

**R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a**

E S T U D I O S

**REFLEXIONES EN TORNO A LA TRIBUTACIÓN FAMILIAR EN
EL NUEVO IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Javier Martín Fernández.

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad Complutense.
Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF.*

SUMARIO:

- 1. PLANTEAMIENTO:**
- 2. LA EXIGENCIA DE QUE TODOS LOS MIEMBROS DE LA UNIDAD FAMILIAR SEAN CONTRIBUYENTES:**
- 3. EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN POR LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA:**
- 4. TRIBUTACIÓN CONJUNTA Y FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS INTEGRANTES DE LA UNIDAD FAMILIAR QUE SEA SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:**
- 5. LA SOLIDARIDAD DE LOS MIEMBROS DE UNA UNIDAD FAMILIAR EN CASO DE TRIBUTACIÓN CONJUNTA:**
 - a) ¿Alcanza la solidaridad a todos los miembros de la unidad familiar o sólo a los que obtienen rentas?.
 - b) ¿Solidaridad o responsabilidad solidaria?.
 - c) ¿Estamos ante un supuesto de solidaridad del art. 34 de la Ley General Tributaria?.
 - d) Alcance de la solidaridad
 - e) ¿Incluye la solidaridad los deberes formales?.
 - f) El prorrateo de la deuda tributaria entre los sujetos pasivos.
- 6. LOS BIENES GANANCIALES Y LAS DEUDAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:**
 - a) Alcance del artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
 - b) El artículo 88 y el procedimiento inspector.

E S T U D I O S

1. PLANTEAMIENTO.

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), se ocupa en varios de sus preceptos de la tributación familiar (arts. 68 a 70 y 88). En el presente trabajo¹ vamos a ocuparnos de cinco cuestiones relacionadas con la misma. La primera de ellas se refiere a la exigencia prevista en el párrafo primero **in fine** del art. 69.1 de que todos los miembros de la unidad familiar sean contribuyentes por este impuesto, lo que, interpretado literalmente, si utilizamos el término "contribuyentes" en su sentido técnico, limita la opción por la tributación conjunta.

La segunda se ocupa del ejercicio de esta última y sus efectos. La tercera del hecho de que los miembros de la unidad familiar, en el caso de fallecimiento de alguno de sus miembros, pueden optar por dicha modalidad, incluyendo las rentas del fallecido, tal y como dispone el art. 68.3.

El supuesto de solidaridad previsto en el art. 70.6, por el que los miembros de la unidad familiar quedan conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, será objeto de estudio en cuarto lugar, para terminar con el correspondiente al art. 88, que contempla un supuesto específico por el que los bienes gananciales van a responder de las deudas tributarias por el Impuesto sobre la Renta.

2. LA EXIGENCIA DE QUE TODOS LOS MIEMBROS DE LA UNIDAD FAMILIAR SEAN CONTRIBUYENTES.

Nos dice el art. 69.1 de la LIRPF:

*"Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones del presente Título, **siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto**"².*

Hemos de acudir al concepto de contribuyente del art. 8, que considera como tales las personas físicas, de un lado, "que tengan su residencia habitual en territorio español", de conformidad con su art. 9. De otro, "que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo siguiente". Es decir, que estemos en presencia, tanto de funcionarios miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares o que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular, así como su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, como de personas físicas que acrediten su nueva residencia fiscal en un país calificado como paraíso fiscal.

¹ Que supone una versión actualizada y ampliada de un trabajo anterior bajo el título de "Algunas notas sobre la responsabilidad patrimonial de los miembros de la unidad familiar", **Sujetos pasivos y responsables tributarios**, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, p.p. 645-659.

² La cursiva es nuestra.

Javier Martín Fernández

En definitiva, la LIRPF califica como contribuyentes a las personas físicas que sean residentes en España, con independencia de que obtengan rentas gravadas. De forma que el término "contribuyentes" se utiliza en un término impropio, ajeno al previsto en el art. 31.1 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), en referencia a "la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible". De aquí que se pueda ser contribuyente del Impuesto sobre la Renta sin obtener rentas gravadas.

Resulta criticable la utilización impropia de términos jurídicos generalmente aceptados, que, por otro lado, viene a ser, por desgracia, práctica habitual en las recientes normas tributarias. Ello no quiere decir que, pese al silencio del legislador, deba desconocerse quiénes son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta a título de contribuyentes. Estos son, por aplicación de los arts. 6 y 8 de la LIRPF, las personas físicas que, siendo residentes en territorio español, realicen el hecho imponible al obtener rentas gravadas.

Por tanto, el art. 69.1 de la LIRPF permite la tributación conjunta de las personas que integren alguna de las modalidades de unidad familiar previstas en el art. 68.1, siempre que todas ellas sean residentes en España y con independencia de que realicen o no el hecho imponible:

"1ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere:

- a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.
- b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2ª En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos, que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1ª de este artículo".

La acepción del término "contribuyentes" de la LIRPF es distinta, como no podía ser de otro modo, de la prevista en el art. 5 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no residentes y norma tributarias, que exige de los sujetos no residentes que "obten gan rentas" en territorio español y, por tanto, realicen el hecho imponible.

3. EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN POR LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA.

La opción ejercitada por la tributación conjunta -nos dice el art. 69.2 de la LIRPF- para un período impositivo "no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo voluntario de declaración". Ello permite su alteración, dentro de este último, cuantas veces se estime oportuno y aunque no se incremente la base imponible. La LIRPF/1991 no resultaba tan explícita, pues el párrafo segundo de su art. 88 contemplaba que la opción ejercitada inicialmente para un período impositivo no podía ser modificada con posterioridad respecto del mismo.

E S T U D I O S

Esta previsión del legislador de 1991 se interpretó por algún Tribunal Superior de Justicia³ en el sentido de que el sujeto no podía alterar su elección ni tan siquiera dentro del plazo voluntario de declaración⁴, lo cual carecía de toda lógica a nuestro juicio⁵.

Ahora bien, la literalidad del art. 69.2 impide, transcurrido dicho plazo, modificar la opción a través de una declaración extemporánea o con motivo de un procedimiento inspector. La rigidez de esta regla puede provocar situaciones injustas, no queridas, sin duda, por el legislador tributario. Imaginemos unos contribuyentes que tributan de forma conjunta y que, con posterioridad a la declaración, se les imputan por la inspección rentas procedentes de una sociedad en régimen de transparencia fiscal de la que no son administradores y que difieren de las inicialmente comunicadas por aquélla. Esta imputación desvirtúa la situación inicial que les indujo a actuar de una forma determinada. Por ello y en base a que la decisión de cada sujeto está vinculada a los datos que conoce en el momento en que opta, hemos de concluir con el profesor Falcón y Tella, que el precepto lleva implícita una cláusula **rebus sic stantibus**, en el sentido de que ciertamente la opción una vez ejercida no puede modificarse para el mismo período, pero ello sólo en tanto en cuanto no se produzca un incremento de base imponible. Y, más aún, cuando el precepto no modula la responsabilidad de los miembros de la unidad familiar, lo que permitiría excluir de la misma la carga tributaria de rentas posteriormente descubiertas⁶.

