

Aspectos inconstitucionales de la nueva Ley del I.R.P.F.

Julio BANACLOCHE PEREZ

**Doctor en Derecho
y miembro de la A.E.A.F.**

Posiblemente cuando en 1980 un abogado de Cataluña entendió que era inconstitucional la acumulación obligatoria de rentas en la unidad familiar según disponía la ley 44/1978, de 8 de septiembre, muchos expertos tributarios consideraban que se trataba de posición poco fundada y con mínimas posibilidades de triunfo jurídico. Incluso influiría en tal consideración no sólo la fuerza de la letra de la ley, que en sí misma provoca siempre un claro respeto, sino también la justificación que en el debate parlamentario dio el maestro de los tributaristas, obligando a corregir el proyecto de ley, en que constaba que la unidad familiar era el sujeto pasivo, y explicando que en el artículo 34 de la Ley General Tributaria existía una respuesta y una base sólida para quien se cuestionara por qué eran sujetos pasivos solidarios ante la Hacienda cuando dos o más personas intervinieran en la realización del hecho imponible.

Los que apuntaron ya desde el principio que, a pesar de tal argumento, había una cuestión de inconstitucionalidad en la ley, no tuvieron eco doctrinal e incluso se consideró que su posición no era más que el reflejo de una crítica sistemática a la nueva disciplina tributaria.

estudios

Ocho años después, el Tribunal Constitucional daba la razón al disconforme y a quienes entendieron con él que la acumulación obligatoria de rentas entre los miembros de la unidad familiar para una tributación conjunta discriminaba contra los casados y los hijos menores de edad y, por tanto, lesionaba el principio de igualdad.

Sin duda, la sentencia de 20 de febrero de 1989, que generalizaba la de 10 de noviembre de 1988, causó una conmoción y planteó el doble problema de resolver respecto de lo pasado y en cuanto al futuro. Lo primero, porque la referencia a un "sistema trabado de normas" hacía pensar, razonablemente, que era difícil mantener cualquier tipo de deuda, y menos de infracción, por un período en que la ley, como un todo coherente, no existía. Lo segundo, porque había que elegir cuidadosamente el nuevo modelo de tributación de los miembros de la unidad familiar.

La jurisprudencia, tributaria y penal, posterior han puesto en evidencia que, al menos, las dudas sobre el régimen anterior eran razonables y que eran demasiado expeditivos quienes, sin más, habían rechazado cualquier postura de recelo.

En cambio, la división de opiniones ante la solución propuesta para la tributación de los miembros de la unidad familiar por la ley 20/1989, de 28 de julio, es algo tan conocido como las diversas razones, no sólo técnicas, que llevan a oponerse o a oponerse a la oposición respecto de tal previsión legal.

La nueva ley del Impuesto sobre la Renta podía haber modificado lo que se reguló con urgencia dos años antes, pero se debió sopesar las consecuencias de un cambio que pudiera fundar el criterio contrario a la constitucionalidad de la ley 20/1989. Y se ha decidido mantenerlo con muy leves retoques en el régimen de las empresas familiares.

En todo caso, la vida no es una suma de hechos aislados, sino un agregado coherente que transcurre en el tiempo con la solidez de infinitas interrelaciones que condicionan unos hechos con otros. Entre amagos sucesivos hasta su manifestación final, el Tribunal Constitucional consideró a la luz de la Constitución las modificaciones de los últimos tiempos a la Ley General Tributaria, y lo que resultó una confirmación general de lo impugnado lo fue no sólo con condicionamientos en algunos casos, sino también con aportaciones trascendentes en otros, como en la necesidad de un procedimiento separado para la imposición de sanciones derivadas de actas de inspección o en la protección frente a la autoinculpación, identificando las pruebas que se deben aportar a la Inspección con los documentos contables que sean obligatorios en su llevanza. A lo primero ha hecho caso omiso la Administración tributaria y ha intentado arrasar

estudios

la garantía de lo segundo incluyendo en el proyecto de ley, ya norma aprobada, la obligación de conservar los justificantes de todo lo que se debe declarar (art. 101), con lo que se legaliza la obligación de probar la propia culpabilidad por lo omitido cuando se reclame al infractor los justificantes que pongan de manifiesto su ilícito.

