

JURISPRUDENCIA

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PROMOVIDA EN EL RECURSO N.º 1.857/1991 CONTRA LA LEY 18/1991 DE 6 DE JUNIO DEL I.R.P.F.

Antonio CAYON GALIARDO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Director del Gabinete de Estudios de la AEDAF

I. INTRODUCCION

Acaba de hacerse pública la cuarta Sentencia del Tribunal Constitucional en materia del IRPF (Una resolviendo un recurso de amparo y tres en recursos de inconstitucionalidad).

A lo largo de estos pronunciamientos el Tribunal ha ido sentando ya criterios doctrinales estables en algunas materias que son las que merecen estudios más detenidos del que aisladamente puede requerir el contenido de la sentencia cuyos fundamentos jurídicos insertamos de manera casi total en las páginas que siguen.

La misión que deseamos cumplir con esta nota de presentación, en relación con la tarea que acabamos de describir, es simplemente enumerar algunas de estas ideas y suscitar una llamada a los lectores de la Sentencia sobre ciertos aspectos que a nuestra consideración se hacen acreedores de una más detenida atención.

A estos efectos comenzaremos por advertir que quizá la cuestión más compleja de todas sea precisamente la de elegir los aspectos a los que debiera orientarse el estudio.

Por nuestra parte, y siendo nuestro deber dar los primeros pasos en esta dirección, proponemos ahora el examen de algunos de ellos. Para esto es conveniente hacer una reflexión preliminar.

Al dictarse la Constitución vigente, una de las primeras tareas que se afrontaron por la doctrina tributarista fue la de examinar la posibilidad de control de la discrecionalidad legislativa en el *ESTABLECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO*.

La razón de esta indagación era evidente a la luz de la presencia entre los derechos y deberes fundamentales y de lo que podía desprenderse de la misma literalidad del art. 31 1.º de la CE.

La cuestión de otros problemas de conflictividad entre concretas disposiciones fiscales y los valores y normas constitucionales, así como entre actos de concreta aplicación de aquellas

JURISPRUDENCIA

leyes y estos últimos, se habrían de resolver conforme a las técnicas normales de tutela de las contenidas constitucionales. (Así, la seguridad jurídica, la competencia en el establecimiento de las prestaciones tributarias, etc. eran cuestiones que podían conculcarse de manera aislada y resolverse por los Tribunales también caso por caso).

Sin embargo, y como acabamos de advertir, la eficacia constitucional del art. 31.1° CE revestía la especialidad de su referencia a la totalidad del sistema tributario, y esto planteaba una cuestión que debía ser abordada con urgencia y prioridad.

De aquí que las ideas que habremos de exponer sumariamente a continuación nos remitan a estos dos aspectos ya señalados.

II. EL RECONOCIMIENTO Y LA PROTECCION ORDINARIA DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS DISPOSICIONES Y ACTOS CONCRETOS

En este ámbito de investigación y estudio, la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de los Tribunales integrantes del Poder Judicial, en las resoluciones dictadas, iban aplicando su interpretación de la Constitución a aquellos supuestos que se les planteaban y que sometían a sus jurisdicciones concretos preceptos de leyes y actos de aplicación de las mismas. Así, y centrándonos en las declaraciones del TC, resultaba de los pronunciamientos dictados sobre determinados preceptos de la Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal de 1977¹; de la Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria, publicada en 1985² de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; del Impuesto Municipal de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana³ de determinados preceptos contenidos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado⁴, etc.

Es evidente que, en todos estos casos, el enfrentamiento entre los valores constitucionales, y las normas y actos objeto del juicio de constitucionalidad han ido desentrañando los conflictos que individualmente se planteaban y que aludían a temas muy concretos como pudieran ser los siguientes:

a) Situaciones que se pueden producir cuando en la consecución de ciertos objetivos de política fiscal se convierte a los impuestos en meros instrumentos a su servicio, suscitándose

¹ Nos referimos principalmente a la STC 110/84 que se dictó en relación con el «secretario bancario». Posteriormente se dictaron los Autos 642/86 de 23 de junio, 982/86 de 19 de noviembre y 877/87 de 8 de julio que recogían aquella doctrina.

² Véase el trabajo de L. Sánchez Serrano y la bibliografía que allí se cita. («Los españoles ¿súbditos fiscales?» Impuestos 1992 págs. 236 y ss.

³ Véanse los estudios de J.A. Sánchez Galiana y M.J. Calatrava Escobar «El I.M.I.V.T.N.U. en el Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local». Ed. Diputació de Barcelona y M. Pons. Madrid. 1993. de R. Falcón y Tella. «La posible inconstitucionalidad del IMIVTNU» en la Revista Técnica Tributaria n.º 21, 1993 y mio «Comentario a la STC 221/1992 de 11 de diciembre» también en la Revista Técnica Tributaria n.º 21. 1993.

⁴ STC de 14 de mayo de 1992 referida a la modificación del art. 130 de la LGT que realizó la Ley 33/1987 de PGE para 1988 en su art. 110. Véase nuestro comentario y la sentencia en el n.º 17 de esta misma Revista pág. 101 y ss.

la controversia sobre los fines extrafiscales de los tributos y los valores especialmente tributarios que debieran ser atendidos de una manera principalísima.

En este tema, que ha sido tratado de forma más detenida en las Sentencias referidas a la Imposición propia de las Comunidades Autónomas⁵ se puede incluir una parte importante de los fundamentos jurídicos del fallo al que ahora nos referimos, ya que, en muchas ocasiones, el Tribunal enuncia y protege los posibles fines de política económica en una forma tan rotunda como lo haría la propia Memoria del proyecto de Ley.

b) Cuando se trata de garantizar la igualdad en la aplicación y, con ella, la justicia de las leyes fiscales, relacionándose ambos fines con la eficacia de la gestión tributaria –todo ello integrado en el concepto de lucha contra el fraude– especialmente en los casos en los que se entra en colisión con determinados derechos fundamentales⁶.

c) Los problemas suscitados sobre la eficacia retroactiva de las leyes fiscales en cuanto encierra una posible vulneración de principio de seguridad jurídica⁷.

d) El Principio de igualdad en materia tributaria. Cuya interpretación ha sido desarrollada en diversos pronunciamientos del Tribunal resolviendo, tantos recursos de amparo como pudiera ser el que dió origen a la declaración de inconstitucionalidad de ciertos preceptos de la Ley del IRPF de 1978, como recursos de inconstitucionalidad de leyes entre los que se pueden incluir los que se han dictado precisamente sobre el mismo Impuesto sobre la Renta sin exclusión de la presente sentencia⁸.

e) El principio de capacidad contributiva.– que ha sido objeto de un escaso reconocimiento y eficacia, hasta hacer sentir a los ciudadanos que algunos de ellos carecen, casi por completo, de contenido propiamente constitucional pues corresponde al legislador ordinario su determinación prácticamente de manera absoluta, cumpliéndose así aquellas iniciales previsiones de que en determinados casos la determinación constitucional de ciertos contenidos supondría una vía de «desconstitucionalización de lo constitucionalizado»⁹.