A estos efectos, hemos de recordar la existencia de una importante jurisprudencia que pone de manifiesto la necesidad de efectuar una interpretación de las normas que las haga compatibles con los principios constitucionales. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de enero de 1997⁷ señala que "ante las dudas que pueda ofrecer la aplicación del ordenamiento tributario, éste debe ser objeto de una interpretación principialista, es decir, tomando como referencia los principios constitucionales de naturaleza tributaria, recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española, entre los cuales destaca el principio de capacidad económica". Precisamente, la aplicación de este principio es el que lleva a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 21 de febrero de 1997⁸ a permitir el cambio en la opción de tributación inicialmente elegida por el sujeto pasivo. Así, afirma que "se deduce que la tributación conjunta o individual suponía resultados dispares, habiendo

³ En palabras de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de marzo de 1997 -**Jurisprudencia Tributaria**, 531-, "el ejercicio de una opción legal no puede permanecer abierto a continuas sustituciones de opinión".

⁴ Lo que, resolviendo un recurso de alzada para unificación de criterio, reconoce la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 1997 (**Quincena Fiscal**, núm. 9, 1998).

⁵ En este sentido, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla la Mancha de 15 de octubre de 1992, de Madrid, de 8 de febrero de 1996, del País Vasco de 9 de mayo de 1996 y de Extremadura de 8 de julio de 1996 (**Jurisprudencia Tributaria**, 445, 187, 811 y 974, respectivamente).

⁶ "La atribución al particular de la facultad de configurar parcialmente su régimen tributario: especial referencia a la opción por la tributación conjunta en el IRPF", **Quincena Fiscal**, núm. 20, 1998, p.p. 8-9.

⁷ **Impuestos**, 8/1999.

⁸ **Jurisprudencia Tributaria**, 288.

en su momento optado la actora por una alternativa errónea y perjudicial. Errónea, por haber obviado el hecho de que las rentas alimenticias percibidas por sus dos hijos en razón de su cuantía no implicaban obligación de ser declaradas a efectos de tributación individual por IRPF. Resulta, asimismo, perjudicial y contraria al principio de equidad tributaria por haber abonado un importe superior al exigible según su real capacidad contributiva".

En caso de falta de declaración y al igual que establecía la LIRPF/1991, "los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración tributaria" (art. 69.2).

4. TRIBUTACIÓN CONJUNTA Y FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS INTEGRANTES DE LA UNIDAD FAMILIAR QUE SEA SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Según el art. 68.3 de la LIRPF la determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año, "salvo en el caso de fallecimiento durante el año de algún miembro de la unidad familiar, en cuyo caso, los restantes miembros de la unidad familiar podrán optar por la tributación conjunta, incluyendo las rentas del fallecido". Precepto que hemos de poner en relación con el art. 13 que reconoce un período impositivo inferior al año natural "cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre". En ese momento, "el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento, sin perjuicio de la opción por la tributación conjunta" del art. 68.3.

Es decir, la Ley reconoce en el supuesto normal de matrimonio con hijos menores de edad, que se pueda elegir entre tres posibilidades. La primera, tributar conjuntamente el cónyuge viudo y los hijos incluyendo las rentas del fallecido. La segunda, tributar conjuntamente sin incluir tales rentas y formular una declaración individual del fallecido. Hemos de recordar que la determinación de los miembros, a efectos de la declaración conjunta, se lleva a cabo el día 31 de diciembre, fecha posterior al fallecimiento y por lo que no resulta aplicable el art. 69.2, que impide la presentación de una declaración conjunta si uno de los integrantes de la unidad familiar opta con declarar individualmente. La tercera de las opciones tributar todos los miembros, incluido el fallecido, de forma individual⁹.

Téngase en cuenta que el art. 14.4 de la LIRPF establece, para el caso de fallecimiento del contribuyente, que todas las rentas pendientes de imputación -por encontrarse dentro de los supuestos contemplados en su núm. 2- han de integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse. Sin embargo, los sucesores podrán solicitar a la Administración el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a las mismas¹⁰. Para ello formularán la solicitud dentro del plazo reglamentario de

⁹ De igual modo, CORREAS GONZALEZ y otros: *Guía del Impuesto sobre la Renta*, CISS, Valencia, 1999, p.p. 540-541.

¹⁰ El art. 80.5 de la LIRPF nos dice que hemos de aplicar el tipo regulado en el art. 67.2. Es decir, el resultante, expresado en dos decimales, de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la parte general o especial de la base imponible, según proceda.

E S T U D I O S

declaración relativo al período impositivo de fallecimiento y se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que aquél no se hubiese producido con el límite máximo de cuatro años (art. 80.5). El exceso se imputará por partes iguales durante el período de fraccionamiento, según dispone el art. 61.4.) del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF). Para la concesión del fraccionamiento se exige el ofrecimiento de garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca en los términos de los arts. 48 y ss. Reglamento General de Recaudación. Esta exigencia impide que el órgano de recaudación pueda conceder el fraccionamiento sin garantía, tal y como permite su art. 53. Aunque la Ley guarda silencio sobre el particular, entendemos que, a estos efectos, resulta irrelevante que los sucesores opten tanto por la tributación individual como conjunta.

Hemos de poner los preceptos anteriores en relación con los arts. 79.7 y 80.4 de la LIRPF. Ambos reiteran su contenido y uno de ellos podría ser plenamente prescindible, al afirmar que los "sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 89.3" de la LGT¹¹. Esta referencia, salvo la mención de las sanciones, no supone ninguna especialidad frente al régimen previsto en el Código Civil¹², ya que en los supuestos de sucesión **mortis causa**, la transmisión de la deuda tributaria opera dentro del esquema de la sucesión civil¹³. Por su parte, el legatario sólo asume el pago de deudas en casos excepcionales, de conformidad con los arts. 867¹⁴ y 891 del Código Civil¹⁵.

¹¹ "A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil para la adquisición de la herencia -arts. 858 y ss., 1003 y 1023 del Código Civil-. En ningún caso serán transmisibles las sanciones".