Actualmente, manifestar dudas sobre la constitucionalidad de la nueva tributación de la renta se ha llegado a considerar una frivolidad. Así resulta de las manifestaciones parlamentarias de la Autoridad competente, cuando dijo que no se debía aceptar la pretensión de introducir en el debate técnico de la ley las dudas sobre su constitucionalidad.

Y, a pesar de ello, las dudas existen y parecen fundadas. Si acaso el asunto se ha complicado respecto de 1980, porque también hay dudas sobre el resultado de una impugnación por inconstitucionalidad de la ley. No obstante todo, el Partido Popular ha impugnado la ley 20/1989, sus prórrogas posteriores y ha anunciado que hará lo mismo con la ley 18/1991, de 6 de junio.

Con estas explicaciones previas se exponen las consideraciones que siguen, sin necesidad de manifestar que se hace con buena intención, porque no hay ni buena, ni mala, ni prejuicio alguno cuando se contrasta un precepto legal con otro constitucional y se dice lo que uno deduce. Si existe un juicio crítico, sea cual sea su contenido, siempre será constructivo, pues sólo pretende que la ley se ajuste a la Constitución vigente.

I. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA.

Excelentes tratadistas del Derecho Tributario y del Derecho Constitucional han expuesto su criterio sobre el contenido del artículo 31 del Texto Supremo de nuestro ordenamiento jurídico.

Aquí se va a hacer lo mismo más sencillamente. Se va a partir de un concepto elemental de capacidad económica cuando se decide que un índice relevante expresivo de la misma es la renta que se gana. Ni siquiera se va a entrar en la exposición y crítica de los conceptos de renta posibles a la hora de decidir en una ordenación tributaria concreta.

Se parte de lo que hay. La renta se compone de rendimientos netos, variaciones patrimoniales realizadas e imputaciones positivas por transparencia fiscal. Eso es la renta del período impositivo, admitido también que esto es un convencionalismo necesario para la exigencia fiscal, dado que la renta en sí misma no empieza a obtenerse el día primero de cada

estudios

año y se determina definitivamente el día último, por expresarse en términos generales, haciendo abstracción de períodos impositivos inferiores al año.

a) En la evolución de la imposición sobre la renta, antes de que se incorporara a la misma el concepto de ganancias de capital, es elemental el recuerdo a las fases en que, iniciadas en el gravamen sobre el rendimiento bruto, razones de justicia y equidad exigieron que se atendiera al rendimiento neto. E idénticas razones mostraron la mayor perfección en lo jurídico y en lo económico de una imposición sobre la renta global neta.

La resta de los gastos necesarios para obtener los ingresos computables como rendimiento íntegro es algo general y pacíficamente admitido. Es tan fácil demostrar la inequidad de no hacerlo así, como la exposición de que la capacidad económica manifestada en la renta no coincide con los ingresos, sino que exige restar de éstos los gastos necesarios, naturalmente justificados, para poder obtener aquéllos.

Por tal razón no se encuentra explicación suficiente para comprender el silencio casi generalizado desde la ley 48/1985, que ha venido provocando limitaciones o exclusiones sobre los gastos deducibles.

a') La nueva ley, respecto de los *rendimientos de trabajo*, sólo admite dos gastos como deducibles (art. 28). Las cotizaciones y detracciones son, evidentemente, gastos necesarios, ineludibles. La deducción porcentual de gastos sin necesidad de justificación es lógica y equitativa, incluso en su limitación, y ello porque siendo una concesión discrecional puede establecerse con las limitaciones, condiciones o requisitos que se estime conveniente.

Pero lo cierto es que desde 1979 se ha discutido sobre algunos gastos necesarios que no se consideraban en la ley, no permitía la interpretación o habían tenido un resultado adverso en reclamaciones o recursos. Así cabe referirse a los gastos de estudios en los casos en que una titulación supone una mejora automática de categoría e ingresos en la empresa en que se trabaja; o a los gastos de desplazamiento al lugar del trabajo, sobre todo si se vive en un término municipal diferente al de la ocupación laboral; o a gastos obligados a cargo del empleado, unos corrientes y otros de inversión, sin que esté previsto el gasto por amortización para este tipo de rendimientos. Sea como fuere hay que admitir, al menos teóricamente, la posibilidad de que existan gastos necesarios y probados distintos a los admitidos y que, justificados, superen el porcentaje de deducción posible de los que no necesitan justificación. No admitir su deducibilidad parece ir frontalmente contra el principio de capacidad económica.