Es indudable a nuestro juicio que esta Sentencia tiene una conexión directa con todas estas cuestiones y otras tantas que se mencionan a lo largo de sus fundamentos jurídicos. Pero lo que en mayor medida queremos resaltar en este examen de la misma no se encuen-

⁵ Véase la STC 37/1987 de 26 de marzo, F.J. 13°. También sobre este extremo la obra del profesor I. Jiménez Compaired «La imposición propia de las Comunidades Autónomas» Ed. B.O.E. 1994. y la bibliografía que allí se cita.

⁶ Véase el estudio de G. Casado Ollero «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario» en «Principios constitucionales tributarios» en «Principios constitucionales tributarios» Ed. Univ. Aut. de Sinaloa y Univ. de Salamanca. México 1993. En el que se refiere a las STC 45/1989; 76/1990; y 25/1981 entre otras que se remiten al art. 18.1 y 2 de la CE.

⁷ SSTC n.º 126/1987 de 16 de julio F.J. 8.º, 9.º y 11.º; n.º 76/1990 de 26 de abril F.J. 8.º, etc.

⁸ Sobre esta cuestión resaltamos, entre los muchos estudios publicados, el interés que tiene el conocimiento de la obra de M.T. Soler Roch «Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares» en Cívitas REDF n.º 66, 1990. págs. 193 y ss.

⁹ Sobre esta forma de entender la Constitución y su crítica el trabajo de F. Rubio Llorente «Del Tribunal de Garantías al Tribunal Constitucional» en la Rev. de D.º Púb. n.º 16, 1981-1982, págs. 29 y ss.

JURISPRUDENCIA

tra en su texto, sino en el contexto en el que se puede y debe examinar. A ello procedemos a continuación.

III. LA CUESTION DE LA CONFRONTACION DEL SISTEMA TRIBUTARIO CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ART. 31.1. DE LA CE

Retomando las ideas expuestas en la introducción, señalaremos que, con la perspectiva que nos da un cierto distanciamiento del carácter novedoso de la Constitución, ya existe un conjunto suficiente de fallos del TC como para adentrarnos en el tema del que queremos, en esta ocasión, dejar constancia. Tema que como ya dijimos consistía en la confrontación global del sistema tributario con sus principios constitucionales inspiradores y del que pudiera concluirse la inconstitucionalidad parcial o total del mismo¹⁰.

Hemos indicado también que este planteamiento doctrinal inicialmente formulado se adentraba en el tema intentando descubrir qué virtualidad podría tener el imperativo de la Justicia, la Igualdad, la Progresividad, la no confiscatoriedad, etc., cuando resultaban ser un predicado del sistema en su conjunto.

Las respuestas en mayor medida fundadas se inspiraron en los propios antecedentes y debates del texto constitucional y explicaban la solución en términos de que en un sistema tributario cada impuesto debía servir sus propias funciones en el conjunto del sistema, y, el sistema en su conjunto, estar al servicio de los fines impuestos constitucionalmente.

Conocidos estos valores constitucionalizados, determinar con alguna precisión científica las funciones que técnicamente deberían cumplirse por cada uno de los elementos componentes del conjunto de figuras fiscales no resultaba una labor sencilla, pero, al menos, ponía el asunto sobre sus rieles mostrando una vía de solución. Así nadie negaba el hecho de que a la imposición sobre la renta correspondía el otorgar al sistema una cierta dosis de progresividad y de justicia pues estos fines resultarían más difíciles de lograr por parte de la imposición sobre el consumo (ello sin entrar en el debate sobre el efecto que pudiera tener la superimposición de ciertos consumos de lujo dentro del sistema general¹¹).

Pues bien, la cuestión que ahora sólo nos limitamos a esbozar se puede enunciar con toda sencillez de esta manera: Si todavía se pueden considerar vigentes aquellos primeros planteamientos en torno a la necesaria vertebración del sistema fiscal sobre los valores constitucionales del art. 31.1.º CE, ¿Cuál es el momento adecuado para que el TC empiece a dar eficacia a esta exigencia constitucional? ¿Cuál sería el camino procesal para abrir la cuestión ante la jurisdicción competente?

Al menos estas tres cuestiones requieren una cierta reflexión.

¹⁰ Sobre esta cuestión hemos expuesto nuestra opinión en «El sistema constitucional de garantías jurídicas del contribuyente» en «Fiscalidad y Constitución» Ed. Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España. 1986 especialmente la págs. 150 y ss.

¹¹ Véase el estudio de G. Casado Ollero «El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta» en Cívitas, REDF. n.º 32, 1981 págs. 543 y ss.

En primer término debemos comenzar por plantearnos el tema y la pregunta en sí misma. Es decir, indagar si este tema fue y respondió a un planteamiento inicial y erróneo sobre la interpretación que se hizo del art. 31.1º de la CE, debido sencillamente a la situación de un cierto aislamiento en el que se encontraban los estudiosos del Derecho Tributario frente al resto de las ramas del ordenamiento jurídico (sobre este hecho ya hemos tenido la posibilidad de apuntar nuestra opinión y de fundarla en la necesidad de alcanzar un cierto grado de concreción y permanencia en los conceptos jurídicos propiamente tributarios).

La respuesta que estimamos acertada no puede dissociarse de todas las cuestiones que indicábamos más arriba. A nuestro parecer, no es posible en términos de Derecho, ni sustancial ni procesal, el plantear ante ninguna instancia ni jurisdicción el examen de la constitucionalidad de un conglomerado o sistema de leyes. No solo no existen vías procesales para ello. Ni siquiera y aunque pudieran vencerse las dificultades de prueba de las alegaciones del demandante. Sencillamente no hay un fundamento jurídico, derecho constitucionalmente reconocido, norma atributiva de competencia a un órgano de naturaleza política (Cortes o Gobierno), territorial (Central, Autonómico o Local) etc., que pueda justificar este planteamiento.

Entrar en esta polémica sería imitar a la que hubo en la doctrina alemana sobre la naturaleza jurídica del Presupuesto y la consecuente competencia orgánica para su aprobación, pues nos llevaría a pensar en un Estado sin Hacienda, lo cual puede ser un ejercicio intelectual que hasta puede producir el beneficioso efecto de reflexionar sobre el todo y la nada pero al que no le vamos a dedicar ahora ninguna atención.

