Estado, en último lugar, la pretendida inconstitucionalidad del art. 64.1 b) de la Ley 40/1998 por infringir preceptos contenidos en diversos Estatutos de Autonomía por tres motivos. En primer lugar, porque la regulación del mínimo personal y familiar no impide que las Comunidades Autónomas cesionarias puedan, en los términos del art. 13.uno.1 b) de la Ley 14/1996, establecer ulteriores deducciones «por circunstancias personales y familiares» si así lo estiman oportuno. En segundo lugar, porque el precepto controvertido «no sólo no impide sino que expresamente reitera la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan establecer ulteriores deducciones por circunstancias personales y familiares, deducciones que afectarían ya a la renta disponible, esto es a la que está por encima del mínimo personal y familiar». Y, en tercer lugar, porque el concepto de modificación de la cesión debe ser entendido de manera formal y estricta cuando de impuestos estatales parcialmente cedidos se trata, y más aún, si el impuesto parcialmente cedido es aquel que vertebra toda la imposición directa, pues de lo contrario se amenazaría seriamente la existencia misma de una política fiscal general que ex art. 149.1.14 CE corresponde exclusivamente al Estado.

10. Por providencia de 14 de febrero de 2012 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia, el día 15 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, el presente recurso de inconstitucionalidad versa sobre la impugnación de los arts. 2.2, 15.1, 15.3.4, 17.2 c) y d), 39, 40, 43.2 f), 44.1.1 a), 48, 51, 53, 58, 60, 61, 62, 63, 64, 81.1, 2 y 3, y disposiciones transitorias cuarta, quinta apartado 2, sexta y séptima, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias, que realizan ochenta y nueve Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados, al entender que los mismos contradicen los artículos 9.3, 31.1 (en sí mismo y en conexión con los arts. 9.2, 10 y 39.1 y 2) y 149.3, todos ellos de la Constitución, así como diversos preceptos de diferentes Estatutos de Autonomía.

El Abogado del Estado, tras examinar, según queda reflejado en el antecedente 9 de esta resolución, las distintas impugnaciones planteadas en el recurso, concluye defendiendo su constitucionalidad, con invocación de la doctrina de este Tribunal Constitucional sobre los preceptos constitucionales que la demanda considera infringidos.

2. Antes de entrar a dar respuesta a las cuestiones planteadas en este presente proceso constitucional conviene precisar, siquiera brevemente, que el hecho de que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias, haya sido derogada por la disposición derogatoria única del Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la

Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y esta última, a su vez, por la disposición derogatoria primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, no priva de objeto al presente recurso.

En efecto, en relación con la pérdida de objeto de los procesos constitucionales hemos señalado que no cabe dar una respuesta unívoca y general a la cuestión relativa a los efectos de la modificación, derogación o pérdida de vigencia de una disposición legal, ulterior a su impugnación, sobre la eventual desaparición del objeto de los diversos procesos constitucionales (por ejemplo, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 3; 148/2000, de 1 de junio, FJ 3; 190/2000, de 13 de julio, FJ 2; 16/2003, de 30 de enero, FJ 2; 68/2007, de 28 de marzo, FJ 4; y 134/2011, de 20 de julio, FJ 2). Concretamente, en el ámbito del recurso de inconstitucionalidad, recurso abstracto y orientado a la depuración objetiva del ordenamiento, la pérdida sobrevenida de la vigencia del precepto legal impugnado habrá de ser tenida en cuenta por este Tribunal para apreciar si la misma conlleva «la exclusión de toda la aplicabilidad de la Ley», pues si así fuera, «no habría sino que reconocer que desapareció, al acabar su vigencia, el objeto de este proceso constitucional que, por sus notas de abstracción y objetividad, no puede hallar su exclusivo sentido en la eventual remoción de las situaciones jurídicas creadas en aplicación de la Ley, acaso inconstitucional (art. 40.1 LOTC)», de modo que, carecería de sentido que (en un recurso abstracto, como el de inconstitucionalidad, dirigido a la depuración objetiva del ordenamiento jurídico) este Tribunal se pronunciase «sobre normas que el mismo legislador ha expulsado ya de dicho ordenamiento ..., de modo total, sin ultraactividad» [por todas, SSTC 160/1987, de 27 de octubre, FJ 6 b); 385/1993, de 23 de diciembre, FJ 2; 196/1997, de 13 de noviembre, FJ 2; 109/2003, de 5 de junio, FJ 2; 194/2004, de 4 de noviembre, FJ 4; 329/2005, de 15 de diciembre, FJ 2; 68/2007, de 28 de marzo, FJ 4; y 134/2011, de 20 de julio, FJ 2]. Ahora bien, ello no quita que para excluir «toda aplicación posterior de la disposición legal controvertida, privándola así del vestigio de vigencia que pudiera conservar», pudiera resultar útil o conveniente su enjuiciamiento, aun cuando haya sido derogada (SSTC 385/1993, de 23 de diciembre, FJ 2; y 68/2007, de 28 de marzo, FJ 4).

Pues bien, no cabe duda de que en cuanto a la Ley 40/1998 es necesario que este Tribunal Constitucional se pronuncie dado que, aun tratándose de una norma formalmente derogada, no se puede asegurar que sus mandatos hayan dejado ya hoy de desplegar sus efectos. Por lo demás, cabe recordar que la actual Ley 35/2006, de 30 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, no sólo conserva la estructura de su antecesora, sino la literalidad de muchos de los preceptos que son objeto del presente recurso de inconstitucionalidad.

En relación todavía con los cambios sobrevenidos en la normativa concernida por el presente recurso de inconstitucionalidad, hay que tener en cuenta los que se han producido en algunos de los Estatutos de Autonomía que la demanda considera vulnerados, de tal modo que los preceptos estatutarios a considerar deben ser los contenidos en los Estatutos en vigor que, hay que subrayarlo, son sustancialmente iguales a los derogados. En concreto, tal es el caso de la disposición adicional segunda apartado 3 del Estatuto de Autonomía de Aragón, materialmente idéntica a la actual; de la disposición adicional tercera apartado 2 del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears, hoy disposición adicional cuarta apartado 3; disposición adicional sexta apartado 3 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, hoy disposición adicional séptima, apartado tercero; y del art. 52.5 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, que se corresponde con el actual art. 73.3.

3. Como se ha visto en los antecedentes, comienzan los Diputados recurrentes su escrito de recurso haciendo una crítica generalizada a la nueva regulación efectuada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias, y, más concretamente, a los que son, a su juicio, los cambios

más relevantes respecto de la anterior Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Conviene realizar, entonces, antes de entrar a analizar cada uno de los preceptos impugnados de aquella ley, algunas precisiones generales en torno al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

a) A tal fin, es necesario recordar que el art. 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, reconoce que «[l]os tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución». Es decir, como hemos tenido ocasión de señalar desde muy antiguo, «el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 179/2006, de 13 de junio, FJ 3).

El legislador puede configurar el tributo, entonces, no sólo para atender a su finalidad recaudatoria o redistributiva, sino que también puede articularlo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 6). Dicho de otra manera, desde una perspectiva constitucional, nada cabe oponer al uso de los tributos «no sólo como instrumento recaudatorio, sino también como medio para la consecución de tales fines extrafiscales» (STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5), razón por la cual nada impide el uso de los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector (STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 5), pues a ello no se opone «el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución», dado que «el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales» (STC 31/1987, de 26 de marzo, FJ 12) o, lo que es lo mismo, «es admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4).

b) Sentado lo anterior, debe precisarse a renglón seguido que la Constitución de 1978 no diseña un concreto modelo de sistema tributario que sea aplicable en un momento dado, habiendo dejado al legislador estatal su determinación. Por esta razón, si el art. 31.3 CE dispone que el establecimiento de prestaciones patrimoniales se debe hacer con arreglo a la ley, el art. 133.1 CE atribuye al Estado la potestad originaria para establecer los tributos mediante ley, y el art. 149.1.14 CE le confiere la competencia exclusiva para dictar un conjunto de normas en materia de « hacienda general » que proporcionen el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento del sistema tributario. Con estas previsiones constitucionales se está estableciendo la exigencia de que el Estado ordene por ley « los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria » (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4), desde una concepción « del conjunto de tributos como "sistema" o estructura unitaria » (STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 6), pues el art. 31.1 CE reclama que el régimen jurídico de ordenación de los tributos sea considerado como un sistema (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4).

Los preceptos acabados de citar hay que ponerlos en relación, de un lado, con los arts. 139.1 y 149.1.1, ambos de la Constitución, que no sólo habilitan al Estado, sino que le imponen, la obligación de establecer las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales, deberes estos entre los que se encuentra el previsto en el art. 31.1 CE, esto es, el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Y, de otro lado, con el art. 149.1.13 CE, que atribuye al Estado las « [b]ases y coordinación de la planificación general de la actividad económica », « responde al principio de unidad económica y abarca las líneas de actuación tendentes a alcanzar

los objetivos de política económica global o sectorial fijados por la propia Constitución, así como la adopción de medidas precisas para garantizar la realización de los mismos» (entre muchas otras, SSTC 45/2001, de 15 de febrero, FJ 8; 95/2001, de 5 de abril, FJ 3; 124/2003, de 19 de junio, FJ 3; y 13/2007, de 18 de enero, FJ 6).

c) La ausencia en la Constitución de una definición del modelo de sistema tributario aplicable y, por tanto, su indefinición, habilitan al legislador estatal para realizar su conceptualización jurídica en cada momento, entre diferentes alternativas, en atención a las circunstancias económicas subyacentes y a las necesidades sociales a las que se pretenda dar cobertura. Es evidente que el constituyente no quiso definir el modelo de sistema tributario aplicable, ni tampoco restringir la acción del legislador más allá de los límites que le ha impuesto, dejándole un importante ámbito de posibilidades para configurar el sistema tributario y para articular cada tributo no sólo como un instrumento de recaudación, sino también como un vehículo a través del cual alcanzar los fines que la Constitución le impone.

d) Dentro del sistema tributario, el impuesto sobre la renta de las personas físicas se erige en uno de «los pilares estructurales» (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 7), en una de «las piezas básicas» (SSTC 182/1997, de 20 de octubre, FJ 9; y 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6) o, en fin, en «una figura primordial» (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; 108/2004, de 30 de junio, FJ 8; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8), a través del cual «se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE» (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 7) y «los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)» (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 7). Eso sí, la justicia tributaria que reclama el art. 31.1 CE «no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)» (AATC 207/2005, de 10 de mayo, FJ 6; y 222/2005, de 24 de mayo, FJ 7).

Dicho lo que antecede conviene precisar a renglón seguido que de la evolución legislativa que ha experimentado el impuesto sobre la renta de las personas físicas a lo largo de estos últimos treinta años, se puede extraer una clara conclusión: cada norma reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas representa una opción legislativa diferente cohonestada con el uso del tributo por el Gobierno y el Parlamento de cada momento temporal, como un instrumento al servicio, no ya de una política recaudatoria, sino de una concreta política económica y social. Como señalaba a este respecto la exposición de motivos de la Ley 46/2002, «[l]a política fiscal, como instrumento de la política económica del Gobierno, debe servir para la consecución de los objetivos fundamentales en materia económica» (apartado I). Y como apunta la exposición de motivos de la vigente Ley 35/2006, desde la reforma tributaria de 1978 el impuesto personal sobre la renta de las personas físicas «ha conocido diferentes modelos derivados de los distintos objetivos de política económica y social que se han articulado a través de esta figura impositiva» (apartado I).