¹² De igual modo, se manifestaba el profesor LASARTE ALVAREZ, para el que se trata "de una norma de cierto mérito pedagógico" ("Artículo 24", en **Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, Civitas, Madrid, 1990, p. 345). Para la profesora PEREZ DE AYALA PELAYO -con relación al art. 94 de la LIRPF/1991-, esta norma "sólo se refiere al período impositivo que acabe con el fallecimiento; en modo alguno puede entenderse referida a períodos impositivos anteriores no prescritos. Primero porque, respecto de ellos, el régimen de responsabilidad del heredero no puede ser diferente por el hecho de presentar declaración conjunta o separada por un período impositivo corto. Segundo, porque si con carácter general no se transmiten las sanciones correspondientes a infracciones que haya podido cometer el propio causante ¿cómo se van a transmitir **mortis causa** las que hayan podido cometer otras personas, por el hecho de que aquél fuera solidario con éstas?" ("Art. 94", en **Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto**, Colex, Madrid, 1993, p. 611).

¹³ Seguimos, en este punto, al profesor CORTES DOMINGUEZ, M.: **Ordenamiento tributario español**, I, (4ª edic.), Civitas, Madrid, 1985, p. 383. También FALCON y TELLA, R.: "La solidaridad tributaria", **Crónica Tributaria**, núm. 50, 1984, p. 142.

¹⁴ "Cuando el testador legare una cosa empeñada o hipotecada para la seguridad de alguna deuda exigible, el pago de ésta quedará a cargo del heredero.

Si por no pagar el heredero lo hiciere el legatario, quedará éste subrogado en el lugar y derechos del acreedor para reclamar contra el heredero.

Cualquiera otra carga, perpétua o temporal, a que se halle afecta la cosa legada, pasa con ésta al legatario; pero en ambos casos las rentas y los intereses o réditos devengados hasta la muerte del testador son carga de la herencia".

¹⁵ "Si toda la herencia se distribuye en legados, se prorratarán las deudas y gravámenes de ella entre los legatarios a proporción de sus cuotas, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa".

Javier Martín Fernández

5. LA SOLIDARIDAD DE LOS MIEMBROS DE UNA UNIDAD FAMILIAR EN CASO DE TRIBUTACIÓN CONJUNTA.

A. ¿Alcanza la solidaridad a todos los miembros de la unidad familiar o sólo a los que obtienen rentas?

El núm. 6 del art. 70 de la LIRPF dispone lo siguiente:

“Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos”¹⁶.

En base al último inciso de este precepto, queda claro que sólo las personas físicas que obtienen rendimientos gravados y que forman parte de una unidad familiar, son sujetos pasivos del tributo a título de contribuyentes en un sentido técnico. Por tanto, sólo ellas quedan conjunta y solidariamente sometidas al impuesto. El resto no lo son, ya que no obtienen rentas de ningún tipo¹⁷.

¹⁶ Por su parte, el art. 89 de la LIRPF/1991 disponía lo siguiente:

“Tres. Las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta, serán gravadas acumuladamente.

Cuatro. Dichas personas quedarán conjunta y solidariamente sometidas al Impuesto como sujetos pasivos, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos”.

¹⁷ De igual modo, PEREZ ROYO, I.: **Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 523. Parece mantener lo contrario MERINO JARA, cuando afirma que lo “lógico es que sólo quedaran solidariamente obligadas las personas físicas integrantes de la unidad familiar que obtuvieran rentas, pero no creemos que la Administración acepte esa solución, dado que la ley no excluye de esa solidaridad a los miembros de la unidad familiar” (“Tributación familiar. Régímenes especiales. Imputación de rentas e instituciones de inversión colectiva”, **El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 283).

Con relación a la LIRPF/1991 se han decantado a favor de la sujeción de sólo aquellos miembros de la unidad familiar que realicen el hecho imponible: ALONSO GONZALEZ, L.M.: **Jurisprudencia Constitucional Tributaria**, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 73; CALERO GALLEGO, J.: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en **Manual del Sistema Tributario Español**, (6ª edic.), Civitas, Madrid, 1998, p.p. 148 y 182; DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La deducción a forfait por gastos personales en el IRPF”, **Civitas. Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 33, 1982, p. 143; MARTIN QUERALT, J.: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, **Curso de Derecho Tributario**, (14 adic.), Marcial Pons, 1988, p. 176; junto a CASADO OLLERO, G., LOZANO SERRANO, C. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: **Curso de Derecho Financiero y Tributario**, (9 edic.), Tecnos, Madrid, 1998, p.p. 364-365; ORON MORATAL, G.: “Artículo 89”, **Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio**, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 1308 y PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: “Artículo 89”, **Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto**, op. cit., p.p. 583-584. Este era el criterio mantenido con relación a la LIRPF/1978 por ésta última en **La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta**, Tecnos, Madrid, 1986, p. 110 y por SOLER ROCH, M.T.: “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, **Civitas. Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 25, 1980, p. 23 y, de forma más reciente, en “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares”, en la misma revista, núm. 66, 1990, p. 212.

E S T U D I O S

B. ¿Solidaridad o responsabilidad solidaria?

Ahora bien, ¿cómo interpretar la frase que “los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto”? ¿Estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria del art. 37 de la LGT o de solidaridad, bien de su art. 34 o no previsto de forma expresa en esta Ley? Hemos de partir de que, en palabras de la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero¹⁸, plenamente aplicables al art. 70.6, la sujeción conjunta es, en sí misma, como simple instrumento técnico, **“constitucionalmente neutral y por tanto constitucionalmente admisible en la medida en la que su utilización legislativa no lesione los derechos constitucionalmente garantizados de los sujetos pasivos del impuesto”**¹⁹. En esta Sentencia, el Tribunal se ha referido a las reservas planteadas por ciertos sectores doctrinales sobre la extensión, **“de la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar ... en lo que afecta a su fundamentación genérica”**²⁰. Esas “reservas -sigue afirmando el Tribunal-, por fundadas que sean, han de quedar, sin embargo, fuera de nuestro análisis, pues nacen de razones que no fueron tomadas en consideración en nuestra S.T.C. 209/1988 y que no han sido, en consecuencia, sometidas a debate”²¹.

Si admitimos que estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria del art. 37 de la LGT²², hemos de partir de que cada sujeto pasivo que obtiene rentas gravadas realiza su propio hecho imponible que da lugar a su propia obligación tributaria. El resto de miembros de la unidad familiar serían responsables solidarios de esa obligación. Por ello, existirían varios hechos imponibles, tantos como sujetos pasivos, y otras tantas obligaciones. Sin embargo, esto último parece contradecirse con lo expuesto en el art. 70.6, según la interpretación que del mismo mantenemos, ya que éste se refiere a que los miembros de la unidad familiar, que sean sujetos pasivos, quedan conjunta y solidariamente sometidos al impuesto y el responsable no es sujeto pasivo de la obligación tributaria del contribuyente.