Descartado pues este planteamiento qué consecuencias queremos obtener de cuanto llevamos ya señalado en este epígrafe. Sencillamente replantear la cuestión nuclear sobre un mandato constitucional bien claro: Los principios del art. 31.1º de la CE deben ser respetados por el sistema tributario, y en este sentido la confrontación de un precepto tributario con uno de aquellos principios no puede valorarse de una forma aislada, es preciso ponderar que, en caso de confrontación clara y ante la posibilidad de que existan otros valores constitucionalmente reconocidos que estén presentes en esta confrontación y cuya consecución exija la limitación de los principios antes mencionados, cuando el sacrificio que se exige se imponga en aquellos puntos especialmente sensibles en el sentido funcional del sistema tributario antes apuntado, aceptar que los valores fundamentales tributarios pueden ceder, es condenar al sistema a que no cumpla, ni pueda cumplir, ni siquiera lo intente, con el sistema de valores constitucionalizado.

Esta reflexión nos la hemos suscitado ante una evidencia que pasamos a recordar: Nuestro Tribunal Constitucional viene aceptando que la imposición directa y sobre la renta se aleje, cada vez más, del objeto tributario («la renta real») que se pretende someter a gravamen. Así ocurre con las sentencias pronunciadas sobre las anteriores leyes reguladoras del IRPF que fueron sometidas a su consideración. Con las sentencias referidas al IMIVTNU y, muy especialmente, se reitera en la sentencia que comentamos en los fundamentos jurídicos 3º, 4º¹².

¹² v.g. cuando en referencia al régimen de transparencia fiscal afirma que «La limitación de la imputación a las solas bases imponibles positivas ... se justifica por la necesidad de evitar actuaciones elusivas del Impuesto sobre la Renta» para añadir posteriormente «En concreto, el legislador puede establecer restricciones o condicionamientos a la integración y compensación de las rentas negativas siempre y cuando exista una suficiente fundamentación jurídica

JURISPRUDENCIA

A similares conclusiones se llega en el Fundamento jurídico 5º (B) en el que podemos leer –en conexión con la configuración restrictiva de los gastos realizados para la obtención de los ingresos que «... el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del Impuesto sobre la Renta por lo que no corresponde en modo alguno a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley aquí impugnada son las más correctas técnicamente, aunque si se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 1.1º CE...» Y a pesar de continuar su razonamiento (apartado «C») afirmando «que si se sometiera a tributación una renta que pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, sólo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica que exige gravar la renta real del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal (SSTC 27/1981, 36/1987, 150/1990 y 221/1992)» la conclusión a que finalmente desemboca es aceptar todo tipo de limitaciones a la deducción de los gastos necesarios, oponiendo como fundamento suficiente que «la comprobación de la realidad y exactitud de tales gastos podría dar lugar a un incremento desproporcionado de los costes de gestión del tributo» (fdto jur. 6º) o bien otros principios de equivalente valor constitucional.

No consideramos necesario extendernos en mayor medida en argumentos derivados de la Sentencia, pues de la lectura del voto discrepante se pueden obtener suficientes ejemplos sobre esta misma línea de razonamiento.

Nuestra conclusión sobre estos hechos es clara: si en nuestro sistema tributario permitimos que se instalen Impuestos sobre la Renta (sea sobre las Personas Físicas, sea sobre las Sociedades, sea el tributo local sobre las plusvalías, sea el Impuesto de Actividades Económicas), cuyas bases imponibles son presuntas, en unos casos; indiciarias, en otros; inexistentes o irreales, en los terceros: culminaremos en la aceptación final de una total ineficacia del principio de capacidad de pago y, con él, del principio de Justicia tributaria (desapareciendo así la justificación de la lucha contra el fraude fiscal, dado que este no atentaría contra los valores superiores del orden jurídico).

Afirmar que cuando en un caso concreto, un concreto contribuyente padezca una situación de esta naturaleza es cuando debe suscitarse la cuestión no creemos que resuelva el problema pues entonces la cuestión a resolverse será compleja por cuanto habrá que decidir qué tributo de todos los satisfechos o a satisfacer es el que exige un pago sobre una riqueza que es inexistente.

IV. DOS REFLEXIONES FINALES

1.^a La reflexión a que nos ha impulsado esta sentencia no es la primera vez que hemos tenido que hacérsela en un breve espacio de tiempo y a consecuencia de un pronuncia-

razonable», y no creemos que este hecho se resuelva en términos de la existencia de un posible régimen de compensación de pérdidas dentro del Impuesto de Sociedades, pues su utilización puede no permitir la absorción total de las pérdidas, su absorción cuando el socio actual ya no sea parte en la Sociedad, etc.

miento judicial procedente del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, el cual al enjuiciar el IAE con ocasión de una demanda interpuesta contra varios aspectos del mismo¹³ hubo de resolver sobre la cuestión siguiente.

Si la Ley Reguladora de la Hacienda Local admite que la riqueza objeto de gravámen del IAE deba tributar hasta el 15% del beneficio medio presunto, y al tiempo admite que las cuotas citadas puedan llegar a duplicarse a causa de los coeficientes de población y nuevamente multiplicarse por 2'5 en función del factor de localización de la sede de la empresa es evidente que en la medida en que este impuesto se exija yuxtapuesto (aunque considerado como gasto deducible) a los impuestos estatales sobre la Renta, dentro de los cuales pueden existir plusvalías sujetas al IMIVTNU, etc., la conclusión sólo depende de un cálculo matemático que si bien no sería fácilmente determinable tampoco ofrecería dudas a este respecto.

Sin embargo el Tribunal Superior de Justicia resolvió desestimado la demanda.

No parecen ser estas las mismas conclusiones a las que ha llegado por otros caminos el Tribunal Supremo cuando recientemente a declarado nulo de pleno Derecho el art. 62, Uno, a) del Reglamento de IRPF por establecer un pago a cuenta fundando en su cuantificación en las cuotas satisfechas en ejercicios anteriores¹⁴.

Indudablemente la habilidad del Tribunal ha sido no introducirse en el complejo tema de la capacidad de pago sino acudir a criterios diferentes aunque en la órbita de los principios jurídicos y no de la infracción de la ley del Impuesto.

2.^a La segunda cuestión con la que deseamos cerrar estas reflexiones se refiere directamente al Fdto. Jur. 6º D) de la STC que estamos comentando, pues el Tribunal no entra a examinar la cuestión de la inconstitucionalidad de los arts. 42.2º, 60, 64 y 65.2º y 66.2º de la Ley ya que entiende que no existe conexión entre estas disposiciones y los restantes preceptos recurridos.

Dado que todos los artículos antes citados hacen referencia a cuestiones relativas a gastos deducibles, a limitaciones en la compensación de las partidas que componen las bases del impuesto etc, y que pueden encerrar nuevamente cuestiones relacionadas con la capacidad de pago resaltamos la situación puesto que su constitucionalidad puede ser planteada con absoluta libertad de fundamentos y motivos por parte de los demandantes.

