

Ciss Comunicación

Servicio Periódico
de Información Fiscal

Edita: Editorial CISS, S.A.
Colón, 1 - 46004 Valencia

67

Marzo
1989

Lopate 273
Eugenio Jimón



EDITORIAL

Comentario a la STC de
20 de febrero de 1989
sobre tributación conjunta de
la unidad familiar en el IRPF

Impuesto sobre Sucesiones
y Donaciones: Consulta de la DGT
sobre cómputo e interrupción de la
prescripción

El valor de mercado en
la cuantificación de los incrementos
de patrimonio y de las infracciones
y sanciones tributarias

La representación voluntaria
en el ámbito de la Inspección
de los Tributos

Significado en las actuaciones de
la Administración tributaria de
la STC de 20 de febrero de 1989:
instrucciones.

CONTENIDO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA TRIBUTACION DE LA UNIDAD FAMILIAR

La reciente sentencia del Tribunal Constitucional del pasado 20 de febrero, acerca de la tributación conjunta de la unidad familiar, constituye uno de los pronunciamientos más importantes que el citado órgano ha tenido ocasión de dictar, tanto por la repercusión social alcanzada como por las sustanciales innovaciones producidas en el ordenamiento jurídico en general, no sólo en el tributario.

El fallo se basa en un principio esencial —no bien ponderado por muchos comentaristas—: la sujeción conjunta al IRPF de los miembros de la familia no es, per se, inconstitucional, sino que tal inconstitucionalidad se produce sólo cuando no se adoptan mecanismos correctores que impidan que tales miembros tributen en cuantía superior a la que lo harían si tributaran aisladamente. La acumulación de rentas que ordena el artículo 7.3) viola el principio de igualdad —al determinar una tributación superior a la que corresponde a la capacidad económica del sujeto pasivo— y contraria también el artículo 39.1) de la Constitución —al desincentivar, por razones fiscales, el trabajo de uno de los cónyuges y dificultar así su recíproca igualdad—. Señala el Tribunal que ni la unidad familiar origina economías de escala que impliquen un incremento de la capacidad económica de sus miembros, ni las medidas adoptadas por el legislador español para corregir los efectos de la acumulación —deducciones fijas y variables— pueden reputarse instrumentos técnicos idóneos para corregir los efectos derivados de la acumulación de rentas. Por todo ello, la inconstitucionalidad es clara. Consecuencia de ello es también la inconstitucionalidad de otros dos institutos básicos del IRPF: la responsabilidad solidaria de los miembros que integran la familia y la declaración conjunta de los mismos. Pero nótese bien, tampoco en este caso la inconstitucionalidad radica en la propia esencia de estas figuras, sino en algo accesorio a las mismas, esto es, en el hecho de que ambas giran sobre un núcleo —el incremento de la cuota derivado de la integración en una unidad familiar— que se reputa como inconstitucionalidad. De todo ello se infiere una importantísima conclusión: el Tribunal Constitucional no reputa inconstitucionales, per se, ni la sujeción conjunta, ni la responsabilidad solidaria ni la declaración conjunta. Sólo lo son en la medida en que, no corregidos los efectos de la acumulación en la base imponible, la responsabilidad solidaria y la declaración conjunta son piezas accesorias de un mecanismo —cuota tributaria única de la unidad familiar— que produce efectos contrarios a los previstos por el texto constitucional y cuya inconstitucionalidad, por ende, lleva consigo también la de institutos que —como la responsabilidad solidaria y la declaración conjunta— giran en torno de aquél.

LA COORDINACION DEL NUEVO IMPUESTO SOBRE INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA CON LA IMPOSICION ESTATAL DE LAS PLUSVALIAS

A pesar de las múltiples menciones de la materia tributaria «reservada» a los municipios que se contienen en la Exposición de Motivos de la Ley 39/1988, de 28-12, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), los impuestos municipales siguen recayendo sobre capacidades económicas o manifestaciones de riqueza ya gravadas por el Estado. Bien es cierto que no podría ser de otra forma, dado el carácter omnicompreensivo el sistema tributario estatal.

Es importante tomar conciencia de la concurrencia impositiva sobre unos mismos objetos imposables, y quien primero debe ser consciente de ello es el legislador, a quien corresponde adoptar las medidas necesarias para lograr que el conjunto de los tributos sea un sistema coherente y ordenado, en lugar de una amalgama informe que desemboque en situaciones injustas. Es lamentable observar que, en este ámbito, el redactor de la LRHL ha sido poco cuidadoso y buena muestra de ello es la defectuosa articulación entre el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) y los impuestos personales sobre la renta de personas físicas y de sociedades.