estudios

Se debe hacer notar, en lo que afecte, que el acierto de llevar a una reducción (art. 71) las aportaciones voluntarias a Planes de Pensiones o los pagos obligados por divorcio, separación judicial o derecho de alimentos, que nada tienen que ver con el rendimiento del trabajo, es a la vez una manifestación, al menos en el segundo caso, del reconocimiento a minoraciones ciertas y considerables de la capacidad económica para contribuir. Y también hay que reflexionar sobre qué razón puede haber para que un empresario o un profesional, que en su actividad puede, incluso, ordenar tan sólo su trabajo porque no emplea capital, tenga la posibilidad de deducir todos los gastos que pueda justificar como necesarios para el ejercicio de la actividad y que, en cambio, no sea posible tal minoración, en iguales circunstancias, para un trabajador por cuenta ajena.

Todo lo expuesto permite pensar que *el artículo 28 de la ley 18/1991 no se ajusta al principio constitucional de capacidad económica.*

b') Para los *rendimientos de capital* las dudas de inconstitucionalidad se refieren a los artículos 35 (para rendimientos de bienes inmuebles) y 39 (para rendimientos del capital mobiliario).

El primero de tales preceptos es, en sí mismo, un argumento contra su contenido. Para los *bienes arrendados o subarrendados* se admiten todos los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, incluso la amortización. Pero para los intereses de capitales ajenos se limita su cuantía a la de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión. Es decir, reconocida la necesidad de gasto, se pone límites a su cuantía. Para los *bienes no arrendados o subarrendados* se permite sólo la deducción de un tributo local y los intereses de capitales ajenos hasta 800.000 pesetas (1.000.000 en tributación conjunta, según el artículo 92). La argumentación tradicional para estas limitaciones se ha basado en una suposición. Así, en 1979 se decía que se había elegido la alternativa de una renta presunta del 3 por ciento del valor del bien con gastos limitados, que era equivalente a una del 10 por ciento con permisión para deducir todos los gastos necesarios que se pudieran justificar. La debilidad del argumento aún es mayor si se piensa en que aquél 3 por ciento pasó al 2 por ciento, no tanto porque se quisiera minorar la tributación, lo que debería haber llevado a una reducción, sino por la libertad que permite para la política fiscal, con clara trascendencia social y política, actuar sobre una previsión legal arbitraria (no cabe olvidar la exigencia, en su momento, de una renta mayor presunta con deducción de todos los gastos necesarios demostrables, para las viviendas desocupadas cuando se tenían más de tres).



estudios

Lo cierto es que si hay rendimiento real o presunto por un bien inmueble urbano adquirido, no hay argumento que pueda negar que los intereses de capitales ajenos son en su totalidad un gasto necesario indudable para la obtención de los ingresos. Y a ello se debe añadir que la variabilidad del destino del bien y la acumulación inicial de gastos financieros aún hace más evidente la deficiencia técnica, la inequidad y la arbitrariedad de prohibir o limitar la deducción de tales intereses. Un ejemplo típico sería el referido a aquél que adquiere un bien urbano para arrendar financiando la compra con capital ajeno, produciéndose el alquiler en el mes de diciembre y siendo los intereses, lógicamente, superiores al canon percibido por el arrendatario de un bien que va a producir una renta prolongada en el tiempo.

— La situación aún se justifica menos respecto del *capital mobiliario* para el que, admitida una reducción general que se pretende legalizar como equivalente a la deducción de gastos sin necesidad de justificación en trabajadores por cuenta ajena o en profesionales, sólo se permite la deducción de gastos que, por otra parte, pueden ser voluntarios y eludibles, como son los de administración y custodia.

En cambio no se permite la deducción de intereses por capitales ajenos en ninguna cuantía, y, junto a ello, se permite la deducción de toda clase de gastos necesarios probados, incluida la amortización, para los rendimientos de capital derivado de la prestación de asistencia técnica o del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas.