Además, por la técnica de la acumulación, existe frente a la Hacienda Pública una sola obligación, que no se corresponde con la suma de las obligaciones de cada uno de sus miembros. ¿Dónde incorporar la acumulación a que se refiere el art. 70.5? Esta no se produce en el hecho imponible, ya que se realiza con total independencia del régi-

¹⁸ BJC, 95. BOE de 2 de marzo.

¹⁹ Fundamento Jurídico 5º de la Sentencia 45/1989 (cursiva en el original).

²⁰ Cursiva en el original.

²¹ Fundamento Jurídico 8º.

²² La omisión de toda referencia al carácter de sujetos pasivos o contribuyentes de los miembros de la unidad familiar, hace concluir a CORREAS GONZALEZ y otros, que estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria (*Guía del Impuesto sobre la Renta, op. cit.*, p.p. 549-550).

men de tributación elegido posteriormente. Al decir que las rentas "serán gravadas acumuladamente", el precepto se está remitiendo, en nuestra opinión de forma clara, a la fase de cuantificación de la obligación²³. Todo ello nos lleva a concluir que no estamos en presencia de un supuesto de responsabilidad solidaria del art. 37 de la LGT²⁴, tal y como ponen de relieve las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 y 30 de abril de 1998²⁵.

C. ¿Estamos ante un supuesto de solidaridad del art. 34 de la Ley General Tributaria?

Según las Sentencias citadas así como un sector doctrinal²⁶, el ejercicio de la opción por la tributación conjunta supone la asunción por los miembros de la unidad familiar de un único hecho imponible, por lo que estamos ante un supuesto de solidaridad del art. 34 de la LGT. Disentimos de esta opinión, pues, tal y como se ha puesto de relieve²⁷, no existe concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible, pues cada miembro de la unidad familiar que obtiene rentas, realiza el suyo propio.

²³ En sentido contrario se ha manifestado el profesor PALAO TABOADA. Para este autor no puede hablarse de que la acumulación tenga lugar en el hecho imponible o en la base imponible. Es "obvio que se produce en ambos. En efecto, la renta es tanto un elemento del propio hecho imponible como (su importe) la base. Pero sólo escindiendo artificialmente ambos elementos puede tratar de armonizarse la pluralidad de hechos imponibles con la acumulación de las rentas" ("¿Quiénes son sujetos pasivos en la unidad familiar?", **Gaceta Fiscal**, núm. 59, 1988, p. 155, nota 7).

²⁴ De igual modo FALCON y TELLA, R.: "La solidaridad tributaria", **op. cit.**, p. 142; PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: "Artículo 89", **op. cit.**, p. 584 y "Notas sobre la solidaridad tributaria en especial referencia a la unidad familiar", **Civitas. Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 49, 1986, p.p. 61-65 y SOLER ROCH, M.T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", **op. cit.**, p. 24.

²⁵ Aranzadi, 3054 y 3055. Para el Tribunal la previsión legal supone "una solidaridad global de la obligación; no una solidaridad exclusivamente referida al pago o cumplimiento de aquélla, que es lo que se contempla en el citado artículo 37 de la Ley General Tributaria y en los correlativos Reglamentos Generales de Recaudación y de la Inspección de los Tributos, donde llegan a establecerse casos de solidaridad en el pago de deudas tributarias nacidas de obligaciones tributarias que no eran solidarias, como se desprende de los artículos 38 y 39 de la citada Ley".

²⁶ Con relación a la LIRPF/1978, FERREIRO LAPATZA, J.J.: **Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, **op. cit.**, p. 67 y RAMALLO MASSANET, J.: "La unidad familiar como sujeto pasivo en el ordenamiento tributario español", **Civitas. Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 29, 1981, p. 57.

Se decanta por esta opinión con la actual Ley, MERINO JARA, I: "Tributación familiar. Regímenes especiales. Imputación de rentas e instituciones de inversión colectiva", **op. cit.**, p.p. 283-284. También I. PEREZ ROYO, para el que "aquellos miembros de la unidad familiar que aportan rentas a la declaración conjunta, ... coinciden en la realización del hecho imponible, conforme al esquema del artículo 34 de la LGT" (**Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, **op. cit.**, p. 523).

²⁷ FALCON y TELLA, R.: "La solidaridad tributaria", **op. cit.**, p. 142; CASADO OLLERO, G.; LOZANO SERRANO, C.; MARTIN QUERALT, J. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: **Curso de Derecho Financiero y Tributario**, **op. cit.**, p.p. 364-365; PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: **La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta**, **op. cit.**, p. 109. También en "Notas sobre la solidaridad tributaria con especial referencia a la unidad familiar", **op. cit.**, p. 61 y SOLER ROCH, M.T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", **op. cit.**, p. 22.

E S T U D I O S

Partiendo de la dificultad que entraña el tema, la solución válida, a nuestro juicio, parte de reconocer el papel que juega la unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta. Pensamos que es un mero instrumento técnico que permite a la Administración una mejor gestión del tributo, pues un número elevado de contribuyentes van a optar por tributar conjuntamente, lo que resulta, en ocasiones, más beneficioso que la tributación separada, ya que, por ejemplo, permite compensar pérdidas patrimoniales y bases liquidables generales negativas, realizadas y no compensadas por sus componentes en períodos impositivos anteriores en los que hayan tributado individualmente (art. 70.3 de la LIRPF). Ello no impide que exista un fundamento más mediato, cual es la defensa de la familia y el reconocimiento de las relaciones jurídicas o económicas que se generan entre sus miembros²⁸. Para garantizar la eficacia de este instrumento técnico, se requiere que la Administración pueda ir contra el patrimonio de aquellas personas que obtengan rentas gravadas. La acumulación que se realiza a la hora de cuantificar el tributo, da como resultado una única obligación tributaria y la solidaridad de todos los sujetos pasivos.

Por tanto, pensamos con los profesores Falcón y Tella y Pérez de Ayala Pelayo que, partiendo de que no hay necesidad de fundamentar la solidaridad tributaria en el supuesto de concurrencia de titulares en el hecho imponible como ocurre en el art. 34 de la LGT, estamos en presencia de un supuesto especial, no reconducible a los esquemas de la citada Ley²⁹. Ello requiere su adaptación mediante la reelaboración dogmática del concepto de solidaridad tributaria, atendiendo únicamente a la posición jurídica de los diversos sujetos pasivos, con independencia del fundamento de su sujeción³⁰.