Cada norma reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas representa, entonces, una opción legislativa diferente respecto de la cual no es suficiente la mera discrepancia política para destruir la presunción de constitucionalidad de la ley (en sentido parecido, aunque con relación a la imputación de arbitrariedad a la obra del legislador democrático, SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 12; 73/2000, de 14 de

marzo, FJ 4; 13/2007, de 18 de enero, FJ 4; 45/2007, de 1 de marzo, FJ 7; 49/2008, de 9 de abril, FJ 5; y 19/2011, de 3 de marzo, FJ 12). Ahora bien, ello no quita que aun cuando «[n]o compete a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley impugnada son las más correctas técnicamente», sin embargo, «sí nos hallamos indudablemente facultados para determinar si la modificación legal operada por el precepto impugnado ha sobrepasado o no los límites al ejercicio [del] poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE» (STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 6, que cita las SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5, 46/2000, de 14 de febrero, FJ 4), de modo que, cualesquiera que sean los fines que guíen al legislador en la configuración del tributo (fiscales, extrafiscales o ambos), en todo caso deben respetarse los principios establecidos en el art. 31.1 CE [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a); 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 6], en orden a conseguir un sistema tributario justo que, en ningún caso, tenga alcance confiscatorio.

Lo que se acaba de señalar es importante pues, antes de entrar a conocer las diferentes denuncias que los recurrentes realizan en el escrito de su recurso, debemos llamar la atención sobre el hecho de que aun cuando los recurrentes aseguran que no van a justificar la inconstitucionalidad de la Ley 40/1998 en su comparación con la Ley 18/1991, sin embargo, incurren constantemente en el análisis comparativo de ambas normas legales, para considerar sólo correctas las soluciones legislativas adoptadas por ésta e inconstitucionales las asumidas por aquélla. En efecto, como señala el Abogado del Estado, los recurrentes incurren en el vicio que tratan de evitar, a saber, efectuar juicios comparativos de conveniencia y oportunidad de las técnicas legislativas empleadas en las diversas leyes reguladoras del impuesto sobre la renta. De esta manera, defienden a través del presente recurso su modelo de impuesto sobre la renta, como si se tratara del único válido.

4. Denuncian los Diputados recurrentes, en primer lugar, la forma en que se han articulado los conceptos de renta disponible y de mínimo personal y familiar en los arts. 2.2 (que define «la renta disponible» que grava el impuesto como el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar), 15.1 (que señala que la base imponible del impuesto está constituida por el importe de la renta disponible), 15.3.4 (en virtud del cual se reducirá de la base imponible la cuantía correspondiente al mínimo personal y familiar que la ley reconoce al contribuyente en función de sus circunstancias personales y familiares), 40 (que regula el mínimo personal y familiar, fijando sus cuantías), y 51 y 62 (preceptos que establecen que los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial aplicarán separadamente la escala general del impuesto al importe de dichas anualidades), todos ellos de la Ley 40/1998, que consideran que contradicen los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica recogidos en el art. 31.1 CE, la igualdad real y efectiva del individuo a que alude el art. 9.2 CE, la dignidad de la persona y el libre desarrollo de la personalidad que proclama el art. 10.1 CE, la protección de la familia que exige el art. 39.1 CE y la igualdad de los hijos ante la ley que reconoce el art. 39.2 CE.

Para los Diputados recurrentes, el mínimo personal y familiar se aplica a reducir la parte general de la base imponible y no de la cuota, por lo que, siendo iguales las circunstancias personales y familiares, cuanto más elevadas son las rentas de los sujetos pasivos más aumenta la desgravación por dichas circunstancias, fenómeno que, desde el punto de vista de la capacidad económica, constituiría una regresión.

a) Con relación a la salvaguarda de un mínimo existencial no sometido a tributación, siendo cierto que toda persona física, desde la primera unidad de renta generada, exterioriza, en abstracto, una capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición, también lo es, sin embargo, que su capacidad contributiva, entendida como la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos del Estado, en un impuesto a través del cual no sólo «se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad», sino que

es «el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)» (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6), debe producirse una vez superado un determinado umbral de renta que proteja la renta necesaria destinada a la satisfacción de las necesidades vitales del obligado tributario (renta vital de subsistencia), individualmente consideradas o, en su caso, de la unidad familiar. De hecho, como hemos tenido oportunidad de señalar, aunque todo beneficio fiscal (y una reducción en base imponible lo es cualquiera que sea la finalidad a la que responda), supone una quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria, al neutralizar todo o parte de la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, sin embargo, hemos considerado que esa quiebra es constitucionalmente válida «siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen», como sucede, por ejemplo, cuando sirven «para atender al mínimo de subsistencia» (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; y 10/2005, de 20 de enero, FJ 5).

El mínimo vital de subsistencia no sometido a tributación no sólo es, como acabamos de señalar, un elemento inescindible del principio de capacidad económica especialmente relevante en tributos que, como el impuesto sobre la renta, afectan a la renta integral de los sujetos, sino que es fruto de la justicia que como valor del Estado social y democrático reclama el art. 1.1 CE, y como exigencia del sistema tributario impone el art. 31.1 CE, en conexión directa con la garantía de la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y con la obligación de aseguramiento por los poderes públicos de la protección de la familia (art. 39.1 CE). No podría calificarse de justo un Estado que se denominara como «social y democrático de Derecho» si privase a sus ciudadanos, a través de su sistema tributario, de la renta mínima de supervivencia, so pretexto del deber de contribuir a los gastos generales, pues con ello no sólo perdería su legitimidad política y democrática sino que atentaría a la esencia misma de la dignidad humana.

Hemos afirmado, a este respecto, que el respeto a la dignidad humana se ha configurado por nuestro texto constitucional como el primero de los fundamentos del orden político y de la paz social al cual repugna «que la efectividad de los derechos patrimoniales se lleve al extremo de sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de los medios indispensables para la realización de sus fines personales así como en la protección de la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada, valores éstos que, unidos a las prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad que debe garantizar el régimen público de Seguridad Social, están constitucionalmente consagrados en los arts. 39, 41, 43 y 47 de la Constitución, y obligan a los poderes públicos, no sólo al despliegue de la correspondiente acción administrativa prestacional, sino además a desarrollar la acción normativa que resulte necesaria para asegurar el cumplimiento de esos mandatos constitucionales, a cuyo fin resulta razonable y congruente crear una esfera patrimonial intangible a la acción ejecutiva de los acreedores que coadyuve a que el deudor pueda mantener la posibilidad de una existencia digna» (STC 113/1989, de 22 de junio, FJ 3). Con base en esta doctrina debemos afirmar ahora que la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no legitima a los poderes públicos, garantes de la dignidad de la persona y de la protección de la familia, a someter a tributación la renta de las personas desde su primera unidad económica, sino sólo a partir de un mínimo vital de subsistencia, inmune a su acción, que les permita satisfacer sus necesidades más básicas en garantía de una existencia digna.

Dicho lo anterior, es necesario señalar a renglón seguido que la forma de garantizar ese mínimo vital no sometido a tributación queda a la libre elección del legislador, tanto en relación con el o los tributos en que se establezca como en cuanto a la técnica utilizada, ya que puede optar entre operar en la base imponible (por ejemplo, a través de exenciones, deducciones o reducciones), en la cuota tributaria (por ejemplo, mediante deducciones o bonificaciones), en la tarifa (por ejemplo, estableciendo un tipo cero para un primer tramo de renta), o, en todas ellas.

En suma, la decisión de no someter a gravamen un mínimo vital para quienes quedan de forma genérica obligados a contribuir por el impuesto sobre la renta mediante la aplicación de una reducción en la base imponible es una opción legislativa que, en tanto dirigida a la consecución de las finalidades descritas, no puede calificarse de contraria al texto constitucional. Y no desmerece esta conclusión el hecho de que dicho mínimo vital de subsistencia se garantice a todas las personas por igual, con independencia de su nivel de renta, pues de los preceptos constitucionales analizados se deduce, como garantía básica, la necesidad de un mínimo protegido de la acción de los poderes públicos, pero no la forma en que debe articularse dicha protección, lo que supone que pudiendo ser válida la opción de condicionar la aplicación de ese mínimo hasta un determinado umbral de renta, igual de válida es la opción contraria, esto es, la de garantizar aquel mínimo vital de subsistencia libre de gravamen para todos los obligados al sostenimiento de los gastos públicos.

b) Respecto del concepto de renta gravable, lo que vienen a discutir los recurrentes es que al aplicarse las deducciones personales –o reducciones– sobre la base imponible en lugar de hacerse sobre la cuota, a igualdad de circunstancias personales y familiares, el efecto en cuota es que es mayor la deducción cuanto más elevadas son las rentas, lo que vendría a dotar al impuesto de un cierto efecto regresivo. Pues bien, como ya hemos tenido ocasión de señalar en otra ocasión «la regresividad de una norma tributaria debe apreciarse en términos globales y no en relación con un precepto aislado», tanto más cuando, como decíamos entonces y tenemos que repetir ahora, «lo cierto es que, en este caso, los recurrentes acusan la regresividad en un sentido muy peculiar: mientras que la significación habitual, en el orden tributario, de la regresividad, atiende a una incidencia de una medida fiscal en la economía del contribuyente, de forma inversa a su capacidad contributiva, de suerte que, al contrario de lo que exige el principio de progresividad, el tipo de gravamen se reduce a medida que aumenta la base, aquí la acusación de regresividad se refiere a la comparación del nuevo régimen legal con la normativa anterior. Es decir, no se trata de comparar la incidencia de la norma en economías diversas, sino de relacionar uno y otro régimen» (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 5). En efecto, como señala el Abogado del Estado, los recurrentes parten de una concepción errónea de la progresividad a la que apela el art. 31.1 CE que les lleva a la conclusión de que cualquier solución legal que resulte «menos progresiva» que la establecida en la Ley 18/1991 es contraria a la Constitución, cuando lo cierto es que la progresividad es una regla técnica matemática en la que pueden tener cabida multitud de combinaciones constitucionalmente lícitas.

De entrada, debe precisarse que, como tantas veces hemos dicho, la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del «sistema tributario» en su conjunto, es decir, se trata de «la progresividad global del sistema tributario» (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4), pues a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, respecto «de cada uno» (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; con la matización realizada en el ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5), el principio de progresividad se relaciona con el «sistema tributario» (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7), al erigirse en un «criterio inspirador» [STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; y también SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 6 B); y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6]. Por esta razón, hemos tenido ya la oportunidad de afirmar que «en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema»,. (STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 6), y, debemos añadir ahora, que el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte *per se* ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor «en el conjunto del sistema tributario» (STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 6).

En el caso que nos ocupa, aun siendo claro que la aplicación de las deducciones personales en la base imponible provoca un cierto efecto regresivo, moderando la progresividad de la escala, también lo es que el efecto es mayor en quienes tienen bases imponibles menores y menor en quienes tienen bases imponibles mayores. A diferencia de la deducción en cuota que se aplica de forma horizontal y, por tanto, tiene un efecto

homogéneo en todos los contribuyentes, al operar de la misma manera con independencia de su base imponible y, por tanto, de su tipo efectivo de gravamen, las reducciones aplicables en la base imponible tienen un efecto en cuota directamente proporcional al tipo efectivo de gravamen, por lo que a mayor tipo efectivo de gravamen, mayor minoración de la cuota tributaria. Dicho esto, sin embargo, debe señalarse a renglón seguido que, en la medida que la fórmula de moderación de la progresividad, no sólo se aplica de forma genérica a todos los contribuyentes del impuesto, sino que tiene un efecto mucho más potenciado en las bases menores que en las mayores, no puede concluirse que sea irrazonable y, por tanto, contraria a los principios constitucionales que necesariamente deben regir la articulación del impuesto. Si de conformidad con el art. 40.2 de la Ley 40/1998, la cuantía del mínimo personal era, con carácter general, de 550.000 pesetas (3.305,56 €), la reducción del tipo medio efectivo de gravamen que provocaba la aplicación del mínimo personal en unas bases imponibles, por ejemplo, de 2.650.000 pesetas (15.926,82 €) y de 11.550.000 pesetas (69.416,89 €), aplicándoles la escala del ejercicio, tanto estatal (art. 50.1) como autonómica (art. 61.1), era de 6,29 puntos, para el primer caso, y de 2,28 puntos, para el segundo, al pasarse, en el primero, de un tipo medio efectivo de gravamen del 23,95 al 17,66 por 100, y, en el segundo, del 36,43 al 34,15 por 100. Es evidente, pues, que la reducción cuestionada, en términos porcentuales, tiene un efecto más favorable cuando menor es la base imponible sobre la que se aplica.