V. CONCLUSION

No vamos a reiterar afirmaciones que ya han sido hechas con antelación y por ello nos limitamos a invitar a los lectores a que no descarten el estudio de la sentencia porque de su fallo

¹³ Figuran como demandantes CONFEMETAL y la CREA, quienes solicitaban la declaración de nulidad de las ordenanzas fiscales del IAE de la Diputación de Zaragoza y del Ayuntamiento de Zaragoza apoyándose en múltiples motivos de forma y de fondo que fueron desatendidos por el Tribunal.

¹⁴ Nos referimos a la STS de 12 de noviembre de 1993 Sala Tercera, Sección segunda. Ponente Sr. Pujalte Clariana.

JURISPRUDENCIA

no se puedan desprender conclusiones de inmediata incidencia en la práctica cotidiana de los despachos profesionales. En esta ocasión el interés de su conocimiento puede estar en lo que el Tribunal no tiene en consideración más que en los argumentos manejados para fundar su pronunciamiento.

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad (...) contra los arts. 5.4 e); 25 h); 28; 30; 35 A); 39.1 y 90 y preceptos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...)

I. ANTECEDENTES

1. (...)

Comienza la exposición de los fundamentos jurídico materiales con unas consideraciones previas a los motivos de inconstitucionalidad referidas al principio de igualdad (...).

La STC 45/1989, tiene que constituir el antecedente inmediato de los principios a extraer para juzgar los preceptos impugnados en el presente recurso. De la citada Sentencia deben recordarse las siguientes afirmaciones: La igualdad se predica de la situación ante la Ley de todos los sujetos del mismo y carece de sentido referirla a la situación de las unidades tributarias (...). La carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente debe estar en función de su capacidad económica. La igualdad es perfectamente compatible con la progresividad, (...) debe asegurarse, en todo caso, la plena igualdad jurídica de los cónyuges (...).

Los recurrentes agrupan los preceptos impugnados en cuatro motivos.

En el motivo primero se alega la inconstitucionalidad del art. 30 de la citada Ley 18/1991, y preceptos conexos, por violación del art. 14 en relación con el 31.1 C.E. El art. 30 dispone que "los rendimientos del Trabajo corresponderán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. (...) El tratamiento legal que se da a los rendimientos del trabajo contrasta con el otorgado a los rendimientos del capital y a las plusvalías por los arts. 33 y 51, respectivamente ente, de la misma Ley; de los preceptos mencionados resulta que a efectos de la declaración separada, en el régimen de gananciales, los rendimientos obtenidos por el trabajo de uno de ellos, que tienen el carácter de gananciales (art. 1.347.1 del Código Civil), se consideran como pertenecientes de manera exclusiva a quien los obtiene (...).

La Ley recurrida produce una desigualdad al menos en estas tres situaciones: una, desigualdad entre dos familias con los mismos ingresos o rendimientos por trabajo personal, cuando en una de ellas trabajan ambos cónyuges y en otra sólo uno; otra, desigualdad en el seno de la propia familia, (...) y otra, desigualdad entre una familia que sólo tiene ingresos por trabajo personal y una familia que tiene los mismos ingresos pero procedentes de rentas del capital.

(...) el art. 30 crea una desigualdad contraria al art. 14 C.E. en relación con el 31.i, no justificada ni razonable, por lo que debe ser declarado inconstitucional. Por las razones expuestas, deben ser declarados inconstitucionales los preceptos conexos de la Ley (...).

En el motivo segundo se alega la inconstitucionalidad del art. 92 de la Ley 18/1991(...)

Con relación al apartado 1 del art. 92 se indica que mientras el art. 35 B) de la Ley permite la deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la vivienda habitual hasta un máximo de 800.000 pesetas a cada uno de los cónyuges que presenta declaración separada, sin embargo en la declaración conjunta este límite es de 1.000.000 de pesetas según establece el art. 92, apartado 1. Esta diferencia de trato no queda compensado con las diferentes escalas de gravamen. (...) Esta diferente posibilidad de deducción produce una desigualdad de tratamiento fiscal en perjuicio de la tributación conjunta; en el supuesto de dos familias con igual capacidad económica e igual endeudamiento se produce una desigualdad en la carga tributaria que soporta la familia que formula la declaración conjunta (...),

Mientras el art. 78.3 a) establece la posibilidad de deducir el 15 por 100 de las cantidades pagadas por alquileres, con un límite máximo de 75.000 pesetas a cada uno de los contribuyentes que presenten declaración separada con rendimientos netos no superiores a 2.000.000 de pesetas, en la declaración conjunta este límite es de 3.000.000 según establece el art. 92 (...).

Mientras el art. 78.3 b) establece la posibilidad de deducir el 15 por 100 de las cantidades pagadas por la custodia de hijos menores de tres años con un límite máximo de 25.000 pesetas anuales a cada uno de los contribuyentes que riores a 2.000.000 de pesetas, en la declaración conjunta este límite es de 3.000.000 según el art. 92.3 Por las razones expuestas en este motivo, aquí reiteradas, tal precepto debe declararse inconstitucional.

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

El art. 5.4 e) enumera entre los componentes de la renta las imputaciones de bases imponibles positivas de las Sociedades en régimen de transparencia fiscal. Tal precepto está en contradicción con el art. 2 de la Ley pues si el objeto del Impuesto son los rendimientos netos parece evidente que la imputación debería referirse a bases positivas y negativas y no solo a las primeras. Es cierto que una contradicción legal no basta para declarar la inconstitucionalidad, pero también lo es que la determinación del hecho imponible, por la conexión ineludible que tiene con la base es elemento esencial para determinar el respeto o no al principio de capacidad contributiva (...).

El art. 28 de la Ley atribuye la condición de gastos deducibles a los efectos de determinar el rendimiento neto del trabajo "exclusivamente" a los allí mencionados. La consideración de estas deducciones como exclusivas choca, por un lado, con la propia lógica del sistema en el que se consideran deducibles todos los gastos necesarios para la obtención de los ingresos; y, por otro, con el principio de capacidad económica (...).

El art. 34 A) establece que la deducción de los intereses los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los inmuebles arrendados o subarrendados no puede exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho. De esta manera, en el caso de producirse resultados negativos en los rendimientos del capital inmobiliario, la capacidad económica resultante no es considerada con tal carácter por el legislador (...).