En otro orden de cosas, la LIRPF, al igual que ocurría con la regulación anterior, no fija los efectos de dicha solidaridad, por lo que habrá que acudir a las normas de Derecho común como Derecho supletorio, sin perjuicio de las matizaciones oportunas debido a la naturaleza jurídico-pública del tributo³¹. Por tanto, cada uno de los sujetos pasivos que opten por la tributación conjunta, responden de la obligación tributaria de la unidad familiar. La Administración puede dirigirse contra cualquiera de ellos o contra todos simultáneamente. Las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo para las que, con posterioridad, se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobra-

²⁸ El Fundamento Jurídico Sexto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, ha destacado, como pone de relieve la profesora SOLER ROCH, la dificultad de ignorar las relaciones jurídicas y económicas que generan las normas de Derecho de familia entre las personas físicas. La Sentencia cita, expresamente, determinados preceptos del Código Civil para justificar dichas relaciones entre los cónyuges y sus hijos menores, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio, pero, especialmente, en el de sociedad legal de gananciales y otros de tipo comunitario en los que pueden existir fuentes de renta que corresponden a ambos cónyuges ("La titularidad de la renta y el patrimonio en la nueva reforma", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, 1992, p.p. 402-403).

²⁹ FALCON y TELLA, R.: "La solidaridad tributaria", *op. cit.*, p. 142 y PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, *op. cit.*, p. 111. También en "Notas sobre la solidaridad tributaria con especial referencia a la unidad familiar", *op. cit.*, p.p. 65 y ss. Opinión que comparten CASADO OLLERO, G.; LOZANO SERRANO, C.; MARTIN QUERALT, J. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 364-365.

³⁰ FALCON y TELLA, R.: "La solidaridad tributaria", *op. cit.*, p. 142.

³¹ *Ibidem*.

Javier Martín Fernández

da la deuda por completo (art. 1144 del Código Civil). El pago hecho por uno de los deudores extingue la obligación. Este sólo puede reclamar del resto de integrantes de la unidad familiar que sean sujetos pasivos o de sus herederos, la parte que a cada uno corresponda (art. 1145 del Código Civil).

D. Alcance de la solidaridad.

La solidaridad abarca, en principio, la totalidad de los componentes de la deuda tributaria. No existe indicación alguna sobre si los elementos distintos de la cuota -intereses de demora o recargos-, deben ser soportados por cualquiera de los sujetos o lo han de ser por el que hubiere dado lugar a su devengo o imposición³². Aunque, técnicamente, no se trata de elementos de una misma deuda, sino de prestaciones que constituyen el objeto de obligaciones pecuniarias distintas de la obligación tributaria principal³³, la solidaridad los abarca, con exclusión de las sanciones como veremos más adelante. Esta es la solución que acepta la doctrina³⁴ y nos da el Derecho común. Para el art. 1147 del Código Civil, en caso de culpa de cualquiera de los deudores solidarios, todos serán responsables frente al acreedor del precio y de la indemnización de daños -recargo de apremio- y abono de intereses -intereses de demora-, sin perjuicio de su acción contra el culpable o negligente.

Por lo que respecta a las sanciones el art. 70.6 de la LIRPF emplea los términos "deuda tributaria". Una interpretación literal del precepto puede llevarnos a la conclusión errónea de que los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar responden solidariamente de todos los elementos de la misma, entre la que se incluyen las sanciones³⁵. Sobre esta cuestión ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Constitucional en la Sentencia 146/1994, de 12 de mayo³⁶, que, entre otros preceptos, analiza el art. 7.2 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, que adecuó la Ley 48/1978, de 8 de septiembre (en adelante, LIRPF/1978) al contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional

³² CALERO GALLEG0, J.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, p.p. 182-183.

³³ FALCON y TELLÀ, R.: "La solidaridad tributaria", *op. cit.*, p. 146.

³⁴ Para el profesor SAINZ DE BUJANDA, "los coobligados en régimen de solidaridad pueden ser compelidos al pago de la deuda tributaria en su integridad, es decir, no sólo de la cuota, sino también, si existieren, de las restantes partidas antes enunciadas -las que menciona el art. 58 de la Ley General Tributaria-, que sumadas a la cuota determinan el importe de la deuda" (*Lecciones de Derecho Financiero*, (5ª edic.), Facultad de Derecho. Universidad Complutense, Madrid, 1991, p. 239). De igual modo, CORTES DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, *op. cit.*, p. 363. En el mismo sentido se pronuncian los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH. A su juicio la solidaridad se extiende, también, "al interés de demora y a los recargos contemplados en aquel precepto -art. 58.2 de la Ley General Tributaria-, porque se trata de prestaciones accesorias y, en defecto de norma tributaria expresa, resulta aplicable el artículo 1147 del CC que establece la extensión de dichas prestaciones y a los codeudores" (*Derecho Financiero*, II, (2ª edic.), Librería Compás, Alicante, 1989, p. 131).

³⁵ Postura mantenida en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de enero de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, 170).

³⁶ BJC, 158. BOE, de 13 de junio.

E S T U D I O S

45/1989. El citado art. 7.2 dió nueva redacción al art. 31.4 de la LIRPF/1978 en los siguientes términos:

“Las sanciones pecuniarias serán de cuenta del miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que las generen, **sin perjuicio de la obligación solidaria de todos frente a la Hacienda**”³⁷.

Se afirma en el Fundamento Jurídico 4º de la Sentencia:

“El inciso final del apartado 4 del art. 31 de la Ley 44/1978 establece la obligación solidaria de (todos) los miembros de la unidad familiar frente a la Hacienda; la dicción literal de este precepto permite que la Administración se dirija para el cobro de la deuda tributaria, incluidas las sanciones³⁸, no sólo al miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que hayan generado la sanción, sino también a otros miembros que no hayan cometido ni colaborado en la realización de las infracciones y vulnera, por ello, el aludido principio de personalidad de la pena o sanción³⁹ protegido por el art. 25.1 de la Constitución, incurriendo así en vicio de inconstitucionalidad”.

En base a lo expuesto por el Tribunal es necesario hacer una interpretación del actual art. 70.6 de la LIRPF, de conformidad con la Constitución⁴⁰, y entender que la solidaridad de los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar no alcanza a las sanciones.

E. ¿Incluye la solidaridad los deberes formales?

Tampoco alcanza la solidaridad a los deberes formales, pues su presupuesto de

³⁷ La cursiva es nuestra.

³⁸ Para el Tribunal “al no existir datos que induzcan a pensar lo contrario, debe estimarse que el legislador ha utilizado aquí la expresión (deuda tributaria) con el alcance que le asigna el art. 58.2 de la Ley General Tributaria que incluye dentro de la misma las sanciones pecuniarias”.