De este modo, lo que están haciendo verdaderamente los recurrentes es cuestionar el trato desigual de situaciones diferentes (la aplicación de una misma reducción sobre bases diferentes supone una deducción efectiva distinta sobre la cuota del tributo), cuando, a su juicio, debían tratarse todas las situaciones, aun reconociendo que son diferentes, de la misma forma. Pues bien, si conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el principio constitucional de igualdad no consagra «un derecho a la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, por lo que no existe ningún derecho subjetivo al trato normativo desigual» [STC 69/2007, de 16 de abril, FJ 4, en relación con el principio de igualdad del art. 14 CE; en el mismo sentido, SSTC 117/2006, de 24 de abril, FJ 2 c); 257/2005, de 24 de octubre, FJ 4; 231/2005, de 26 de septiembre, FJ 5; 104/2005, de 9 de mayo, FJ 3; 156/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; 88/2001, de 2 de abril, FJ 3; 21/2001, de 29 de enero, FJ 2; 181/2000, de 29 de junio, FJ 11; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 4; 211/1996, de 17 de diciembre, FJ 4; y 308/1994, de 21 de noviembre, FJ 5], menos consagra un pretendido derecho al trato igual de situaciones desiguales. No cabe descuidar que la mención en el art. 31.1 CE del principio de igualdad conjuntamente con el de progresividad evidencia que el primero de ellos «no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia» (STC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 3).

En suma, la forma en que se ha articulado la reducción por el mínimo personal no deja de ser una opción legislativa válida que no implica, en los términos en que ha sido configurada, la violación de los principios del art. 31.1 CE a los que apelan los Diputados recurrentes. Ello conduce a rechazar el vicio denunciado desde esta perspectiva.

5. En cuanto a la articulación del mínimo personal y familiar, los recurrentes analizan comparativamente el sistema adoptado por la Ley 18/1991 (de deducciones en la cuota del tributo en función de determinadas circunstancias subjetivas) con el articulado por la Ley 40/1998 (de reducciones en la base imponible en función de determinadas circunstancias subjetivas) para concluir que es únicamente válido aquel sistema e inconstitucional éste, no sólo porque sostienen –como ya hemos visto en el apartado anterior– que cuanto más elevadas son las rentas de los sujetos pasivos más aumenta la desgravación por dichas circunstancias, sino porque consideran –y es lo que ahora interesa– que en la deducción por el mínimo familiar se establece un trato injustificadamente desigual en función de que los contribuyentes convivan o no con los hijos, dado que, a igualdad de condiciones –esto

es, de cargas familiares—, la deducción sólo resulta aplicable en el primer caso, sin que la medida prevista en los arts. 51 y 62 de la Ley corrija la situación.

Antes de analizar este nuevo motivo de inconstitucionalidad cabe hacer dos precisiones. La primera hace referencia a su objeto, pues aun cuando los recurrentes impugnan la totalidad del art. 40 (que regula el mínimo personal y familiar, fijando sus cuantías), y, en conexión con él, los arts. 51 y 62 (preceptos que establecen que los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial aplicarán separadamente la escala general del impuesto al importe de dichas anualidades), sin embargo, su denuncia se limita a poner de manifiesto el trato dispar que reciben los progenitores en la aplicación del mínimo familiar por descendientes por el hecho de la convivencia o no [art. 40.3.1 b)], razón por la cual es a este aspecto exclusivamente al que se va a contraer nuestro análisis.

La segunda precisión se dirige a señalar que la protección de la familia por parte de los poderes públicos a la que apela el art. 39.1 CE, si bien no obliga a que necesariamente se dispense «a través de medidas de una determinada naturaleza» (STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 7) o, más concretamente, «a través del sistema tributario» (ATC 289/1999, de 30 de noviembre, FJ 7), y ni mucho menos a que se adopten «medidas fiscales de una determinada intensidad» (ATC 289/1999, de 30 de noviembre, FJ 7), «sin perjuicio de la legitimidad de medidas fiscales orientadas a la protección de la familia (art. 39.1 CE)» (STC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 9), sí impide, sin embargo, que a través de medidas de naturaleza tributaria se vaya en contra de ese mandato por imponer un tratamiento más gravoso a quienes están incluidos en una unidad familiar (SSTC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 9; y 45/1989, de 20 de febrero, FJ 7).

Dicho lo que antecede, debe señalarse que ha sido habitual, y sigue siéndolo hoy, que el legislador condicione la aplicación de las deducciones (en cuota) o reducciones (en base) familiares, tanto por ascendientes como por descendientes, al hecho de la «convivencia» con el sujeto pasivo del impuesto. La convivencia, es y ha sido, no sólo el elemento definidor del concepto de «unidad familiar» (cónyuges con hijos menores que no vivan independientes de los padres, y padre o madre y los hijos menores que convivan con uno u otro), sino el elemento determinante para ajustar la tributación (vía deducción en cuota o vía reducción en base) de aquellos contribuyentes con cargas familiares por descendientes. Ello supone que, en el caso de familias monoparentales, la reducción se la aplica por entero el progenitor con quien conviven los descendientes, y, en el supuesto de familias biparentales (por matrimonio), la reducción o deducción se la practican ambos progenitores, de forma prorrateada. El legislador ha rechazado, pues, acudir al criterio de la «dependencia económica» para optar por el de la «convivencia», de forma que atribuye el derecho a practicarse la reducción por los gastos que genera el mantenimiento de los descendientes, no a quienes efectivamente soporten esos gastos, sino exclusivamente al progenitor con quien convivan los descendientes. Nos encontramos, entonces, con que, ante situaciones de hecho iguales (padres o madres que concurren al sostenimiento de los hijos comunes), la razón del trato dispar que les dispensa la normativa tributaria (reducción por mínimo familiar) se basa en el criterio de la «convivencia».

Sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho existe una muy amplia doctrina de este Tribunal que puede sintetizarse ahora recordando que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido. En este sentido, este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables, además del fin lícito, la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, 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) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en las que no

existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues 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 desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, las 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; 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; y 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

Para alcanzar una conclusión sobre la razonabilidad del criterio asumido por el legislador es preciso recordar antes de nada que el art. 39.3 CE impone a los padres el deber de «prestar asistencia de todo orden a los hijos habidos dentro o fuera del matrimonio, durante su minoría de edad». Ese precepto constitucional, que «refleja una conexión directa con el art. 14 CE» (STC 154/2006, de 22 de mayo, FJ 8), impone a los padres, por igual, el deber de prestar asistencia a los hijos, «–asistencia que, naturalmente, incluye la contribución a los alimentos– con independencia de que éstos hayan sido concebidos dentro o fuera del matrimonio (art. 39.3 CE), de que se haya producido la nulidad matrimonial, la separación legal o la disolución del matrimonio por divorcio (art. 92 del Código civil), o incluso, en fin, de que el progenitor quede excluido de la patria potestad y demás funciones tuitivas (arts. 110 y 111, *in fine*, CC)» (STC 33/2006, de 13 de febrero, FJ 4). Tales alimentos, conforme al art. 142 del Código civil (CC), incluyen el sustento, habitación, vestido, asistencia médica y educación de los hijos, y deben satisfacerse en medida proporcionada al caudal o medios de quien los da y a las necesidades de quien los recibe (art. 146 CC) (SSTC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3; y 33/2006, de 13 de febrero, FJ 4). De la misma manera que el texto constitucional no hace depender exclusivamente el concepto constitucional de familia a la que tiene su origen en el matrimonio (SSTC 222/1992, de 11 de diciembre, FJ 5; 47/1993, de 8 de febrero, FJ 2; y 116/1999, de 17 de junio, FJ 13), ni tampoco la limita a las relaciones con descendencia (STC 116/1999, de 17 de junio, FJ 13), es evidente que la familia a la que manda proteger el art. 39.1 CE nada tiene que ver con el hecho físico de la convivencia entre los miembros que la integran, de modo que no es posible admitir que el progenitor que no vive con sus descendientes pero que mantiene, por imposición legal o judicial, la obligación de prestarles asistencia de todo orden, quede excluido por esa circunstancia del ámbito de protección que exige aquel precepto constitucional.

Pues bien, si los padres vienen obligados por la Constitución a prestar asistencia de todo orden a sus hijos menores (art. 39.3 CE), los poderes públicos vienen obligados, a su vez, a asegurar la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), y, aunque, como hemos dicho, desde un punto de vista constitucional, tan válida es la opción legislativa dirigida a permitir la deducción del coste de mantenimiento de los hijos como la de no permitir dicha deducción (SSTC 1/2001, de 15 de enero, FJ 3; y 57/2005, de 14 de marzo, FJ 4), sin embargo, si el legislador opta por garantizar la protección económica de la familia permitiendo la deducción de una parte de los gastos que aquella asistencia provoca, debe hacerlo «sin establecer discriminaciones injustificadas entre sus potenciales destinatarios, al tratarse a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas–» (STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 4), por lo que la reducción así establecida debe beneficiar a todos los progenitores que –por imperativo constitucional (art. 39.3 CE) y legal (arts. 110, 111 y 143 CC)– han de prestar asistencia de todo orden a sus hijos. Por eso, es fundamental determinar si la «convivencia» como criterio determinante de la aplicación de la reducción citada y, por tanto, del trato dispar entre los progenitores que concurren al mantenimiento de sus hijos, es o no un criterio que legitime dicha diferenciación.

La Ley 40/1998 introduce la «convivencia» como factor diferencial de la situación jurídica que contempla sin que exista en su exposición de motivos razón alguna que

justifique aquel trato desigual. Tampoco puede encontrarse en el estudio y propuesta de medidas para la reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas (1998), ni en el proyecto de ley, ni en los textos y debates de la tramitación parlamentaria de la citada ley. En este sentido, el art. 40.3 b) del proyecto de ley acogía la controvertida reducción por descendientes asociada a la «dependencia» del contribuyente [«Boletín Oficial de las Cortes Generales», Congreso de los Diputados, VI Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 4 de mayo de 1998, núm. 114-1 (pág. 18)], de conformidad con la propuesta contenida en el informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma del IRPF (pág. 107), siendo durante la tramitación en el Congreso cuando se sustituye esa «dependencia», como factor determinante para aplicación del mínimo por descendientes, por el de la «convivencia» [enmiendas núm. 66, 130 y 261, «Boletín Oficial de las Cortes Generales», Congreso de los Diputados, VI Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, 25 de junio de 1998, núm. 114-8, págs. 81, 104 y 143, respectivamente]. Sin embargo, no es posible encontrar la razón de ese cambio ni en la justificación de las citadas enmiendas ni durante los debates a que dieron lugar [Cortes Generales, «Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados», Comisiones, Economía, Comercio y Hacienda, año 1998, VI Legislatura, núm. 505, Sesión núm. 49 (extraordinaria), 14 de julio de 1998, pág. 14574; y Cortes Generales, «Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados», Pleno y Diputación Permanente, año 1998, VI Legislatura, núm. 178, Sesión Plenaria núm. 172, 17 de septiembre de 1998, pág. 9553]. Y aunque durante la tramitación en el Senado se propuso nuevamente, también sin explicitar la razón, la aplicación del criterio de la «dependencia» [enmienda núm. 15, «Boletín Oficial de las Cortes Generales», Senado, VI Legislatura, Serie II: Proyectos de Ley, 19 de octubre de 1998, núm. 100 (d), pág. 73], finalmente, la redacción definitiva del art. 40, aquí impugnado, asumiría la «convivencia» como criterio determinante.

Según lo que antecede, la norma controvertida atribuye el derecho a practicarse la reducción por los gastos que genera el mantenimiento de los descendientes, no a quienes efectivamente soportan esos gastos, sino exclusivamente al progenitor o progenitores con quien conviven, asumiendo el criterio de la «convivencia» como factor diferencial en lugar del de la «dependencia económica». Sin embargo, si resulta, de un lado, que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de la familia permitiendo a tal fin la reducción de la base en el IRPF de una parte de los gastos que provoca la asistencia de todo orden a los hijos, y, de otro, que la familia a la que manda proteger el art. 39.1 CE no viene determinada por el hecho físico de la convivencia, se puede concluir que el criterio adoptado por el legislador quiebra el axioma de que toda deducción (o reducción) de un gasto debe aprovechar, en principio, a quien lo soporta, salvo que haya una razón que justifique el recurso a otro criterio.