En los antecedentes legislativos —tanto remotos como próximos— del Impuesto municipal sobre plusvalías de terrenos, se omitió siempre un mecanismo de engranaje con la imposición estatal, configurándose el impuesto local como una carga independiente sobre dichas plusvalías. No obstante ha de decirse, en descargo de las normas anteriores, que la sistematización era imposible pues no existían verdaderos impuestos personales sobre la renta en el sistema tributario central. Es a partir de 1978 cuando la coordinación deviene verdaderamente necesaria, y puede decirse que ahora se ha perdido la primera e importante ocasión de coordinar correctamente el impuesto local y los estatales.

No vamos a entrar aquí en el análisis de las distintas y conocidas fórmulas de coordinación de los impuestos de diversos niveles de gobierno sobre los mismos objetos imposables, sino que queremos limitar esta breve nota al comentario de la solución legal y sus deficiencias.

Para los primeros redactores del texto que al fin fue ley, el problema no existía, pues el anteproyecto inicial no contemplaba forma alguna de conexión del IIVTNU y los impuestos estatales sobre la renta. Fue a última hora cuando el Ministerio de Economía y Hacienda, o el Gobierno, introdujeron en el Proyecto de Ley una Disposición Adicional del siguiente tenor:

«1. Se da nueva redacción al apartado cuatro de la letra f) del artículo 29 de la Ley 44/1978, de 8 de setiembre, que queda redactado en los siguientes términos:

«Cuatro: El 75 por 100 de la cuota del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, satisfecho en el ejercicio.»

Lo dispuesto en este apartado será de aplicación a partir de la fecha prevista en el párrafo primero de la disposición transitoria quinta de la presente Ley.

2. Se añade un apartado cinco a la letra f) del artículo 29 de la Ley 44/1978, de 8 de setiembre, con la siguiente redacción...»

Se trata de una norma redactada con precipitación, y posteriormente no meditada en el trámite parlamentario, por el que, como es sabido, circuló triunfante el proyecto sin admitir apenas retoque alguno.

La misma designación del precepto reformado es deplorable, pues si se acepta lo que dice la Disposición Adicional resulta que quedaría suprimida la deducción por inversiones y gastos en bienes culturales (art. 29.F.4 de la Ley del IRPF), y no tendría sentido el apartado 2 de la citada Disposición Adicional que «añade» un apartado 5 al artículo 29-F de la Ley del IRPF, dado que el artículo 29-F tiene ya cinco apartados y mal se le puede «añadir» el quinto.

En realidad, cuando el legislador dice que se modifica el artículo 29-F-4 de la Ley del IRPF, está pensando en la redacción dada al artículo 29 por la Ley de Presupuestos para 1988. Pero resulta que esa redacción sólo tiene vigencia para 1988, es decir ¡ya no está vigente cuando la LRHL entra en vigor y mucho menos cuando entre en vigor el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, fecha en la que también cobra validez la Disposición Adicional! O sea, la reforma entra en vigor cuando ya no rige el precepto reformado.

Y es más: la Ley de Presupuestos para 1989, promulgada el mismo día que la LRHL, da nueva redacción al artículo 29 de la Ley del IRPF y omite toda referencia al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Es verdad que la referencia es innecesaria en 1989, pues el impuesto no regirá hasta 1990, pero más innecesaria lo era en 1988.

Así pues, puede afirmarse que, al menos por el momento, no existe coordinación entre el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A pesar de la absoluta inutilidad de la Disposición Adicional 7.^a, es oportuno entrar en el examen de su contenido, por si fuese expresivo de una idea del Gobierno que pueda plasmarse en futuras leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de Presupuestos, en virtud de las cuales se reformen las deducciones en la cuota del IRPF.

El contenido de esta Disposición Adicional es también insostenible, pues ignora la distinta estructura del IRPF y del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En efecto, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto que grava los incrementos de patrimonio que se ponen de manifiesto en la transmisión de bienes y el sujeto pasivo es siempre el transmitente, cualquiera que sea la naturaleza —onerosa o lucrativa— de la enajenación. En cambio, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un impuesto que, en caso de transmisiones lucrativas, tiene como sujeto pasivo al adquirente [art. 107.a) de la LRHL]. Por tanto, la deducción en cuota es absurda, ya que los contribuyentes son distintos en uno y en otro impuesto. Es decir, nos encontramos con un transmitente que paga el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no puede deducir en cuota el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por la sencilla razón de que él no lo ha soportado; y con un adquirente que puede deducir de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas un impuesto que recae sobre unas plusvalías que no se gravan ni forman parte de su base imponible en el citado IRPF.

Desde otro punto de vista, la coordinación también es deficiente por omisión: se prescinde en absoluto del Impuesto sobre Sociedades. Cuando vuelva a abordarse la regulación de este problema, cosa que habrá de hacerse antes de 1990, no debería olvidarse tampoco este flanco.