³⁹ Según el apartado B) del Fundamento Jurídico 4º: “los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, si bien la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo sancionador no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza (por todas, STC 246/1991, fundamento jurídico 2º). Entre los principios informadores del orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Norma fundamental (STC 254/1988, fundamento jurídico 5º), también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción (STC 219/1988 fundamento jurídico 3º), denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador”.

⁴⁰ Parecido comentario merece al profesor FALCON y TELLA la Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, ya que “no se ve bien por qué el Tribunal no ha optado por una interpretación correctiva del citado precepto, excluyendo las sanciones de la regla de la solidaridad como proponía el Abogado del Estado. En todo caso, desde el punto de vista práctico, el resultado hubiera sido el mismo” (“Comentario general de jurisprudencia”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 83, 1994, p. 586).

hecho es distinto del de la obligación tributaria principal⁴¹. El art. 59.4 del RIRPF contempla, entre estos deberes, la declaración por el tributo, que "será suscrita y presentada por los miembros de la unidad familiar mayores de edad, que actuarán en representación de los hijos integrados en ella, en los términos del artículo 44" de la LGT. En este caso no estamos ante un supuesto de solidaridad en el cumplimiento del deber. Si ello fuera así, la declaración, como obligación solidaria, significaría, en palabras del profesor Cortés Domínguez, una disminución de las posibilidades de llegar a un conocimiento exacto de la realidad. Su cumplimiento por parte de uno solo de los deudores solidarios liberaría de la obligación de declarar a los demás⁴². Más bien nos encontramos ante una carga impuesta al régimen de tributación conjunta, ya que, en caso contrario, los miembros de la unidad familiar deberán optar por la tributación individual.

F. El prorrateo de la deuda tributaria entre los sujetos pasivos.

El art. 70.6 de la LIRPF reconoce el derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, "según la parte de renta sujeta" que corresponda a cada uno de los sujetos pasivos. Nos encontramos ante una obligación entre particulares⁴³, a la que es ajena la Hacienda Pública⁴⁴. Los términos "renta sujeta" deben equiparse a rendimientos

⁴¹ Con relación a la denominada "solidaridad formal", la doctrina no es unánime al respecto. El profesor FALCON y TELLA, partiendo de que los llamados deberes formales no son obligaciones accesorias de la obligación tributaria principal, sino vínculos distintos, considera que no debe extenderse a los mismos el ámbito de la solidaridad. "Por tanto, en relación con los deberes formales, existen tantas obligaciones, cuyo objeto consiste en la misma prestación, como sujetos, salvo que se disponga otra cosa para un determinado tributo" ("La solidaridad tributaria", *op. cit.*, p.p. 146-147). En sentido contrario se ha manifestado el profesor SAINZ DE BUJANDA (*Lecciones de Derecho Financiero*, *op. cit.*, p. 39). Por su parte, los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, opinan que la solidaridad es un modo de responder del cumplimiento de la deuda tributaria frente al acreedor y fuera del vínculo obligaciones no tiene sentido su aplicación. "Dado que los deberes tributarios son situaciones jurídicas subjetivas de naturaleza no obligacional ... el planteamiento de la llamada "solidaridad formal" resulta, a nuestro juicio, inadecuado y sólo es explicable por la confusión que ha provocado el defectuoso tratamiento de los deberes tributarios del sujeto pasivo en el artículo 35 de la LGT" (*Derecho Financiero*, *op. cit.*, p.p. 131-132).

⁴² *Ordenamiento Tributario Español*, *op. cit.*, p. 364.

⁴³ La profesora SOLER ROCH las denomina "extratributarias" y traen causa, "del procedimiento de aplicación del tributo y, fundamentalmente, de una obligación tributaria ya satisfecha" ("Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, p. 18). De igual modo, PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta*, *op. cit.*, p. 175.

⁴⁴ Este es el criterio que mantienen, con relación a la solidaridad, los profesores FALCON y TELLA ("La solidaridad tributaria", *op. cit.*, p. 148) y PEREZ ROYO (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, *op. cit.*, p. ...).

Los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, no suscriben esta opinión, ya que "el fundamento contributivo que respalda en muchos casos, el derecho de reembolso, debería impedir a la ley tributaria el desentenderse de los criterios de reparto o prorrateo de la deuda que, desde la perspectiva de la justicia tributaria, exigen una adecuación a la capacidad económica manifestada por cada deudor" (*Derecho Financiero*, *op. cit.*, p. 132). MERINO JARA, tras afirmar que lo lógico es que sólo quedaran solidariamente obligadas las personas físicas integrantes de una unidad familiar que obtengan rentas, señala, "cuestión distinta es que quien no haya obtenido renta, finalmente nada deberá pagar, cuando se lleve a cabo el correspondiente prorrateo" ("Tributación familiar. Regímenes especiales. Imputación de rentas e instituciones de inversión colectiva", *op. cit.*, p. 282).

E S T U D I O S

netos⁴⁵, pues si se tomaran como referencia los ingresos computables podrían llegar-se a soluciones contrarias a la equidad.

6. LOS BIENES GANANCIALES Y LAS DEUDAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

A. Alcance del artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Según el art. 88 de la LIRPF: "Las deudas tributarias por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas, contraídas por uno de los cónyuges, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 6 del artículo 70 de esta Ley para el caso de tributación conjunta".

¿Cuál es su alcance? En opinión del profesor Martín Queralt, en relación con la LIRPF/1991, nos encontramos ante una manifestación adicional del especial cuidado con que el legislador tributario ha regulado la afectación de bienes al pago de las deudas, aunque su corrección técnica deja mucho que desear⁴⁶. La LIRPF no establece una simple remisión a las normas civiles. Si ello fuera así, sólo responderían los bienes gananciales por las deudas tributarias que puedan asimilarse a las previstas en el art. 1365 del Código Civil⁴⁷ y para las que la redacción del art. 88 sería superflua⁴⁸. Es decir, "las

⁴⁵ El Tribunal Constitucional, en referencia al art. 2 de la LIRPF, pone de relieve que nos encontramos ante un tributo cuyo objeto -la renta de las personas físicas- está constituido por la totalidad de sus rendimientos netos. "Lo que entraña que el impuesto queda definido legalmente por el hecho de gravar no la totalidad de la renta obtenida por el sujeto pasivo, sino la renta neta" (Fundamento Jurídico 5º de la Sentencia 214/1994).

⁴⁶ "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, p. 172. De igual modo, BANACLOCHE PEREZ, J.: "Artículo 85", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, *op. cit.*, p. 1290 y CHECA GONZALEZ, C.: "Gestión, responsabilidad patrimonial. Orden jurisdiccional", *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, *op. cit.*, p.p. 362-363.