Siendo cierto que, en la mayoría de los casos, el hecho de la convivencia permite presumir la dependencia económica de los descendientes, también lo es que no toda dependencia económica se basa en la convivencia, como sucede no sólo en los supuestos de nulidad, separación o divorcio, sino también en aquellos otros en los que, sin existir esa nulidad, separación o divorcio, los contribuyentes sostienen a sus hijos sin convivir con ellos. Pues bien, debe señalarse que, en contra de lo que mantienen los recurrentes, esta diferencia de trato que dispensa la norma legal carece de relevancia constitucional respecto de los contribuyentes que satisfacen anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, pues la medida prevista en los arts. 51 y 62 de la Ley 40/1998, aunque distinta en su forma de articulación a la reducción impugnada, basándose en el criterio de la «dependencia económica», viene a producir un efecto equivalente, al minorar la tributación final mediante la reducción de la progresividad del impuesto.

Por el contrario, dicha diferencia de trato adquiere relevancia constitucional, con relación a aquellos otros contribuyentes que, teniendo hijos que dependen económicamente de ellos, ni conviven con los mismos –por diferentes causas– ni satisfacen anualidades por alimentos en virtud de una decisión judicial. Estos casos no son una mera excepción a la regla general, al no tratarse de «situaciones puntuales», esto es, de «supuestos patológicos», no previstos o no queridos por la ley (por todas,

STC 113/2006, de 5 de abril, FJ 9), sino justamente de lo contrario, de una decisión legislativa que asume como consecuencia inmediata la exclusión de su ámbito de aplicación de todo contribuyente que aun concurriendo al sostenimiento de sus hijos no convive con ellos.

De acuerdo con lo señalado hasta este momento es importante subrayar que no le corresponde a este Tribunal decidir cuál es la forma en la que se debe articular la reducción por el mínimo familiar por descendientes. Sí nos corresponde, sin embargo, determinar si la articulación que se ha hecho en la normativa impugnada es respetuosa del principio constitucional de igualdad, en la medida en que excluye de su aplicación, sin razón que lo justifique, a un grupo importante de contribuyentes que prestan asistencia económica a sus descendientes por el sólo hecho de no convivir con ellos. Por ello, debe concluirse que, no ajustándose la norma controvertida al fin perseguido (la protección de la familia mediante la deducción de parte de los gastos que provoca el deber constitucional de asistencia de todo orden a los hijos), al no ser las consecuencias jurídicas que resultan proporcionadas al mismo, no cabe sino declarar la inconstitucionalidad de la expresión «conviva con el contribuyente y» de la letra b) del apartado 1 del art. 40.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias. Por el contrario, no procede declarar su nulidad, no sólo porque la norma impugnada ya ha sido derogada, sino porque suprimido el requisito de la convivencia sin poderlo sustituir por ningún otro, la norma resultante provocaría un derecho automático a la aplicación del mínimo familiar por todo descendiente soltero menor de veinticinco años con independencia de las circunstancias concurrentes, lo que ciertamente no se compadecería con la finalidad de la reducción prevista.

6. Los Diputados recurrentes imputan a los arts. 17.2 c) y d), 24.2 b) y c), y por conexión, a las disposiciones transitorias sexta y séptima, de la Ley 40/1998, la vulneración del art. 31.1 CE. Consideran los Diputados recurrentes, a este respecto, que el tratamiento fiscal que la Ley 40/1998 confiere, dentro de los rendimientos del trabajo, a los rendimientos derivados de prestaciones de jubilación de los contratos de seguros colectivos percibidos en forma de capital [art. 17.2 c)] y de prestaciones por invalidez percibidas en forma de capital [art. 17.2 d)], y, dentro de los rendimientos del capital mobiliario, a los de percepciones de contratos de seguro de vida recibidas en forma de capital [art. 24.2 b)] y de prestaciones por invalidez percibidas en forma de capital [art. 24.2 c)], así como el régimen transitorio previsto (disposiciones transitorias sexta y séptima), son inconstitucionales por contradecir el principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas del art. 31.1 CE, por recoger una reducción distinta a las previstas, con carácter general, para las rentas irregulares (del 30 por 100).

Ciertamente, como apuntan los recurrentes, la Ley 40/1998 distingue entre un régimen general, consistente en aplicar una reducción del 30 o 40 por 100, y un régimen especial, en el que las reducciones pueden llegar a ser de hasta el 70 por 100. Pues bien, a este respecto es necesario señalar que el trato fiscal que se otorga a los rendimientos del trabajo o del capital procedentes de los contratos de seguros citados buscaba incentivar el ahorro a largo plazo instrumentado a través de esos productos (de modo que la reducción variaba en función de la antigüedad de la prima), con la finalidad de fomentar un sistema de previsión social complementaria al sistema público de pensiones. En efecto, puesto que el sistema público de pensiones es limitado, se pretendía fomentar su complemento mediante el uso de productos alternativos, razón por la cual, se bonificaba fiscalmente para estimular su contratación. Como señala la exposición de motivos de la norma impugnada, «se aclara la fiscalidad de los sistemas alternativos a los planes de pensiones, se mejora su regulación actual al servicio de la neutralidad y se da un tratamiento sencillo y unitario, favorable al ahorro a largo plazo, a los rendimientos derivados de contratos de seguros. En este terreno se ha optado por un esquema de máxima simplicidad en la calificación, evitando las injustificadas discriminaciones actuales entre las diferentes modalidades de contratación» (apartado IV, párrafo 7).

Ahora bien, es evidente que el hecho de que tenga una finalidad razonable y legítima no impide que el trato que se dispensa a los diferentes instrumentos públicos y privados

pueda no ser respetuoso con el principio de igualdad ante la ley tributaria. Para ello, es preciso, en primer lugar, determinar si las situaciones que se pretenden comparar son iguales, para, en segundo lugar, concretar si existe, no ya una razón para adoptar la medida controvertida, sino una razón objetiva y razonable que permita dispensar un trato desigual a situaciones que, de hecho, sean iguales.

Respecto de las situaciones sobre las que los recurrentes pretenden realizar un juicio de igualdad, éstos comparan, *in toto*, el régimen de las prestaciones derivadas de los regímenes públicos percibidas en forma de capital y el de las prestaciones derivadas de instrumentos del ahorro privado también percibidas en forma de capital, cuando existen tantas variantes en uno y otro sistema, que no hacen posible realizar el pretendido juicio de igualdad. Es doctrina reiterada de este Tribunal que la impugnación de las normas debe ir acompañada de la preceptiva fundamentación y precisión que permitan conocer las razones por las que los recurrentes entienden que las disposiciones impugnadas vulneran el orden constitucional (SSTC 118/1996, de 27 de junio, FJ 2; 118/1998, de 4 de junio, FJ 4; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 2; 104/2000, de 13 de abril, FJ 5; 96/2002, de 25 de abril, FJ 4; y 16/2003, de 30 de enero, FJ 9), mediante un pormenorizado análisis de las graves cuestiones que se suscitan, de modo que cuando los recurrentes no cumplen con esta carga, se incurre en una falta de la diligencia procesalmente exigible (SSTC 11/1981, de 8 de abril, FJ 3; 36/1994, de 10 de febrero, FJ 1; 43/1996, de 14 de marzo, FJ 3; 61/1997, de 20 de marzo, FJ 13; 118/1998, de 4 de junio, FJ 4; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 2; y 16/2003, de 30 de enero, FJ 9).

Así, no sólo hemos admitido que la presunción de constitucionalidad de las normas con rango de ley no pueda desvirtuarse sin un mínimo de argumentación, sino que hemos rechazado «impugnaciones globales y carentes de una razón suficientemente desarrollada» (por todas, SSTC 43/1996, de 14 de marzo, FJ 5; y 16/2003, de 30 de enero, FJ 9), como sucede en el presente supuesto, donde los Diputados recurrentes se limitan a imputar la lesión del principio de igualdad sobre la base genérica de que se establece una discriminación inaceptable entre las prestaciones por jubilación e incapacidad en función de la naturaleza de la entidad pagadora, esto es, se precisa, según procedan de una entidad de seguros o no, con exclusión de las mutualidades de previsión social, pero sin haber entrado a analizar cuáles son las concretas situaciones que injustificadamente reciben un tratamiento diferente, cuando, según su criterio, deberían recibirlo igual, por tener naturalezas y finalidades idénticas.

Pero no sólo eso, sino que, incluso admitiendo a los meros efectos dialécticos que el planteamiento fuese correcto (diverso tratamiento que se otorga a los rendimientos procedentes de un determinado instrumento o negocio jurídico como son los seguros), de las alegaciones de los Diputados recurrentes no es posible alcanzar la convicción de si la inconstitucionalidad deriva de la no aplicación de los porcentajes de reducción incrementados a las prestaciones que no tienen derecho a ello (las que no derivan de seguro), por considerar que éstas deberían tener el mismo tratamiento favorable, o si deriva de la aplicación misma del tratamiento favorable a las que sí lo tienen, por considerar que no deberían tenerlo.

Por lo demás, ni siquiera los términos genéricos que utilizan los recurrentes admiten la comparación pues, como hemos señalado antes, no se trata de rendimientos generados por idéntica razón, sino de rendimientos de naturaleza, causa y finalidad muy distinta. En consecuencia, debe rechazarse también este motivo de recurso.

7. A juicio de los recurrentes, la tributación a tipo fijo y único de las ganancias y pérdidas patrimoniales establecida en los arts. 39, 48, 53 y 63 y, por conexión en la disposición transitoria quinta, apartado 2, es inconstitucional por infracción de los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica (art. 31.1 CE), pues se somete a las ganancias y pérdidas patrimoniales a un impuesto autónomo de producto (del 20 por 100) y, con ello, se produce una desigualdad entre esas rentas (que soportarán el impuesto al tipo fijo) y el resto de rentas gravadas por el impuesto (que lo soportarán conforme a una tarifa progresiva), desapareciendo la progresividad y abandonándose el principio de capacidad al no buscarse la riqueza real en donde se encuentra.

Es cierto que, tal y como fue articulado por la Ley 40/1998 el régimen de tributación las ganancias patrimoniales, de forma separada y a un tipo fijo proporcional del 20 por 100, además de afectar al carácter sintético del impuesto, le dotó de un cierto efecto inequitativo, por tratar de forma igual a los contribuyentes con independencia de la capacidad económica manifestada a través de la renta generada. Sin embargo, el que en la aplicación parcial del tributo se produzca un efecto contrario a la equidad, no puede convertir a la norma en cuestión –*eo ipso*– en contraria a los principios del art. 31.1 CE y, concretamente, al principio de justicia tributaria, salvo que esa afectación, bien sea ilegítima, por carecer de una razón que la justifique, bien sea desproporcionada cuando, aun gozando de una justificación que la legitime, sea mayor el sacrificio producido en los principios constitucionalmente consagrados que el beneficio que a través de su finalidad se pretende obtener.

No cabe negar que, con carácter general, la modificación operada por los artículos impugnados tenía una razón que la legitimaba. De un lado, según la exposición de motivos de la Ley 40/1998, con la modificación operada se pretendía someter a gravamen aquellas ganancias de capital «que con arreglo a la Ley del año 1991 quedaban exentas de tributación si el capital se inmovilizaba en un período de tiempo determinado, lo que menoscaba[ba] el principio de justicia tributaria y entorpec[ía] al mismo tiempo el crecimiento económico» (apartado II, párrafo 1), de forma que, como apuntábamos en el ATC 245/2009, de 29 de septiembre, aquella modificación se dirigía a corregir una medida injusta, como era la exoneración de las plusvalías de largo plazo (FJ 4). De otro lado, aquella modificación, como tuvimos oportunidad de señalar en la STC 189/2005, de 7 de julio, constituía una de las «medidas potencialmente favorables a una activación del mercado de capitales, al dirigirse a liberar el dinero y a estimular su movilidad, lo que a su vez [podía] incidir favorablemente en la recuperación de la actividad económica a la que se aspiraba para el cumplimiento de los criterios de convergencia» (FJ 5).