El art.39.1 declara que los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario son «exclusivamente» los de administración y custodia (...) con este pre-

JURISPRUDENCIA

cepto puede producirse la situación de un rendimiento negativo del capital mobiliario como consecuencia de gastos no considerados deducibles, pero que obliguen al contribuyente a tributar como si hubiese obtenido resultados positivos; vuelve de nuevo a vulnerarse el principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 C.E

Además de los preceptos expresamente citados, procede la declaración de inconstitucionalidad por conexión, (...) entre otros: el art. 42.2, relativo al rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales; el art. 60, sobre tratamiento de la integración y compensación en la base de las cuantías positivas o negativas de las rentas; el art 64, relativo al tratamiento de los rendimientos irregulares positivos procedentes del trabajo personal o del capital; el art. 65.2, sobre la compensación del saldo negativo en los rendimientos irregulares; y el art. 66.2 sobre el tratamiento en los incrementos o discriminaciones patrimoniales.

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

Por lo que se refiere a las ayudas y subsidios familiares, carecen de sustancia y naturaleza constitucional para que puedan ser sometidas a tributación. Parece evidente que quien recibe ayudas o subsidios familiares o bien carece de capacidad económica, o bien lo recibe como consecuencia del cumplimiento por los poderes públicos del deber de protección económica. (...) Es evidente, además, que el subsidio o la ayuda familiar no implican la realización del hecho imponible, pues el art. 24 de la Ley considera como rendimientos del trabajo todas las prestaciones o utilidades que deriven directa o indirectamente del trabajo personal (...).

Por lo que se refiere a las becas, la infracción de los principios de igualdad y de capacidad económica parece más evidente (...) la beca, al igual que la ayuda o subsidio familiar, no responde a los conceptos que configuran el hecho imponible. (...) Ambas circunstancias son independientes de que la beca tenga un origen público o no público; pero el legislador establece una desigualdad entre becas privadas y becas públicas que carece de fundamento o razón (...).

Concluye su escrito solicitando que se dicte Sentencia por la que se declaren inconstitucionales y, por tanto, nulos, los arts. 5.4 e); 25 h); 28; 30; 35 A); 39.1 y 90, y preceptos conexos de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

2. (...)

3. (...)

4. El Abogado del Estado presentó sus alegaciones. (...) Contra lo que sostiene la demanda, los criterios de razonabilidad y proporcionalidad para la aplicación del principio de igualdad deben extraerse primordialmente de la Constitución. (...) Tampoco la apelación a «la conciencia jurídica de la comunidad» puede admitirse sin precisiones (...).

Entiende el Abogado del Estado que no puede acogerse el motivo primero del recurso (...).

El art. 5.2 de la Ley adopta el criterio del origen o fuente para referir la obtención de la renta a una persona física (...).

La cooperación de las normas sobre titularidad jurídica encuentra un límite cuando la pura aplicación de las normas civiles podría hacer impracticable o entorpecer gravemente la exacción del tributo; para dar una idea de ello, es conveniente efectuar una breve disgresión sobre algunos aspectos del régimen de ganancias.

De acuerdo con su definición legal (art. 1.344 C.C) ganancias comunes generadas constante matrimonio sólo son atribuidas por mitad cuando se disuelve y liquida la sociedad de gananciales; mientras subsiste la sociedad de gananciales, los cónyuges son cotitulares de una masa patrimonial ganancial, pero no son copropietarios por mitad de cada uno de los bienes que lo integran (...).

El supuesto más frecuente de rendimientos del trabajo es el salario; aunque en el régimen de gananciales el salario es ganancial, es obvio que el cónyuge que trabaja contrata él sólo y el derecho a cobrar el salario lo tiene sólo el trabajador (sin sus cónyuges); (...) puede decirse que la titularidad del crédito laboral y del dinero de su pago corresponde al cónyuge trabajador, sin perjuicio del carácter ganancial de ese dinero (...).

En el régimen de gananciales, constante matrimonio, no hay copropiedad de los cónyuges a iguales partes sobre cada bien ganancial (común); por el contrario, el art. 7.3 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio pretende resolver el problema civil de la indeterminación de la titularidad sobre bienes gananciales mientras subsiste el matrimonio y por ello anticipa con referencia a cada bien ganancial el criterio distributivo (mitad que en el plano civil sólo opera disuelta y liquidada la sociedad de gananciales).

(...) Por otra parte, los términos de comparación propuestos son evidentemente inadecuados desde el momento en que a los efectos de los arts. 14 y 31.1 C.E. hay que comparar individuos (personas físicas) y no agregados familiares (...).

Aunque el recurso no cita el art. 39.1 C.E. como infringido, puede afirmarse que el art. 30 de la Ley del I.R.P.F. tampoco viola el mandato constitucional de protección a la familia desde el momento en que es una regla relativa a la tributación individual. El juicio acerca de si la nueva Ley del I.R.P.F. protege o no suficientemente a la familia sólo puede hacerse considerando globalmente la ley y quizá el sistema entero de protección familiar (...).

Con relación al motivo segundo de la demanda que razona la supuesta inconstitucionalidad del art. 92. de la ley del I.R.P.F. (...), no ha sido recurrido por los legitimados para ello (...).

El art. 92 de la Ley del I.R.P.F. se refiere al régimen de tributación conjunta, establecido como voluntario u optativo (...).

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

La impugnación del art. 5.4 e) de la Ley del I.R.P.F. tropieza con varias dificultades. En primer lugar, como se recurre solamente el art. 5.4 e) y no V.gr. el art. 52.1 y 3 de la Ley del I.R.P.F., parece claro que se combate la imputación de las bases imponibles positivas de Sociedades transparentes a socios o personas físicas y no la imputación de tales bases a socios que sean personas jurídicas (...).

En segundo lugar, la imputación de bases imponibles positivas se remonta a la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, por lo que la impugnación del art. 5.4 e) de la Ley del I.R.P.F. representa una manera de reabrir un plazo fenecido (...).

Además de estas dificultades de carácter previo, la tesis de los recurrentes no convence. El vigente régimen de transparencia admite como finalidades tanto luchar contra la elusión tri-

JURISPRUDENCIA

butaria mediante la artificiosa creación de personas jurídicas interpuestas, como evitar la doble imposición económica de los beneficios sociales distribuidos (...).

Tampoco hay fundamento para reprochar al art. 5.4 e) de la Ley del I.R.P.F. contradicción alguna con el art. 2 de la misma Ley. La compensación quinquenal de las pérdidas es suficiente para satisfacer el principio de renta neta (...).

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

Considera el Abogado del Estado que el citado principio de capacidad económica no impone un criterio inflexible de gravar siempre y en todo caso rendimientos netos. Pero si se elige gravar rendimientos netos, esta noción es de íntegra acuñación legislativa. (...) Del principio constitucional de capacidad económica no cabe derivar por modo necesario que le esté vedado al legislador tasar los conceptos de gastos deducibles o limitar su cuantía cuando exista una razón constitucionalmente atendible que excluya la arbitrariedad, razón que puede abarcar desde las características intrínsecas del rendimiento considerado o el logro de finalidades de política económica (limitar el endeudamiento privado por ciertos conceptos, estimular ciertos sectores económicos), hasta la promoción de la seguridad jurídica (...).