⁴⁷ Este es el criterio que mantiene la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de abril de 1994, que considera la deuda por el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas entre las derivadas del ejercicio del comercio y, por tanto, de la sociedad legal de gananciales por aplicación del art. 1365 del Código Civil. Sin embargo, con relación a las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplica el art. 4.2 de la LIRPF/1978 (*Jurisprudencia Tributaria*, 740).

⁴⁸ A esta conclusión parece llegar la profesora SOLER ROCH, con relación a la LIRPF/1978 según la nueva redacción de la Ley 20/1989. En su opinión, en el terreno de la subjetividad tributaria, "la tributación individual puede producir una curiosa paradoja y es que la deuda tributaria correspondiente al IRPF devengado por cada cónyuge-sujeto pasivo es, en el régimen de gananciales, una deuda de cargo de la SLG, ya que puede y debe considerarse, sin duda, entre los supuestos contemplados en el artículo 1.365 del CC; por la cual, el crédito tributario de la Hacienda Pública se ve garantizado por la responsabilidad patrimonial del sujeto pasivo resultante de su condición de persona casada en régimen de SLG que, sin embargo, no ha tenido en cuenta, a efectos impositivos, el sistema de tributación individual" ("Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares", *op. cit.*, p. 218).

Deudas contraídas por un cónyuge

deudas contraídas por un cónyuge: 1º. En el ejercicio de la potestad doméstica⁴⁹ o de la gestión o disposición de gananciales, que por ley o por capítulos le corresponda. 2º. En el ejercicio ordinario de la profesión, arte u oficio o en la administración ordinaria de los bienes propios. Si el marido o la mujer fueren comerciantes, se estará a lo dispuesto en el Código de Comercio⁵⁰.

Los bienes gananciales no responderían en otro caso, ya que los supuestos en que la actuación de uno solo de los cónyuges puede gravarlos son una excepción y como tal deben interpretarse restrictivamente⁵¹. Por el contrario, las deudas tributarias se equiparan a las contempladas en el art. 1365, con lo que la Administración va a poder dirigirse contra los bienes privativos del deudor o directamente contra los gananciales, de forma indistinta⁵². De forma que no es necesaria la preceptiva notificación al cónyuge no deudor del art. 1373 del Código Civil⁵³, como ocurre en el caso de las deudas no consorciales.

La norma, que supone una concreción del mandato del art. 1911 del Código Civil⁵⁴, se encuentra en el Título X de la Ley, que lleva como título el de "Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador". Sin embargo, no estamos ante un supuesto de responsabilidad o de solidaridad, sino de una garantía real, en su acepción amplia o impropia, por la que una masa de bienes queda afecta al cumplimiento de una obligación tributaria. Para la profesora Pérez de Ayala Pelayo -en relación al art. 85 de la LIRPF/1991, de similar contenido-, este precepto recuerda lo establecido en el art. 1369

⁴⁹ Para el art. 83 del Código Civil, con la sentencia de separación "cesa la posibilidad de vincular bienes del otro cónyuge en el ejercicio de la potestad doméstica".

⁵⁰ Arts. 6 a 8 del Código de Comercio: "Art. 6. En caso del ejercicio del comercio por persona casada, quedarán obligados a las resultas del mismo los bienes propios del cónyuge que lo ejerza y los adquiridos por esas resultas, pudiendo enajenar e hipotecar los unos y los otros. Para que los demás bienes comunes queden obligados será necesario el consentimiento de ambos cónyuges.

Art. 7. Se presumirá otorgado el consentimiento a que se refiere el artículo anterior cuando se ejerza el comercio con conocimiento y sin oposición expresa del cónyuge que deba prestarlo.

Art. 8. También se presumirá prestado el consentimiento a que se refiere el artículo 6 cuando al contraer matrimonio se hallare uno de los cónyuges ejerciendo el comercio y lo continuare sin oposición del otro".

⁵¹ RUEDA PEREZ, M. y J.M.: "Notas sobre la nueva regulación de la sociedad de gananciales tras la reforma del Código Civil de 13 de mayo de 1981", *Revista de Derecho Privado*, 1982, p. 574. Acoge de forma expresa esta opinión GUILARTE GUTIERREZ, V.: *Gestión y responsabilidad de los bienes gananciales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 446.

⁵² Este es el criterio que mantiene la Circular de la Subdirección General de Recaudación Ejecutiva de 12 de junio de 1989.

⁵³ "Cada cónyuge responde con su patrimonio personal de las deudas propias y, si sus bienes privativos no fueran suficientes para hacerlas efectivas, el acreedor podrá pedir el embargo de bienes gananciales, que será inmediatamente notificado al otro cónyuge y éste podrá exigir que en la traba se sustituyan los bienes comunes por la parte que ostenta el cónyuge deudor en la sociedad conyugal, en cuyo caso el embargo llevará consigo la disolución de aquélla".

⁵⁴ "Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros".

E S T U D I O S

del Código Civil, cuando señala que de las "deudas de un cónyuge que sean, además, deudas de la sociedad responderán también solidariamente los bienes de ésta", aunque hablar de solidaridad en relación a una masa de bienes pueda ser un contrasentido técnico. La garantía del actual art. 88 produce un efecto análogo a la consideración de los cónyuges como responsables solidarios -no deudores-, si bien limitada esa responsabilidad a una categoría de bienes⁵⁵. En todo caso, tal y como está redactado el precepto, no parece necesario que se de audiencia en el procedimiento ejecutivo al cónyuge deudor, salvo que apliquemos por analogía el régimen material del responsable solidario⁵⁶.

En base a lo expuesto, no estamos ante un derecho de afección, tal y como éste se configura en el art. 74.1 de la LGT. A tenor de este precepto, los "bienes y derechos transmitidos quedarán afectos⁵⁷ a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles". La LIRPF no declara afectos los bienes gananciales al pago del tributo, sino que responden frente a las deudas tributarias de uno de los cónyuges o de los dos, de aquí que hallamos utilizado los términos garantía real en un sentido amplio o impropio. La Hacienda Pública sólo puede anteponer el contenido del art. 88 frente a los cónyuges, no frente a terceros.