Contando la modificación operada con una razón que la legitima, que en modo alguno puede calificarse de irrazonable o arbitraria, resta determinar si el sometimiento separado de las ganancias patrimoniales a un tipo fijo y proporcional del 20 por 100, lesiona alguno de los principios proclamados en el art. 31.1 CE y, concretamente, el principio de capacidad económica, el principio de igualdad o el principio de progresividad. Pues bien, no cabe duda alguna de que, en primer lugar, el gravamen de las ganancias patrimoniales responde al principio de capacidad económica en la medida en que somete a tributación una concreta manifestación de riqueza o de renta real, que no inexistente, virtual o ficticia (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 6).

En segundo término, el gravamen de forma diferenciada de las ganancias patrimoniales respecto de otro tipo de rentas tampoco es, por sí solo, contrario al principio de igualdad tributaria, dado que, como ya hemos tenido ocasión de señalar, precisamente con relación al impuesto sobre la renta de las personas físicas, «en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria» (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; y ATC 245/2009, de 29 de septiembre, FJ 4; también STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8), pues lo que el art. 31.1 CE prohíbe es que, salvo que exista una justificación razonable, el legislador grave de manera diferente «idénticas manifestaciones de riqueza» (SSTC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; y 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5). Es evidente, sin embargo, que las diferentes rentas, en función de la fuente de la que provengan, por mucho que puedan coincidir en su cuantía, no representan idénticas manifestaciones de capacidad económica susceptibles de ser, en principio, comparables. Así lo afirmamos con relación a la diferencia de trato derivada del gravamen de forma distinta de las rentas irregulares del trabajo y de las rentas del ahorro o ganancias patrimoniales, diferencia respecto de la cual consideramos que no sólo contaba con una justificación objetiva y razonable que legitimaba la medida, sino que «la igualdad ante o en la ley impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas

iguales», lo que en el caso analizado había que referir sólo a los perceptores de rendimientos irregulares del trabajo y no de rentas de ahorro o ganancias patrimoniales (ATC 245/2009, de 29 de septiembre FJ 4). Lo mismo sucede en el presente caso respecto de los perceptores de ganancias del capital o rentas del ahorro, en el que la eventual comparación debe efectuarse entre ellos y no con los perceptores de otra clase de rentas.

Por otra parte, tampoco el sometimiento de las ganancias a un tipo fijo proporcional constante vulnera el principio de progresividad pues, como venimos señalando desde épocas muy tempranas, la progresividad no es exigible de cada tributo en particular, sino del sistema tributario en su conjunto [SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4 in fine; 37/1987, de 26 de marzo; 76/1990, de 26 de abril, FJ 6 b); 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 1; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 b); y 327/2006, de 20 de noviembre, FJ 4], lo que no impide que en un sistema tributario, no sólo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, sino que incluso dentro de los tributos progresivos, algunos aspectos del mismo puedan determinarse de forma proporcional, eso sí, siempre que con ello no se vea afectada ni la progresividad ni la justicia del conjunto del sistema, ya que «el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad» (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4).

Por último, aunque los recurrentes alegan también la infracción del principio de capacidad económica respecto del gravamen fijo del 20 por 100 al considerar, sin más argumentación, que se da el mismo tratamiento en la determinación de la base imponible y de la cuota líquida del impuesto a aquellos contribuyentes que tributarán al tipo progresivo de la tarifa frente a sujetos que sólo verán gravados sus rendimientos, o parte de los mismos, con el tipo fijo del 20 por 100, sin embargo, lo que están denunciando es, una vez más, el trato igual de situaciones que consideran desiguales cuando, como hemos señalado anteriormente, el principio constitucional de igualdad no consagra el derecho a la desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción entre supuestos desiguales, por lo que no existe ningún derecho subjetivo al trato normativo desigual.

Deben rechazarse, pues, los vicios de inconstitucionalidad denunciados desde esta perspectiva.

8. Impugnan también los Diputados recurrentes los arts. 43.2 f) y 44.1.1 a) de la Ley 40/1998, relativos ambos al régimen tributario de determinadas rentas en especie. En relación con el primero de estos preceptos, el art. 43.2 f), consideran que vulnera el principio de igualdad del art. 31.1 CE, al excluir de la consideración de renta en especie las primas satisfechas por el empresario a las entidades aseguradoras para la cobertura de la enfermedad del trabajador, con lo que se confiere un tratamiento claramente favorable a la contratación de prestaciones con entidades de seguros médicos, creándose una desigualdad entre los contribuyentes que se benefician de esos seguros y aquellos otros que, sin ser beneficiarios de esos seguros, incurren en gastos de enfermedad que no son tomados en consideración por la normativa del IRPF, más allá de su genérica inclusión en la cuantía del mínimo personal y familiar. Respecto del otro precepto impugnado, el art. 44.1.1 a), a juicio de los Diputados recurrentes, vulnera el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE, pues al limitar de forma genérica e incondicionada la valoración de la renta en especie consistente en la utilización de vivienda al 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo del contribuyente, está renunciando al gravamen de una renta sin que medie una razón objetiva y razonable.

a) Con relación al art. 43.2 f) de la Ley 40/1998, que excluye de la consideración de renta en especie del trabajo a «[l]as primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de la enfermedad del trabajador», debe señalarse que la razón de esta exclusión se encuentra, según se constata en los debates parlamentarios del proyecto de ley, en la desaparición de la deducción en la cuota del 15 por 100 de los gastos de enfermedad, porque «de producirse una cancelación importante del número de primas actuales con la eliminación de la desgravación del 15 por ciento, el trasvase de la

responsabilidad de la atención sanitaria podría perjudicar el funcionamiento del Sistema Nacional de Salud». Por esta razón, se abre una nueva vía que permite a las empresas «que se pued[a]n deducir en el Impuesto sobre Sociedades el gasto de las primas», que las entidades aseguradoras «puedan incrementar su mercado», que el sistema nacional de Salud no se vea sobrecargado «con un trasvase de ciudadanos a los que se vea obligado a dar cobertura de golpe» y que los trabajadores puedan «mejorar su situación económica y de salud, gozando de una nueva prestación que no es considerada como renta en especie» [Cortes Generales, «Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados», Comisiones (Economía, Comercio y Hacienda) año 1998, VI Legislatura, núm. 505, sesión núm. 49, 14 de julio de 1998, pág. 14577].

Como se puede comprobar, el término de comparación al que apelan los Diputados recurrentes para ilustrar la pretendida desigualdad de trato no es válido (trabajadores por cuenta ajena que se benefician de los seguros asumidos por la empresa para la cobertura de su enfermedad, de un lado, y contribuyentes que incurren en gastos de enfermedad, de otro), al no tratarse de supuestos comparables, por no ser homogéneos.

Por lo demás nos encontramos ante una disposición que no se muestra desprovista de fundamento, por lo que aunque pueda legítimamente discreparse de la concreta solución, entrar en un enjuiciamiento de cuál sería su medida justa supone discutir una opción tomada por el legislador que no resulta arbitraria ni irracional. Debe rechazarse, pues, también este motivo de recurso.

b) Respecto del art. 44.1.1 a) de la Ley 40/1998, los Diputados recurrentes cuestionan el límite del 10 por 100 (sobre las restantes contraprestaciones del trabajo) para la valoración de la renta en especie consistente en la utilización de vivienda por razón de cargo o empleo, al considerar que con el mismo se está renunciando al eventual gravamen de rentas superiores sin que medie una razón objetiva y razonable.

Hasta la aprobación de la regulación impugnada, la renta imputable a un trabajador por razón del uso de la vivienda con ocasión de su cargo o empleo, aun pudiendo tener eventualmente un mismo valor, variaba en función del título que tenía el empleador (propiedad o arrendamiento), usándose, entonces, una circunstancia subjetiva de un tercero y, por tanto, ajena al propio trabajador o a su prestación de servicios, como parámetro de imputación de una renta. La Ley 40/1998 procede a corregir la anterior desigualdad imputando a los trabajadores una renta en especie (con carácter general, el 10 por 100 del valor catastral de la vivienda puesta a su disposición, la tenga el empleador en propiedad o en arrendamiento), con un mismo límite para todos (el 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo) [art. 44.1.1 a)], de modo que es, de un lado, el valor de la vivienda usada –y no el título que tenga el empleador sobre ella– el que determina la cuantía de la renta imputada, y, de otro lado, el importe de las restantes contraprestaciones del trabajo el que determina el límite máximo de renta imputable, recuperando así un límite que existe en nuestro sistema tributario, por lo menos, desde la Ley de 20 de diciembre de 1932 («Gaceta de Madrid» núm. 358, de 23 diciembre) por la que se establecía una contribución general sobre la renta (art. 10).

La razón de limitar el importe máximo imputable por el uso o disfrute de bienes o derechos con ocasión de la prestación del trabajo personal por cuenta ajena responde a la necesidad de respetar la proporción que necesariamente debe guardar la retribución del trabajo en especie con la retribución en dinero. No hay que olvidar que, el salario, como contraprestación por el trabajo realizado, tiene un contenido fundamentalmente dinerario, de modo que, aun cuando los beneficios o utilidades en especie formen parte de la contraprestación por el trabajo, en ningún caso el salario en especie «podrá superar el 30 por 100 de las percepciones salariales del trabajador» (art. 26.1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del estatuto de los trabajadores). La falta de límites en la imputación de rendimientos por el uso o disfrute de bienes o derechos de forma gratuita o por precio inferior al de mercado como consecuencia de la relación laboral, podría provocar la eventualidad de que con su valoración se agotase el importe íntegro de la remuneración y, por tanto, que se privase al

trabajador de la disposición de un numerario suficiente con el que hacer frente a la satisfacción de sus necesidades vitales.

Pues bien, dado que el límite controvertido no sólo contribuye a otorgar un trato más igualitario a los trabajadores sino que sirve a la finalidad de impedir que se desnaturalice la valoración de las rentas en especie como forma de contraprestación del trabajo realizado, no puede apreciarse que contradiga el principio de capacidad económica. Nuevamente, nos encontramos ante una disposición que no se muestra como desprovista de fundamento, razón por la cual, aunque pueda legítimamente discreparse de la concreta solución, entrar en un enjuiciamiento de cuál sería su medida justa supone discutir una opción tomada por el legislador que, aunque pueda ser discutible, no resulta arbitraria ni irracional; por ello debemos desestimar el recurso en este punto concreto.

9. Consideran los demandantes que es contrario a los principios de igualdad y capacidad económica recogidos en el art. 31.1 CE, el régimen de compensaciones por deducciones en adquisición y arrendamiento de vivienda que se articula en la disposición transitoria cuarta de la Ley 40/1998. A su juicio, la disposición transitoria impugnada establece un beneficio mayor a la adquisición y arrendamiento de vivienda para unos contribuyentes (los que adquirieron su vivienda habitual antes del 4 de mayo de 1998 y los que la alquilaron antes del 24 de abril de 1998) en detrimento de otros (los que compraron o alquilaron su vivienda habitual después de esas fechas), consagrando una desigualdad entre contribuyentes que manifiestan idéntica capacidad económica, carente de la suficiente justificación objetiva y razonable.