Con relación al art. 35 A), y desde el punto de vista constitucional, la fijación de una cuantía máxima en la deducción de ciertos gastos es una variante del problema general ya examinado anteriormente (...).

En fin, tampoco puede ser acogido el motivo cuarto del recurso. Las ayudas y subsidios familiares, a que se refiere el art. 25 h) de la Ley, guardan un nexo con el trabajo personal del sujeto pasivo por derivar directa o indirectamente de él; las ayudas o subsidios familiares en que esté ausente ese nexo recibirán el tratamiento de incrementos patrimoniales gravados por el I.R.P.F. o, en su caso, por el impuesto sobre sucesiones y donaciones (...).

Tampoco se infringe el mandato constitucional de protección a la familia (art. 39.1 C.E.) por considerar a las ayudas o subsidios familiares rendimiento imponible en el I.R.P.F.; la protección de la familia se lleva a efecto de varias maneras, en especial mediante el régimen de tributación conjunta y las deducciones (...).

En relación a las becas (...), de no considerarse las becas rendimiento del trabajo, habrían de conceptuarse incrementos de patrimonio sujetos al I.R.P.F. o, en su caso, al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (...).

Tampoco se infringe el principio de igualdad (arts. 14 y 31.1 C.E.) porque el legislador declare exentas las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo hasta el de licenciatura o equivalente inclusive y no así las demás becas, de la misma manera que sólo declara exentos determinados premios o indemnizaciones. La exención del art. 9.1 j) no incluye todas las becas públicas (...).

Los recurrentes sólo sostienen que no se respeta el principio de igualdad con el diferente régimen establecido para becas de idéntica finalidad sólo por razón de su carácter público o privado (...).

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

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

II. FUNDAMENTOS JURIDICOS

1. (...)

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

A juicio de los recurrentes (...), la situación legalmente establecida genera una desigualdad al menos en tres situaciones:

A) (...) una desigualdad entre dos familias con los mismos ingresos o rendimientos por trabajo, cuando en una de ellas trabajan ambos cónyuges y en otra uno sólo. Esta impugnación guarda una sustancial identidad con la formulada en su día contra el art. 9, regla 1.ª letra a) de la Ley 20/1989, de 28 de junio. (...) Basta que declarar ahora, por las mismas razones expuestas en el fundamento jurídico 5º B) (...) que no cabe aceptar que la norma ahora impugnada entrañe una discriminación.

B) (...) se alega que el precepto impugnado produce una desigualdad en el seno de la propia familia, pues si los rendimientos obtenidos por uno solo de los cónyuges pudieran dividirse entre ambos, se originaría una reducción de los tipos de las declaraciones separadas. (...) En rigor, los recurrentes no articulan en este punto un verdadero juicio de igualdad, al ofrecer como posibles términos de comparación no situaciones reales y existentes, sino meras situaciones hipotéticas, y ponen el acento en la menor cuota tributaria. (...) Pero aun siendo cierto (...). Es consustancial a la existencia de diversos sistemas de tributación de los sujetos integrados en unidades familiares que de su aplicación resulten cuotas tributarias distintas (...).

C) Por último, los recurrentes alegan que el precepto genera una desigualdad entre una familia que sólo tiene ingresos por trabajo personal respecto a una familia que tiene los mismos ingresos, pero procedentes de rentas de capital (...). Esta impugnación, también posee una identidad sustancial con la formulada en su día contra el art. 9, regla 1.ª letra a) de la antes citada Ley 20/1989 (...)

3. (...) en el motivo segundo de la demanda la inconstitucionalidad aparece referida al art. 92 de la citada Ley 18/1991 (...).

JURISPRUDENCIA

Sin embargo la reseñada contradicción oportunamente advertida por el Abogado del Estado, no debe impedir el análisis de la alegada inconstitucionalidad. (...) A lo que se agrega que de los cuatro apartados de que consta este artículo únicamente se ha argumentado respecto de la constitucionalidad de los tres primeros (...).

El apartado 1 eleva el límite máximo respecto de la posibilidad de deducir los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la vivienda habitual a 1.000.000 de pesetas; el apartado 2 aumenta el límite de los rendimientos netos que según el art. 78.3 a) permiten la deducción por alquiler en 3.000.000 de pesetas; a su vez, el apartado 3 eleva el límite de los rendimientos netos que conforme el art. 78.3 b) posibilitan la deducción por gastos de custodia a 3.000.000 de pesetas (...).

Las alegaciones expuestas por los recurrentes no pueden ser compartidas. Conviene precisar a este respecto que la tributación conjunta está prevista en la Ley 18/1991 como un régimen optativo (...)

Los recurrentes critican los límites fijados en el art. 92 por considerarlos perjudiciales para la tributación conjunta y de sus razonamientos se deduce que las cuantías señaladas en el artículo últimamente citado debería ser, al menos, el doble de las establecidas para los supuestos de tributación individual. (...) Entre las diferentes posibilidades teóricas existentes, el legislador se ha decantado ahora por un modelo de doble tarifa estableciendo tipos de gravamen distintos según resulte aplicable la tributación individual o la conjunta per capita. (...) Por tanto, los hipotéticos efectos que pudieran derivarse de los límites fijados por el art. 92 no pueden ser apreciados considerando dicho precepto de forma aislada, sino poniéndolo en relación con la tarifa establecida por el art. 91.

4. En el motivo tercero de la demanda se impugnan los arts. 5.4 e), 28, 35 A) y 39.1 de la Ley. (...) El art. 5.4 e) de la Ley 18/1991, incluye entre los componentes de la renta del sujeto pasivo «las imputaciones de bases imponibles positivas de las Sociedades en régimen de transparencia fiscal» (...).

A) (...) antes de analizar la cuestión de fondo suscitada es preciso dar respuesta a las dificultades de carácter previo expuestas por el Abogado del Estado. Deben rechazarse las argumentadas en primero y tercer lugar (...)

La segunda objeción se basa en el hecho de no constituir el art. 5.4 e) de la Ley innovación alguna, dado que la imputación de las bases imponibles positivas a los socios de Sociedades transparentes ya fue establecida por el art. 1 de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre; por lo que ahora se pretende suscitar un problema de constitucionalidad que ya pudo haberse planteado frente a este precepto. Sin embargo, tal objeción tampoco puede ser acogida, pues «el hecho de que una norma reproduzca otra norma anterior no recurrida no impide la impugnación de la primera» (...).