¿Qué debemos entender por los términos "deudas tributarias" que utiliza el precepto?. Aunque la LIRPF no las define consideramos que estarán constituidas, de forma similar a como las contemplaba el art. 84.1 de la LIRPF/1991, por la cuota diferencial definida en el art. 65 de la LIRPF y, en su caso, por los demás conceptos comprendidos en el art. 58 de la LGT. Estos son: los recargos a que se refiere el art. 61.3; el interés de demora; los recargos de apremio y, en principio, las sanciones. Si, tal y como hemos aceptado, el art. 88 de la LIRPF contempla una garantía y no un supuesto de responsabilidad, los términos "deudas tributarias" englobarían las sanciones, que, por el principio de personalidad de la pena, no son exigibles al deudor solidario. Hemos de rechazar esta conclusión y propugnar que el art. 88 debe interpretarse de forma correctiva, impidiendo que el cónyuge que no cometió la infracción, tenga que soportar sus consecuencias sobre los gananciales.

⁵⁵ "Artículo 85", en *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., p. 564.

⁵⁶ Para la profesora PEREZ DE AYALA PELAYO lo "mínimo que debe hacerse es adoptar las medidas necesarias para reconocer al cónyuge no deudor las mismas garantías que corresponden en la actualidad al responsable solidario. Al tiempo que debería disponerse la necesidad de agotar previamente los bienes privativos para hacer efectiva la responsabilidad de los bienes gananciales" ("Art. 85", op. cit., p.p. 565-566).

⁵⁷ Es el caso del art. 5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del art. 76 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, con relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Interpretación

La referencia que realiza el art. 88 **in fine** al art. 70.6 de la Ley debe interpretarse en un doble sentido. De un lado, lo dispuesto en el primero es la regla general frente a la especialidad del segundo, con lo que los bienes gananciales responden siempre frente a las deudas tributarias de los cónyuges, cualquiera que sea el régimen de tributación elegido. De otro, éstos últimos tendrán derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la renta percibida por cada uno de ellos⁵⁸.

Hemos de manifestar nuestra disconformidad por la ubicación de un precepto de este tipo en el marco de una Ley que regula un tributo en particular. Parece como si las deudas por los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio -cuya Ley contiene uno similar⁵⁹-, requieren mayores garantías para la Administración que las de otros tributos. El marco apropiado sería, por tanto, la LGT, que es de ámbito general⁶⁰.

B. El artículo 88 y el procedimiento inspector.

En otro orden de cosas ¿presenta alguna virtualidad el art. 88 de la LIRPF en el procedimiento inspector? Para contestar la interrogante hemos de partir del art. 22.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC), a cuyo tenor "en todo procedimiento de gestión tributaria se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho". Como puede comprobarse, el derecho reconocido en este precepto no se limita, desde un punto de vista subjetivo, a aquellas personas que tengan la consideración de "sujetos pasivos", "contribuyentes" u "obligados tributarios", sino que se extiende a todas aquéllas que puedan considerarse "interesados".

Sin embargo, la LDGC no contiene un concepto de interesado. Ante este silencio normativo, hemos de acudir a la legislación administrativa general que, en virtud de lo dispuesto en el art. 9 de la LGT constituye Derecho supletorio. A estos efectos, el art. 31.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC) señala que "se consideran interesados en el procedimiento administrativo:... b) Los que,

⁵⁸ Según el profesor MARTIN QUERALT, el prorrateo interno "no parece que en este caso satisfaga mínimamente los derechos del cónyuge que no resulte deudor frente a la Hacienda Pública" ("El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, p. 172).

⁵⁹ El art. 34 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, bajo el título "Responsabilidad patrimonial", afirma: "Las deudas tributarias por el Impuesto sobre el Patrimonio tendrán la consideración de aquellas otras a las cuales se refiere el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas".

⁶⁰ No éste el único caso en que se establece la responsabilidad de unos bienes al pago de un tributo de carácter directo. Así, tal y como hemos señalado, el art. 76 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, dispone que en "los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos a que se refieren los artículos 61 y 65 de esta Ley, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectados al pago de la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes por este impuesto -Impuesto sobre Bienes Inmuebles-, en los términos previstos en el artículo 41 de la Ley General Tributaria". Por tanto, estamos en presencia de un derecho de afección del art. 74.1 de la LGT.

E S T U D I O S

sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte”.

Pues bien, una lectura conjunta de todos estos preceptos y del art. 88 de la LIRPF, permite concluir que el cónyuge de un contribuyente que está siendo objeto de un procedimiento inspector presenta la condición de “interesado” en el mismo, siempre que el régimen económico del matrimonio sea de gananciales. Ello se debe a que, de conformidad con el art. 88 de la LIRPF, su derecho de propiedad puede verse directamente afectado por la resolución que recaiga en aquél. Es más, la misma supone, que, de forma inmediata, todo su patrimonio va a quedar sujeto a la responsabilidad derivada de la deuda tributaria resultante. Esta última circunstancia, de conformidad con el art. 31.1 de la LRJ-PAC, constituye requisito suficiente para que el cónyuge sea considerado como interesado. Así lo entienden también las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 1993 y 8 de abril de 1994⁶¹, ya que “el interés se reputa que existe... cuando la persistencia de la situación creada o que pudiera crear el acto administrativo ocasionara un perjuicio, con tal de que la repercusión del mismo no sea lejanamente derivada o indirecta sino el resultado inmediato de la resolución dictada o que se dicte o llegue a dictarse”.

La conclusión anterior provoca, a su vez, dos consecuencias. La primera, y de conformidad con el art. 34 de la LRJ-PAC -cuya aplicación al ámbito tributario parece indudable-, el cónyuge debe ser informado de la tramitación del procedimiento inspector. Dicho precepto señala que “si durante la instrucción de un procedimiento que no haya tenido publicidad en forma legal, se advierte la existencia de personas que sean titulares de derechos o intereses legítimos y directos cuya identificación resulte del expediente y que puedan resultar afectados por la resolución que se dicte, se comunicará a dichas personas la tramitación del procedimiento”.

La segunda consecuencia radica en la necesidad de conceder al cónyuge del contribuyente, en su calidad de interesado, el trámite de audiencia previa a la propuesta de resolución de un procedimiento inspector abierto al contribuyente, tal y como dispone el art. 22.1 de la LDGC. Si ello no se lleva a cabo habría que concluir la nulidad del procedimiento, ya que se le produce a aquél indefensión al no haber tenido, en ningún momento, conocimiento del desarrollo concreto de las actuaciones inspectoras. Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 18 de marzo de 1998⁶², que admite la validez del expediente inspector sólo porque el cónyuge del sujeto pasivo había sido citado para que compareciera. Así, afirma que “en este caso no se considera que dicho defecto formal tenga la suficiente relevancia para invalidar los actos impugnados, teniendo en cuenta que las circunstancias obrantes en el expediente ponen de manifiesto que aquélla tuvo perfecto conocimiento de las actuaciones inspectoras (fue citada para comparecer a la vez que su marido)”.

⁶¹ Aranzadi, 8451 y 3016.

⁶² Jurisprudencia Tributaria, 346.