Sobre este particular es preciso destacar que la doctrina de este Tribunal Constitucional ha venido rechazando, para efectuar un juicio de igualdad, aquellas comparaciones que intentan establecerse «entre la configuración jurídica que se encontraba vigente en distintos momentos temporales», pues el principio de igualdad «establece la interdicción de la desigualdad injustificada o arbitraria, no de la desigualdad causada por la sucesión temporal de normas de contenido distinto, adoptadas por el legislador en ejercicio de su libertad de configuración normativa dentro del marco de la Constitución; ni tampoco proscribire dicho precepto los perjuicios ocasionados por los cambios legislativos» (STC 53/1999, de 12 de abril, FJ 5). Por tanto, el principio de igualdad «no impide el distinto tratamiento temporal de situaciones iguales motivado por la sucesión normativa, porque no exige que se deba dispensar un idéntico tratamiento a todos los supuestos con independencia del tiempo en que se originaron o produjeron sus efectos» (SSTC 38/1995, de 13 de febrero, FJ 4; 339/2006, de 11 de diciembre, FJ 3; y 84/2008, de 21 de julio, FJ 7). Esto supone que en los supuestos de sucesión de normas «la diferencia de trato en razón de las distintas condiciones de cada régimen o sistema» (SSTC 158/1990, de 18 de octubre, FJ 5; y 58/1991, de 14 de marzo, FJ 4), razón por la cual «no puede hacerse equivaler a una desigualdad de trato temporal ni constituye, en sí misma, infracción del art. 14 de la Constitución» (STC 128/1989, de 17 de julio, FJ 3). En suma, «la diferenciación normativa entre sujetos del ordenamiento a causa de la sucesión de normas en el tiempo no puede presentarse, *prima facie*, como atentatoria del principio [de igualdad]» (ATC 152/1985, de 6 de marzo, FJ 4).

Más concretamente y con relación a la materia tributaria hemos señalado que la desigualdad generada como consecuencia de modificaciones normativas no constituye, en sí misma, una infracción del principio de igualdad cuando la diferencia de régimen es consecuencia de una sucesión de normas que responden a principios y condiciones diversas (SSTC 103/1984, de 12 de noviembre, FJ 3; 121/1984, de 12 de diciembre, FJ 2; 128/1989, de 17 de julio, FJ 3; y 54/2006, de 27 de febrero, FJ 5). Esto lo hemos afirmado, concretamente, respecto de la reducción de cinco a cuatro años del plazo para adquirir o rehabilitar la vivienda para poder deducir las cantidades depositadas en las cuentas ahorro-vivienda (STC 54/2006, de 27 de febrero, FJ 7), razón por la cual, aun siendo cierto que el cambio normativo ha supuesto una diferencia en el régimen de las deducciones en adquisición y arrendamiento de vivienda y, por tanto, un diferente tratamiento tributario a situaciones de hecho, en principio, iguales, no puede concluirse que con ello se haya lesionado el principio de igualdad ante la ley o se haya discriminado

a quienes hayan accedido a un arrendamiento o a una compra de vivienda después de la entrada en vigor de los preceptos impugnados, pues el principio de igualdad ampara la igualdad ante la ley «pero no impide que a través de cambios normativos se ofrezca un tratamiento desigual a lo largo del tiempo» (ATC 112/1996, de 29 de abril, FJ 3; y también AATC 787/1985, de 13 de noviembre, FJ 2; 226/1987, de 25 de febrero, FJ 2; 1118/1988, de 10 de octubre, FJ único; y 237/1993, de 12 de julio, FJ 2). No hay que olvidar, además, que el espíritu de la reforma llevada a cabo por la ley impugnada fue sustituir casi completamente el sistema de deducciones en cuota por la aplicación de un mínimo exento –personal y familiar– en la base imponible (para cuyo cálculo se habían incluido los gastos mínimos para la cobertura del alquiler de vivienda), con la intención de gravar la renta discrecional del sujeto pasivo (esto es, la renta de la que podía disponer libremente que excediese de la que había de dedicar de forma obligada a la cobertura de las necesidades básicas, tanto individuales como familiares).

Por otro lado, es cierto que no sólo hemos señalado que no existe un derecho al mantenimiento de un determinado régimen fiscal [SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 15/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 134/1996, de 22 de julio, FJ 3; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11 c); 1/2001, de 15 de febrero, FJ 1; y 54/2006, de 27 de febrero, FJ 5], sino que, incluso con relación a un pretendido derecho al mantenimiento de una exención o bonificación tributaria otorgada en un momento dado por el legislador, hemos afirmado que «no puede hablarse en puridad de un auténtico derecho a la bonificación tributaria o al mantenimiento del régimen jurídico-tributario de bonificación» (STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 2), esto es, su existencia legal no configura un auténtico derecho subjetivo a su mantenimiento (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 2; 134/1986, de 29 de octubre, FJ 3; y 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 8). Por esta razón, entra dentro del ámbito de libertad de legislador, su modificación o, incluso, su supresión, sin afectar de modo inconstitucional a quienes hasta entonces venían siendo sus beneficiarios, pues la exención y la bonificación, como privilegio de quienes las disfrutaban y, por tanto, «como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica» (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7), ni se incorporan al patrimonio de los sujetos bajo la naturaleza de derechos adquiridos, ni se convierten en situaciones consolidadas generadoras de derechos públicos subjetivos.

Ahora bien, dicho lo que antecede, no puede calificarse de irrazonable la opción del legislador de reducir, o incluso suprimir, el alcance de un determinado beneficio fiscal afectando sólo a quienes a partir de la entrada en vigor de la nueva regulación incidan en el supuesto de hecho previsto en la norma, manteniéndose en los mismos términos la aplicación del citado beneficio a quienes, a su amparo y hasta la citada modificación, habían articulado sus relaciones económicas de acuerdo con las previsiones normativas entonces aplicables. Como ya hemos tenido ocasión de señalar, «[e]l Ordenamiento jurídico, por su propia naturaleza, se resiste a ser congelado en un momento histórico determinado: ordena relaciones de convivencia humana y debe responder a la realidad social de cada momento, como instrumento de progreso y de perfeccionamiento. Normalmente, lo hace así, al establecer relaciones pro futuro. Pero difícilmente una norma puede evitar que la regla de futuro incida sobre relaciones jurídicas preexistentes, que constituyen el basamento de las relaciones venideras; y es por ello que, a menudo tales normas deben contener unas cautelas de transitoriedad que reglamentan el ritmo de la sustitución de uno por otro régimen jurídico» (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10).

Aunque, como defienden los recurrentes, el legislador podía, sin más, haber modificado el régimen de la deducción por adquisición de vivienda habitual y haber suprimido el régimen de la deducción por alquiler, ningún reproche se le puede hacer por el hecho de que haya procurado no afectar a quienes hasta entonces venían aplicándose el beneficio fiscal, pues la opción tomada es «respetuosa con el respeto a las situaciones preexistentes» (STC 87/2009, de 20 de abril, FJ 7). Debe rechazarse, por tanto, también este motivo de recurso.

10. Consideran también los Diputados recurrentes que el art. 81, apartados 1, 2 y 3 (obligación de declarar), así como la disposición transitoria cuarta de la Ley 40/1998 (deducciones en adquisición y arrendamiento de vivienda), son contrarios al art. 9.3 CE, por vulnerar el principio de interdicción de la arbitrariedad y el de seguridad jurídica.

a) Señalan, a este respecto, que el art. 81, apartados 1 a 3, de la Ley 40/1998, en el que se establece la obligación de declarar, es inconstitucional porque articula un nuevo procedimiento para las devoluciones tributarias (de aquellos contribuyentes no obligados a presentar declaración) que adolece de numerosas incertidumbres, como son, de un lado, el hecho de que la Administración tributaria sólo comunique a los contribuyentes, a efectos meramente informativos, el resultado de los cálculos efectuados; y, de otro, porque no se sabe si esos contribuyentes podrán presentar la declaración por el impuesto o tendrán que instar una liquidación administrativa, caso de pretenderse una devolución. Estas situaciones son indicativas, a juicio de los recurrentes, no sólo de la arbitrariedad de la norma, sino de que, además, introduce un grado de inseguridad jurídica inaceptable, que la hace contraria al art. 9.3 CE.

El art. 81 de la Ley 40/1998 acoge el procedimiento para «la devolución de la cantidad que resulte procedente» a los contribuyentes que no tengan obligación de presentar declaración por el impuesto, de modo que, los contribuyentes «podrán dirigir una comunicación a la Administración tributaria solicitando la devolución de la cantidad que resulte procedente» (apartado 1), de conformidad con los modelos aprobados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (apartado 2), procediendo la Administración tributaria a la vista de la anterior comunicación, de un lado, a efectuar «si procede, la devolución que resulte» y, de otro, a comunicar «el resultado de los cálculos efectuados», pudiendo, entonces, los contribuyentes solicitar «que la Administración practique una liquidación provisional» (apartado 3).

El control de la constitucionalidad de las leyes debe ejercerse por este Tribunal de forma que no se impongan constricciones indebidas al Poder Legislativo y se respeten sus legítimas opciones políticas, de modo que este Tribunal ha de observar un exquisito cuidado para mantenerse dentro de los límites del control del legislador democrático, cuidado que debe extremarse cuando se trata de aplicar preceptos generales e indeterminados, como es el de la interdicción de la arbitrariedad. Así, al examinar una norma legal impugnada desde el punto de vista de la arbitrariedad, nuestro análisis ha de centrarse en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien si, aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad, sin que sea pertinente realizar un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias [entre muchas, SSTC 47/2005, de 3 de marzo, FJ 7; 13/2007, de 18 de enero, FJ 4; 49/2008, de 9 de abril, FJ 5; 90/2009, de 20 de abril, FJ 6; y 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 12 b)]. No obstante lo anterior, es preciso tener en cuenta que si el poder legislativo opta por una configuración legal de una determinada materia o sector del Ordenamiento no es suficiente la mera discrepancia política para tachar a la norma de arbitraria, confundiendo lo que es arbitrio legítimo con capricho, inconsecuencia o incoherencia creadores de desigualdad o distorsión en los efectos legales (por todas, SSTC 239/1992, de 17 de diciembre, FJ 5; 47/2005, de 3 de marzo, FJ 7; 13/2007, de 18 de enero, FJ 4; 45/2007, de 1 de marzo, FJ 4; 49/2008, de 9 de abril, FJ 5; y 19/2011, de 3 de marzo, FJ 12).

Esto sentado hemos de afirmar que no se aprecia que la norma cuestionada establezca discriminación de ningún tipo, ni tampoco que carezca de toda explicación racional al pretender, mediante el sistema articulado, la devolución a los contribuyentes del eventual exceso en la suma de los pagos a cuenta realizados durante un ejercicio (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados) en relación con la cuota líquida de ese mismo ejercicio (minorada en el importe de las deducciones por doble imposición de dividendos e internacional).

Tampoco se le puede imputar incertidumbre de ninguna clase que contraría el principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE pues no produce confusión o

duda alguna que pueda generar en sus destinatarios «una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos» (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15; 104/2000, de 13 de abril, FJ 7; 96/2002, de 2 de abril, FJ 5; 248/2007, de 13 de diciembre, FJ 5; 84/2008, de 21 de julio, FJ 8; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4; y 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 9), al tratarse de una previsión legal clara en sus términos y precisa en su contenido y efectos, y ello sin perjuicio de que algunos de sus extremos hayan podido quedar relegados a un posterior desarrollo reglamentario. En consecuencia, debe rechazarse la impugnación del precepto desde esta perspectiva.

b) Consideran los Diputados recurrentes que la disposición transitoria cuarta, relativa –como hemos visto en el anterior fundamento jurídico 7– a las compensaciones por deducciones en adquisición y arrendamiento de vivienda, vulnera también el principio de seguridad jurídica reconocido en el art. 9.3 CE, dado que, a su juicio, no sólo la citada disposición «anuncia» determinadas compensaciones, pero sin regularlas, remitiendo su concreción a una futura ley de presupuestos, sino que, además, ni siquiera para el ejercicio en el que las «compensaciones» deberían ser ya aplicables existió precisión alguna, pues la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1999 omitió cualquier regulación sobre el particular menoscabándose de esta forma la exigencia de certeza de la norma o protección de la confianza de los ciudadanos.

La disposición transitoria cuarta de la Ley 40/1998, bajo el título de «Compensaciones por deducciones en adquisición y arrendamiento de vivienda» se remite, como bien señalan los Diputados recurrentes, a la ley de presupuestos generales del Estado en orden a determinar «el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones económicas», en primer lugar, en el caso de contribuyentes «que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 4 de mayo de 1998 y tuvieran derecho a la deducción por adquisición de vivienda, en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido en la presente Ley para dicha deducción les resulte menos favorable» [apartado 1 a)]; y, en segundo lugar, en el caso de contribuyentes «con derecho a la deducción por alquiler de vivienda por razón de contrato de antigüedad anterior al 24 de abril de 1998, en el caso de que la presente Ley les resulte menos favorable» [apartado 1 b)].