B) (...) es preciso tener en cuenta el fundamento y alcance del régimen de transparencia fiscal. La imputación de rentas de las Sociedades en transparencia, en la modalidad de transparencia obligatoria, única que aquí interesa, fue introducida por la Ley 44/1978 con la finalidad de evitar la elusión del Impuesto (...).

La solución adoptada por el texto definitivo de la Ley 44/1978 posibilitaba, pues, que el régimen de transparencia fuera utilizado en la práctica para imputar pérdidas a los socios y,

de esta manera, reducir la progresividad en el Impuesto sobre la Renta correspondiente a los mismos. Para salir al paso de estas prácticas elusivas, la Ley 48/1985 modificó el art. 12.2 de la Ley 44/1978 (...).

La limitación de la imputación a las solas bases imponibles positivas, (...) se justifica por la necesidad de evitar actuaciones elusivas del Impuesto sobre la Renta (...).

El alcance de la imputación a los socios de las solas bases imponibles positivas, dispuesta por el precepto ahora impugnado, aparece condicionado por dos factores. En primer lugar, se trat, sobre todo en los supuestos del art. 52.1 A) de la Ley, de Sociedades utilizadas para detentar la titularidad de determinados elementos patrimoniales susceptibles de producir renta y controladas por un reducido número de socios. En segundo lugar, (...) la Le dispone que tales bases no serán objeto de imputación, pero podrán compensarse con las bases imponibles positivas obtenidas por la Sociedad en los cinco ejercicios siguientes (...).

C) A la vista de las consideraciones precedentemente expuestas, no puede apreciarse que la norma impugnada vulnere el principio de capacidad económica. (...) En concreto, el legislador puede establecer restricciones o condicionamientos a la integración y compensación de las rentas negativas siempre y cuando exista una suficiente fundamentación objetiva y razonable (...).

La solución contraria, es decir, la imputación directa de las bases negativas, daría lugar a una menor base imponible en los socios, que podrían tributar por debajo de su capacidad efectiva, y a un tratamiento favorable a los socios de estas Sociedades respecto del otorgado a los socios de las restantes Sociedades.

5. La impugnación de los arts. 28, 35 A) y 39.1 de la Ley 18/1991 presenta aspectos comunes. Los recurrentes alegan que las limitaciones cualitativas o cuantitativas establecidas por los citados preceptos impiden deducir determinados gastos ineludibles o necesarios y, e consecuencia, vulneran el principio de capacidad económica (...).

A) En primer lugar (...), el Impuesto queda definido legalmente por el hecho de gravar no la totalidad de la renta obtenida por el sujeto, sino la renta neta.

(...) Por consiguiente, ha de estimarse que el concepto de rendimiento neto informa la ordenación del Impuesto contenida en la Ley 18/1991, de 6 de junio.

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

En el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede (...) tener presente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos; (...) pues la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (...). Finalmente, es obvio que el legislador también puede estar guiado por razones de política financiera o de técnica tributaria (...).

JURISPRUDENCIA

C) Sin embargo, aun admitiendo lo anterior, es igualmente claro que las opciones elegidas por el legislador al configurar legalmente el Impuesto no pueden vulnerar los principios contenidos en el art. 31.1. C.E. Pues cabe observar, en lo que aquí importa, que si se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, sólo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica, que exige gravar la renta o riqueza real del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal (SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990 y 221/1992) (...).

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

A) El art. 28 de la Ley (...).

La regulación establecida por la Ley está suficientemente justificada y no viola el principio de capacidad económica constitucionalmente garantizado. Las deducciones permitidas por el precepto impugnado se aplican sobre los rendimientos íntegros del trabajo. (...) Quedan, en consecuencia, excluidos los rendimientos que, pese a proceder del trabajo personal, deben calificarse como rendimientos de actividades profesionales, los cuales se rigen por un régimen distinto (...).

Además de los gastos expresamente mencionados en el art. 28.1, el legislador permite la deducción de la cantidad que resulte de aplicar el coeficiente señalado en el núm. 2, reconociendo de esta manera la posible existencia de otros gastos. (...) Los posibles gastos no mencionados en el apartado 1 y tomados en consideración en el apartado 2 serán gastos de limitada importancia. Y la comprobación de la realidad y exactitud de tales gastos podría dar lugar a un incremento desproporcionado de los costes de gestión del tributo, máxime si se considera que los sujetos pasivos perceptores de estos rendimientos no están obligados a llevar contabilidad de sus ingresos y gastos; pues se trata, frecuentemente, de gastos de carácter mixto, en los que no siempre es fácil determinar si deben calificarse como gastos necesarios para la obtención de los ingresos o como empleo o consumo de la renta (...).

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

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

a) La nueva regulación introducida por la Ley 18/1991 en este punto puede resultar más favorable para el sujeto pasivo que la existente con anterioridad, pues a diferencia de lo dispuesto por la Ley 48/1985, el límite establecido a la deducción por intereses no opera conjuntamente (...).

A. Cayón Galiardo

Comentario a la Sentencia del Tribunal...

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

c) El tope fijado por la Ley actúa también como instrumentos para impedir maniobras elusivas del Impuesto. (...)

(...) el límite señalado por la Ley configura un marco dentro del cual el sujeto pasivo puede ordenar razonablemente sus relaciones económicas con terceros, ya que una gestión prudente de su patrimonio, que procure la obtención de los rendimientos íntegros adecuados, posibilita la deducción de los intereses y priva de contenido a la alegada vulneración del principio de capacidad económica.

C) El art. 39.1 de la Ley 18/1991 dispone que «tendrán la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario, exclusivamente, los de administración y custodia» (...).

La exclusión de la posibilidad de deducción de otros posibles gastos, y de manera señalada de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición de los bienes o derechos de que puedan derivar tales rendimientos, se justifica por razones de política económica y social y no resulta ajena a la naturaleza de estos rendimientos. (...) No ha desconocido el legislador que el recurso al crédito para financiar operaciones de adquisición de acciones puede realizarse con finalidades que tienen poco que ver con la obtención de rendimientos, y así ocurrirá cuando la compra de acciones persigue tomar el control de la sociedad. En otros supuestos, será la expectativa de un rápido y sustancial incremento en el valor de las acciones lo que inducirá al particular a financiar su adquisición mediante crédito. (...) De esta manera se persigue evitar actitudes puramente especulativas (...).

Los razonamientos precedentemente expuestos permiten concluir que el precepto impugnado no vulnera el principio de capacidad económica (...).

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

Basta la lectura de estos preceptos para comprobar que no pueden calificarse como preceptos conexos a los efectos del art. 39 LOTC (...).

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

El art. 25 h) incluye entre los rendimientos del trabajo «las ayudas o subsidios familiares y las becas», (...) entienden los recurrentes que tales conceptos no constituyen rendimientos del trabajo y que su tributación vulnera el principio de capacidad económica (...).