Antes de entrar a responder a la cuestión planteada debe efectuarse una precisión: la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, entró en vigor el día 1 de enero de 1999 (disposición final séptima), habiendo sido la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2000, la que, en cumplimiento de lo previsto en la disposición transitoria cuarta aquí impugnada, reguló el procedimiento y las condiciones para la aplicación tanto de la «compensación fiscal a los arrendatarios de vivienda habitual en 1999» (disposición transitoria cuarta) como de la «compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual en 1999» (disposición transitoria quinta), siendo de aplicación, por tanto, una y otra en el primer ejercicio de vigencia de la Ley 40/1998, a saber, el de 1999.

Pues bien, hecha la anterior precisión podemos ya afirmar que la remisión que hace la Ley 40/1998 a la posterior regulación por la ley de presupuestos generales del Estado del procedimiento y condiciones para el disfrute de las compensaciones fiscales citadas no vulnera el principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE porque la técnica de la remisión o reenvío entre disposiciones generales como medio de deferir el contenido ordenador de una determinada materia o de un aspecto concreto de una determinada materia, no es causante por sí misma ni de una incertidumbre insuperable ni de la imprevisibilidad de sus efectos, en tanto, posteriormente, la norma remitida, como norma instrumental, integre el espacio normativo que le ha dejado la norma remitente, como así ha sucedido en el supuesto analizado, razón por la cual, debe rechazarse también este motivo.

11. Asimismo, los Diputados recurrentes imputan a los arts. 61 (escala autonómica o complementaria del impuesto), 64 (cuota líquida autonómica o complementaria) y, por

conexión con estos, a los arts. 58 (normas comunes aplicables para la determinación del gravamen autonómico o complementario) y 60 (cuota íntegra autonómica o complementaria) de la Ley 40/1998, la vulneración tanto del art. 149.3 CE, como de las disposiciones adicionales segunda apartado 3 (del Estatuto de Autonomía Aragón), tercera (del Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias), tercera apartado 2 (del Estatuto de Autonomía de Illes Balears), segunda apartado 2 (del Estatuto de Autonomía de Canarias), tercera (del Estatuto de Autonomía de Cantabria), primera apartado 3 (del Estatuto de Autonomía de Castilla-León), sexta apartado 3 (del Estatuto de Autonomía de Cataluña), primera apartado 3 (del Estatuto de Autonomía de Galicia), primera apartado 3 (del Estatuto de Autonomía de La Rioja), primera apartado 2 (del Estatuto de Autonomía de la Región de Murcia) y primera apartado 3 (del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid), y del art. 52.5 (del Estatuto de Autonomía de la Comunitat Valenciana).

Aunque los recurrentes reconocen que no pueden impugnar en este proceso constitucional la modificación operada por la Ley Orgánica 3/1996, sin embargo, precisan que ello no supone que admitan la corrección constitucional de esa modificación. Dicho esto, imputan a la Ley 40/1998 tres vicios:

a) Consideran, en primer lugar, que se ha producido la modificación del concepto constitucional de impuesto cedido, pues se ha pasado de un sistema [el contenido en la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) en su redacción originaria de 1980] donde el Estado era el único titular de la competencia normativa sobre un tributo cedido y de su ejercicio, y la Comunidad Autónoma sólo era competente para su gestión, por delegación del Estado, y para obtener el 100 por 100 de su recaudación, a otro sistema (el de la LOFCA en la redacción de 1996) donde se ceden tributos, como el IRPF, cuya gestión retiene el Estado, pero cede competencias normativas sobre una parte de la recaudación que puede llegar a ser de hasta el 30 por 100. A su juicio, resulta que si el tributo cedido es una participación en los ingresos del Estado, como dijo la STC 13/1992, de 6 de febrero (FJ 7), la nueva configuración que se da a los tributos cedidos por la Ley Orgánica 3/1996 supone una modificación del concepto constitucional de impuesto cedido que no le es dado hacer a la LOFCA, por mucho que forme parte del llamado «bloque de la constitucionalidad», pues no puede esta norma concretar el contenido de las normas constitucionales en un sentido contrario al que se desprende del texto constitucional.

Sobre este particular hemos de recordar, de un lado, que el art. 157.1 a) CE incluye dentro de los recursos de las Comunidades Autónomas a los «[i]mpuestos cedidos total o parcialmente por el Estado», y, de otro, que «la regulación esencial de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas corresponde ... al Estado, mediante Ley Orgánica» (SSTC 181/1988, de 13 de octubre FJ 3; 192/2000, de 13 de julio, FJ 6; 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; 72/2003, de 10 de abril, FJ 5; y 31/2010, de 28 de julio, FJ 132), lo que se ha llevado a efecto en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. Pues bien, el art. 10.2 LOFCA dispone que la cesión se entiende efectuada «cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezca en una Ley específica», eso sí, teniéndose en cuenta que, de conformidad con las diferentes normas estatutarias, «[l]a eventual supresión o modificación» de los tributos cedidos «implicará la extinción o modificación de la cesión».

No basta, pues, «con la atribución del rendimiento de un tributo a una Comunidad Autónoma para dotar a éste de la naturaleza de "cedido", pues para ello es exigible la concurrencia, además, de un doble requisito: la previsión estatutaria expresa en tal sentido y la existencia de una ley específica que establezca la cesión» (SSTC 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; y 156/2004, de 21 de septiembre, FJ 4). Eso sí, es importante tener presente, de un lado, que «[e]l Estado es el único titular del tributo cedido y, en su efecto, de las competencias de normación y gestión del mismo, salvo que, bien conforme al art. 156.2 CE, bien al amparo del art. 157.1 a) CE, delegue o ceda su gestión lo que, sin embargo, no alteraría la titularidad sobre el mismo» (SSTC 16/2003, de 30 de enero,

FJ 11; y 72/2003, de 10 de abril, FJ 5); y, de otro, que «la cesión del tributo no implica, en modo alguno, ni la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes» (SSTC 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; y 72/2003, de 10 de abril, FJ 5), ni el carácter irrevocable de la cesión (SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8; 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; y 72/2003, de 10 de abril, FJ 5), so pena de afectar «el ámbito de la competencia estatal del art. 149.1.14, en su conexión con el art. 133.1, ambos de la Constitución» y de poner en cuestión «el principio de la potestad tributaria originaria del Estado» (STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8).

De las normas que integran el bloque de la constitucionalidad –en este caso, la Constitución, la LOFCA y los Estatutos de Autonomía–, la doctrina de este Tribunal Constitucional ha extraído los elementos definidores del concepto constitucional de «tributo cedido», que se concretan en los siguientes: en primer lugar, es la Ley Orgánica del art. 157.3 CE (en la actualidad la LOFCA), la que puede atribuir a un tributo del Estado la condición de «cedible»; en segundo lugar, para que el tributo sea «formalmente cedido» tiene que existir una previsión estatutaria que lo asuma en tal sentido; en tercer lugar, el tributo alcanzará la condición de «materialmente cedido» cuando así lo establezca una ley estatal específica que determine su alcance y condiciones; en cuarto lugar, la cesión de un tributo del Estado a una Comunidad Autónoma no hace perder a aquél ni la titularidad sobre el mismo, ni sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes; y, en quinto lugar, la cesión tiene, en todo caso, carácter revocable ex arts. 133.1 y 149.1.14 CE.

Pues bien, tras la modificación operada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, se atribuye al impuesto sobre la renta de las personas físicas la condición de tributo «cedible» a las Comunidades Autónomas «con carácter parcial con el límite máximo del 30 por 100» [art. 11 a)], cesión que «podrá comprender competencias normativas, en los términos que determine la Ley de Cesión de Tributos» (art. 10.3).

Por su parte, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, declara tributo «cedido» a las Comunidades Autónomas al impuesto sobre la renta de las personas físicas [art. 2.Uno a)], precisando a renglón seguido, de un lado, que «[l]os tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por ... la Ley propia de cada tributo» (art. 4.Uno), y, de otro, que «[l]a normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía» deberá ajustarse en cuanto al régimen tributario «al establecido por las normas estatales» (art. 4.Dos). A continuación, y con relación al «Alcance de las competencias normativas» en los tributos cedidos se establece que las Comunidades Autónomas «podrán asumir» competencias normativas en el IRPF, tributo en el cual «podrán regular», de un lado, «la tarifa autonómica, individual y conjunta, aplicable a la base liquidable regular», aunque «[s]i una Comunidad Autónoma no regulara para un período impositivo alguna de las modalidades de la tarifa autonómica, se aplicará la complementaria que a estos efectos se determine por la Ley ... del impuesto sobre la renta de las personas físicas» [art. 13.Uno.1 a)]; y, de otro lado, las «[d]educciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta» [art. 13.Uno.1 b)].

Dentro de ese nuevo sistema de financiación, el art. 61.1 de la Ley 40/1998, dispone que «[l]a base liquidable general será gravada a los tipos de la escala autonómica del impuesto que, conforme a lo previsto en el artículo 13.Uno.1 a) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma». Y añade a renglón seguido que «[s]i la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el párrafo anterior o no hubiese asumido competencias normativas en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, será aplicable la

siguiente escala complementaria». A su vez, el art. 64.1 de esa misma Ley 40/1998 establece que «[l]a cuota líquida autonómica o complementaria será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica o complementaria en la suma de: a) El 15 por 100 del importe total de las deducciones que procedan de las previstas en el artículo 55 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial previstos en los artículos 56 y 57 de la misma. b) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias». Por su parte, los arts. 58 y 60 concretan, de un lado, las normas aplicables para la determinación del gravamen autonómico o complementario, y, determinan, de otro, la forma de calcular la cuota íntegra o complementaria.

Habiéndose atribuido, en primer lugar, al IRPF la condición de tributo cedible parcialmente por el art. 11 a) LOFCA, en la redacción que le dio la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre; habiéndose asumido, en segundo lugar, la cesión por las correspondientes normas estatutarias [concretamente por las disposiciones adicionales segunda apartado 1 a) del Estatuto de Autonomía de Aragón (hoy en la segunda apartado 1 b); primera a) del Estatuto de Autonomía de Asturias; tercera apartado 1 a) del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears (hoy cuarta apartado 1 b); segunda apartado 1 a) del Estatuto de Autonomía de Canarias; primera apartado 1 a) del Estatuto de Autonomía de Cantabria; primera apartado 1 a) del Estatuto de Autonomía de Castilla y León; sexta apartado 1 a) del Estatuto de Autonomía de Cataluña (hoy séptima b); primera apartado 1 a) del Estatuto de Autonomía de Galicia; primera apartado 1 a) del Estatuto de Autonomía de La Rioja; primera apartado 1 a) del Estatuto de Autonomía de la Región de Murcia; primera apartado 1 a) del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid; y art. 52.1 a) del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, (hoy 73.1 a)]; y habiéndose concretado, en tercer lugar, el alcance y condiciones de la cesión mediante Ley del Estado [concretamente por las Leyes 25/1997, de 4 de agosto (Aragón), 26/1997, de 4 de agosto (Asturias), 27/1997, de 4 de agosto (Illes Balears), 28/1997, de 4 de agosto (Canarias), 29/1997, de 4 de agosto (Cantabria), 30/1997, de 4 de agosto (Castilla y León), 31/1997, de 4 de agosto (Cataluña), 32/1997, de 4 de agosto (Galicia), 35/1997, de 4 de agosto (La Rioja), 34/1997, de 4 de agosto (Murcia), 33/1997, de 4 de agosto (Comunidad de Madrid) y 36/1997, de 4 de agosto (Comunitat Valenciana)], no cabe duda de que se han respetado los requisitos que, desde la normas que integran el bloque de la constitucionalidad se exigen en materia de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Dicho lo anterior, no puede compartirse la visión de los recurrentes conforme a la cual el concepto de tributo cedido sería el deducido de los art. 157.1 a) CE y 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, en su redacción originaria, concepto que debería permanecer inmutable en el tiempo al entender que no le es dado al legislador estatal alterarlo. Ciertamente, si, como los recurrentes admiten, la ley orgánica a la que llama el art. 157.3 CE pudo concretar el concepto de tributo cedido a que hace referencia el art. 157.1 a) CE, ninguna razón existe, desde el punto de vista constitucional, que impida que aquella ley orgánica pueda adecuar el citado concepto a las necesidades de cada momento, tanto más cuando es «al Estado a quien corresponde, en el momento de establecer la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos transferibles, ponderar los intereses en juego, tanto los del conjunto de las Comunidades Autónomas como de los suyos propios, en virtud de la competencia exclusiva que sobre la materia le atribuye el art. 149.1.14 CE» (STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 6), a través de la ley orgánica a que hace referencia el art. 157.3 CE, habida cuenta que «la Constitución no predetermina cuál haya de ser el sistema de financiación autonómica, sino que atribuye esa función a una ley orgánica, que cumple de este modo una función delimitadora de las competencias financieras estatales y autonómicas previstas en el artículo 157 CE» (STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 4). De hecho, es el Estado, «dentro de los márgenes que la Constitución le otorga y respetando los principios y las competencias financieras autonómicas en ella establecidas

(singularmente en el art. 157 C.E.), el único «constitucionalmente habilitado para establecer uno u otro sistema de financiación autonómica», como así «se ha puesto de manifiesto en las sucesivas reformas de la LOFCA» (STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 10).

En consecuencia, no cabe sino rechazar este vicio que se imputa a la Ley 40/1998 –desde esta perspectiva– por tres motivos. En primer lugar, porque la atribución al impuesto sobre la renta de las personas físicas de la condición de tributo cedido parcialmente no viene hecha por la Ley 40/1998, sino por la Ley Orgánica 3/1996 (que le atribuye la condición de tributo «cedible»), siendo imputable exclusivamente a ésta, en su caso, la pretendida mutación o alteración del concepto constitucional de tributo cedido. Pero es que, en segundo lugar, porque no se ha producido alteración o mutación de ninguna clase del concepto constitucional de «tributo cedido», al haberse efectuado únicamente una concreción de su contenido que en modo alguno altera los rasgos o elementos que, desde un punto de vista constitucional, son definidores del mismo. En tercer lugar y sin perjuicio de lo anterior, porque admitir la visión de los recurrentes sería tanto como «constreñir indebidamente la legítima opción del legislador de modificar, en todo o en parte, la regulación jurídica de una determinada materia o de un concreto sector del Ordenamiento» (STC 73/2000, de 14 de marzo, FJ 7), o lo que es lo mismo, impedirle «desplegar su libertad de conformación del ordenamiento jurídico» (STC 178/1989, de 2 de noviembre, FJ 9), además de consagrar una petrificación o congelación del modelo de financiación autonómica, que no se compadece ni «con el carácter dinámico del Ordenamiento jurídico» (STC 332/2005, de 15 de diciembre, FJ 17), ni «con el propio dinamismo del sector de la economía en el cual se insertan» [STC 133/1997, de 16 de julio, FJ 8 b)]. Es importante tener presente que «la consecución de los intereses generales perseguidos por la regulación estatal en esa materia concreta exige atenerse "a circunstancias coyunturales y a objetivos de política monetaria y financiera"» (STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 2).

b) Consideran los Diputados recurrentes, en segundo lugar, que si la LOFCA atribuye la competencia normativa a las Comunidades Autónomas (en materia de tarifa autonómica y deducciones), y las leyes específicas de cesión de tributos (Leyes 25/1997 a 36/1997), como leyes marco atributivas de esa competencia al amparo del art. 150.2 CE, reafirman esa competencia (competencia que no ejercitó ninguna Comunidad Autónoma de las que asumieron el nuevo sistema de financiación), el hecho de que se les haya aplicado la escala autonómica estatal de modo supletorio supone que la normativa del Estado en tal sentido está viciada de incompetencia y, por tanto, es nula por contradecir el art. 149.3 CE (con cita de las SSTC 118/1996, FJ 6; y 147/1991, FJ 7).

Tampoco este segundo vicio que se imputa a la Ley 40/1998 puede prosperar. En efecto, debemos partir de que la aplicabilidad de la normativa estatal en defecto de regulación específica de las Comunidades Autónomas concernidas ya se establecía en el art. 13.Uno.1 a) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, que es el que precisa que «[s]i una Comunidad Autónoma no regulara para un período impositivo algunas de las modalidades de la tarifa autonómica, se aplicará la complementaria que a estos efectos se determine por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas» (referencia a la Ley 18/1991 que debe entenderse hecha a la Ley 40/1998, tras su aprobación), que no constituye el objeto del presente proceso constitucional.

Pues bien, sentado lo anterior, hay que descartar la denunciada infracción del art. 149.3 CE por vulneración de la doctrina constitucional sobre la supletoriedad del Derecho estatal (por todas, STC 118/1996, FJ 6), según la cual el Estado no puede dictar normas supletorias en áreas atribuidas a las Comunidades Autónomas. Sin embargo, no es éste el caso habida cuenta de que nos encontramos ante una situación en la que el Estado es titular de una competencia exclusiva ex arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3, todos ellos de la Constitución Española, respecto de la cual se prevé la posibilidad de que el ejercicio de una de las facultades que la integran (la regulación de una tarifa autonómica, individual y

conjunta, sobre la parte del tributo cedida) sea asumida por las Comunidades Autónomas [«podrán asumir» señala el art. 13 de la Ley 14/1996], pero «con el alcance a que se refiere este artículo» (art. 13 de la Ley 14/1996), a saber y entre otros aspectos, condicionada al momento en que se produzca la efectiva regulación por parte de cada Comunidad Autónoma de esa tarifa complementaria, momento «en el cual» la tarifa autonómica complementaria desplazará a la tarifa estatal complementaria y momento «hasta el cual» será necesariamente de aplicación la «tarifa» (en terminología de la Ley 14/1996) o «escala» (en terminología de la Ley 40/1998) general y la tarifa o escala complementaria previstas en la normativa estatal, a los efectos no sólo de garantizar la correcta aplicación del impuesto parcialmente cedido sino, lo que es más importante, de asegurar la tributación de los obligados tributarios al tipo de gravamen efectivo que les corresponda en función de las rentas obtenidas durante el ejercicio. En consecuencia, debe rechazarse el motivo.

c) Por último, entienden los Diputados recurrentes que se han modificado las condiciones de la cesión del IRPF sin que se haya seguido para ello el procedimiento constitucional y estatutariamente exigible, pues si de conformidad con la Ley 14/1996, se transfería a las Comunidades Autónomas la competencia para regular las deducciones personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, esta competencia autonómica desaparece en la Ley 40/1998 al desaparecer de la estructura del impuesto (art. 55) las deducciones personales y familiares, que se han subsumido en el «mínimo personal y familiar» (art. 40), sobre el cual las Comunidades Autónomas no van a ser competentes (art. 58). De esta manera, el hecho de que la modificación de los términos de la cesión no haya sido objeto de acuerdo bilateral entre el Estado y las correspondientes Comunidades Autónomas –en las comisiones mixtas– y se hayan tramitado dichos acuerdos como proyectos de ley –según exigen las normas estatutarias citadas anteriormente– convierte en inconstitucionales los preceptos afectados.

Debe recordarse, antes de nada que, como ya hemos tenido la ocasión de señalar anteriormente, de conformidad con las diferentes normas estatutarias, «[l]a eventual supresión o modificación» de los tributos cedidos «implicará la extinción o modificación de la cesión», por lo que la modificación del impuesto sobre la renta de las personas físicas por la Ley 40/1998 conlleva *eo ipso* la modificación de la cesión de este tributo. Dicho esto, es necesario añadir a renglón seguido que la regulación efectuada por la Ley 40/1998 no afectó en modo alguno al ejercicio de las facultades conferidas a las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos y, concretamente, de sus facultades para regular las deducciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, al operar estas exclusivamente sobre la parte del tributo efectivamente cedido y, por tanto, actuando de forma independiente a la reestructuración operada en el citado impuesto.

Buena muestra de ello es que tras la aprobación de la Ley 40/1998, las Comunidades Autónomas que así lo decidieron hicieron uso de esa facultad, introduciendo sobre la parte del tributo que les fue cedida, las correspondientes deducciones autonómicas. Baste con citar el desarrollo normativo autonómico que coexistió con la vigencia de la Ley 40/1998 y que fue realizado, por ejemplo, entre los años 1997 y 2002, por las Comunidades Autónomas de Aragón [deducción «por nacimiento o adopción de hijos» (Ley 26/2001, de 28 de diciembre, de medias tributarias y administrativas)], de Asturias [deducciones «por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años», «por adquisición o adecuación de vivienda habitual en el Principado de Asturias para contribuyentes discapacitados», «por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes con los que convivan sus cónyuges, ascendientes o descendientes minusválidos», «por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida», «por alquiler de vivienda habitual», «para desempleados menores de 30 años y desempleadas que se establezcan como trabajadores por cuenta propia o autónomos», «a favor de los trabajadores autónomos o por cuenta propia» y «por incentivos a la donación de fincas rústicas a favor del Principado de Asturias» (Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales)], de las Illes Balears [deducciones «por sujeto

pasivo de edad igual o superior a los 65 años», «por minusvalía», «por gastos en guarderías y centros escolares», «por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, en Baleares, por jóvenes con residencia en la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares» y «por estudios universitarios fuera del territorio de las Islas Baleares» (Ley 9/1997, de 22 diciembre, de diversas medidas tributarias y administrativas); «por gastos de conservación y mejora en áreas de suelo rústico protegido» (Ley 6/1999, de 3 abril, de las directrices de ordenación territorial de las Illes Balears y de medidas tributarias); y «por gastos de guardería y similares» (Ley 12/1999, de 23 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de función pública y económicas)], de Castilla y León [deducciones «por familia numerosa», «por nacimiento o adopción de hijos», «por cantidades donadas para rehabilitación o conservación del patrimonio histórico artístico de Castilla y León» y «por cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación» (Ley 13/1998, de 23 de diciembre, de medidas económicas, fiscales y administrativas); «por familia numerosa», «por nacimiento o adopción de hijos», «por cantidades donadas para rehabilitación o conservación del Patrimonio Histórico Artístico de Castilla y León» y «por cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación» (Ley 6/1999, de 27 de diciembre, de medidas económicas, fiscales y administrativas)] o de Cataluña [deducciones «por nacimiento de hijos» (Leyes 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro, y 4/2000, de 26 de mayo, de medidas fiscales y administrativas)].

No puede prosperar, por tanto, este motivo de impugnación.

12. Debe rechazarse, en consecuencia, el presente recurso de inconstitucionalidad promovido por 89 Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso contra los arts. 2.2, 15.1, 15.3.4, 17.2 c) y d), 24.2 b) y c), 39, 40, 43.2 f), 44.1.1 a), 48, 51, 53, 58, 60, 61, 62, 63, 64, 81.1, 2 y 3, y disposiciones transitorias cuarta, quinta apartado 2, sexta y séptima, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias, salvo en lo referente a la expresión «conviva con el contribuyente y» de la letra b) del apartado 1 del art. 40.3 de la citada norma legal, que debe declararse inconstitucional en los términos señalados en el fundamento jurídico 5.

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 parcialmente el recurso de inconstitucionalidad núm. 1046-1999, interpuesto por 89 Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso y, en su consecuencia:

1. Declarar que la expresión «conviva con el contribuyente y» de la letra b) del número 1 del art. 40.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias, es inconstitucional.
2. Desestimar el recurso en todo lo demás.

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

Dada en Madrid, a quince de febrero de dos mil doce. -Pascual Sala Sánchez.-Eugenio Gay Montalvo.-Javier Delgado Barrio.-Elisa Pérez Vera.-Ramón Rodríguez Arribas.-Manuel Aragón Reyes.-Pablo Pérez Tremps.-Francisco José Hernando Santiago.-Adela Asua Batarrita.-Luis Ignacio Ortega Álvarez.-Francisco Pérez de los Cobos Orihuel.- Firmado y rubricado.