Las alegaciones expuestas en la demanda no pueden ser compartidas. El art. 24 de la Ley 18/1991 ofrece un concepto amplio de rendimientos del trabajo en el que se incluyen todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal del sujeto pasivo. Pues a diferencia del art. 14 de la Ley 44/1978, no se exige ahora que los rendimientos deriven exclusivamente del trabajo (...).

JURISPRUDENCIA

En todo caso, la dificultad de calificar las ayudas o subsidios familiares como rendimientos del trabajo carece de relevancia constitucional (...).

En contra de lo afirmado por los recurrentes, el sometimiento a gravamen de las ayudas y subsidios familiares no supone la creación artificial de capacidades inexistentes a los solos efectos de tributación. En un impuesto de naturaleza personal y subjetiva que grava la totalidad de la renta pueden incluirse, en principio, todas las rentas percibidas por el sujeto pasivo para de esta manera determinar su renta personal (...).

Por último, la tributación de las ayudas y subsidios familiares no vulnera el principio de protección a la familia reconocido por el art. 39.1 C.E. (...).

8. Como ya hemos indicado, el art. 25 h), incluye entre los rendimientos del trabajo «las becas, sin perjuicio de los dispuesto en el art. 9 de esta Ley»; a su vez, el art. 9 j) declara exentas «las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive». (...) El diferente trato dispensado a las becas públicas y a las privadas viola el art. 14 C.E. al establecer soluciones distintas para casos iguales sin justificación alguna.

A) (...)

Las consideraciones expuestas respecto de las ayudas y subsidios familiares impiden, asimismo, estimar que la sujeción de las becas al Impuesto vulnere los principios de capacidad económica y de protección a la familia (...).

B) Mayor complejidad reviste la diferencia de trato entre las becas públicas y las privadas. Antes de analizar este punto es preciso una aclaración: el art. 9 j) de la Ley no declara exentas a todas las becas públicas sino únicamente a las que, reuniendo esta condición, sean percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo hasta el de licenciatura o equivalente inclusive (...).

Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina (...).

En un Estado Social de Derecho (art. 1 C.E.), que debe promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo sean reales y efectivas (art. 9.2 C.E.), el libre desarrollo de la personalidad (art. 10.1 C.E.), y reconoce el derecho a la educación (art. 27.1 C.E.), es evidente que los poderes públicos deben establecer un programa de ayudas al estudio que garantice a los ciudadanos con menos recursos económicos el acceso a la educación (...).

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

Las alegaciones anteriores han de ser acogidas. (...) A lo que cabe agregar, por último, que el origen público de los recursos empleados justifica la concesión de una exención como la

contenida en el art. 9 j) de la Ley 18/1991; excepción que no cabe considerar tampoco que sea desproporcionada al fin perseguido con estas ayudas.

(...)

F A L L O

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

Ha decidido

Desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad.

(...)

Dada en Madrid, a catorce de julio de mil novecientos noventa y cuatro.

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

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

1. El tratamiento que la Ley otorga en el art. 30 a los rendimientos de trabajo es distinto del atribuido a los rendimientos del capital y a las plusvalías por los arts. 33 y 51. La desigualdad que así se origina, podría en algunos aspectos corregirse mediante la elección entre la declaración separada y la conjunta, pero no en lo que respecta a la comparación entre familias que sólo tienen ingresos por trabajo y las que los tienen por rentas del capital (...).

La adecuada corrección de estas desigualdades y el gravamen de cada uno de los sujetos del matrimonio según su propia capacidad económica exige la nulidad del art. 30 y sus conexos. Con ello el sistema ganaría en coherencia e impediría, en cada caso, situaciones de desigualdad de distinto carácter pero coincidentes en gravar de modo diferente la misma capacidad contributiva en cuanto el percceptor casado en régimen de gananciales tributa por la totalidad de unos ingresos por trabajo que sólo le pertenecen en su mitad (...).

2. La definición del impuesto (...), como «la totalidad de sus rendimientos netos» (art. 2) supone una opción posible para el legislador. (...) El principio constitucional de que ha de contribuirse al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica del sujeto (art. 31.1 C.E.) se concreta del modo dicho en este impuesto y por consiguiente la determinación de los rendimientos netos cobra alcance constitucional. (...) Con este criterio procede, pues, examinar los preceptos impugnados (...).

JURISPRUDENCIA

3. Reconocida la existencia de «otros gastos» en el párrafo 2º del art 28 el establecimiento de aquel porcentaje deducible no puede considerarse en sí arbitrario ni contrario al expresado principio constitucional (...).

Pero debe ser otra la conclusión en relación con el tope máximo de 250.000 pts. puesto que éste introduce una nueva magnitud económica en el cálculo anterior, es decir, la excepción para el caso de las rentas cuyo 5 por ciento supere esa cuantía y esto sí puede afectar a la esencia del impuesto en cuanto para ciertos rendimientos, solamente por razón de su superior cuantía ya no se aplica la deducción de los gastos y son por tanto objeto de un trato menos favorable. Aunque éste se inspirase en objetivos razonables de política social, podrían estos fines lograrse por otros cauces y no lesionando los principios de capacidad económica e igualdad. (...) De ahí que el inciso «con un límite máximo de 250.000 pts.» del art. 28.2, no se ajusta a la Constitución; y en igual caso está por conexión y por iguales razones el inciso «con límite de 600.000 pts.» del mismo párrafo.

4. En cuanto al art. 35.A), que limita la deducción de los intereses de capitales ajenos y demás gastos de financiación invertidos en la adquisición o mejora de inmuebles arrendados a la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho, aunque existan motivos para la limitación (...) la norma que se cuestiona no resulta proporcionada y adecuada a los límites constitucionales que resultan del art. 31.1 C.E. (...), basta considerar que el conjunto de esos gastos podría en muchos casos determinar una rentabilidad negativa, que no es susceptible de gravamen, siendo así que las magnitudes económicas en juego (intereses y gastos de financiación y rendimientos íntegros del inmueble) son de posible comprobación por la Hacienda.

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

5. Por último, respecto del art. 25.h) en relación con el 9.j), en cuanto el primero incluye como rendimiento del trabajo a las ayudas o subsidios familiares y las becas (...), no puede estimarse que la inclusión de las ayudas y subsidios familiares entre los rendimientos lesione el principio de capacidad económica puesto que, si no significan variación importante en el conjunto económico del sujeto pasivo, serán otras normas las que determinen la no sujeción (...).

Mas, en cuanto a las becas, es patente que el art. 9.j), pese a considerarlas renta, las declara exentas. Lo que no se compagina con el principio de igualdad es que (...) pueden existir becas privadas en las que el sistema, condicionamiento y fines las doten de igual carácter y transparencia que las públicas.

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

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