Es tan evidente la arbitrariedad, tan clara la inequidad, tan contrario a la razón, que, admitida la naturaleza de deducibles por necesarios de unos gastos, se limite o se prohíba su deducibilidad, que sólo cabe concluir que existen *dudas razonables sobre la constitucionalidad de los artículos 35 y 39 de la ley 18/1991*, por ser contrarios al principio de capacidad económica.

c') En los *rendimientos de actividad* las dudas de inconstitucionalidad, por ser contraria la previsión legal al principio de tributación que se cita, se enlazan con otra protección constitucional, en este caso al principio de igualdad cualquiera que sea el estado civil de las personas (art. 14 C.E.).

El artículo 43 pone límites a gastos ciertos de empleo de familias y aún para la cesión de capitales que no sean comunes. Si los gastos son ciertos y se admiten los similares cuando quien presta el trabajo o el capital no es miembro de la unidad familiar, evidentemente *el artículo 43 de la*

estudios

ley 18/1991 parece arbitrario y contrario a los principios de capacidad económica y de igualdad que proclama la Constitución vigente.

b) Tratado ya el régimen relativo a los rendimientos, parece preciso abordar otras previsiones legales que pueden afectar también al cumplimiento del principio de capacidad económica como ordenador de las contribuciones fiscales.

Se trata de un sistema de exclusiones temporales o definitivas de componentes de la renta que se inició en nuestro sistema con la ley 48/1985, frente al concepto acertado de la ley 44/1978, según el cual, si la renta era la suma de una serie de partidas, dicha suma, atendiendo al signo positivo o negativo de cada una de aquéllas, no podía excluir del cómputo ninguno de los componentes por el hecho de que tuviera signo negativo. Sin perjuicio, claro, de la anualización procedente para las rentas irregulares y, aun para ellas, con efectos en la cuota negativa que pudiera resultar y su compensación en períodos futuros.

Frente a tan respetuoso criterio con el principio de capacidad económica, la ley 48/1985 eliminó del cómputo ciertas disminuciones patrimoniales en cuanto excedieran de los incrementos, quedando a compensar en el futuro si se producían tales incrementos, oponiéndose así de forma evidente a una disminución de la renta.

No es preciso acudir a tecnicismo alguno para mantener un juicio contrario respecto de una norma que prevé: 1) que la renta es la suma de una serie de componentes; 2) que cada componente se computa con su signo; 3) que ciertos componentes se compensan previamente entre sí y, si el resultado es negativo, no cabe incluir en el cálculo de la renta del período tal partida. Eso es tanto como decir que si la renta es el índice que mide la capacidad económica para contribuir, y que tal capacidad es el resultado de una suma algebraica, pueden excluirse del cómputo algunas partidas que, sin duda, han disminuido tal capacidad.

El burdo planteamiento se mantuvo con fundamento en la frase: "La ley puede regular lo que quiera y como quiera". Y, sin entrar en la referencia a la ley justa y racional, ello significaba añadir: "diga lo que diga la Constitución".

Con un planteamiento que pretende ser más técnico, la ley 18/1991 distribuye la renta según sea regular o irregular. Ello, en sí mismo, no es más que un reconocimiento de que la renta es un todo sin perjuicio de un tratamiento peculiar del componente irregular. Tratamiento que podía ser mejor que es inevitable en su peculiaridad dentro de las alternativas posibles.



estudios

Los artículos 60, 62, 65, 66 y 73 ofrecen dudas razonables de inconstitucionalidad por alentar contra el principio de capacidad económica para contribuir del sujeto pasivo, ya que si los diversos componentes de la renta suman si son positivos, es contrario a tal principio, a la justicia y a la equidad que no resten. Evidentemente, su no inclusión en el cálculo de la renta por ser negativos está falseando el índice que fundamenta el impuesto, su progresividad y la pretendida justicia del sistema.

II. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.

Como ya se ha anticipado, la ley 20/1989 pretendió solucionar el conflicto planteado por la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de aquel año, permitiendo la tributación separada e incentivando la tributación conjunta de los miembros de la unidad familiar. Dicho así, y si hubiera sido así, no habría crítica al respecto, pero la realidad jurídica es otra y la consideración de la misma se puede referir a tres aspectos:

a) La protección de la institución familiar.

A ella parece referirse el artículo 39 de la Constitución aún vigente y es difícil incluir en su previsión la de la ley 18/1991 si se tienen en cuenta que mientras en los casos de destrucción del matrimonio (divorcio, separación judicial) y disgregación familiar está previsto que las cantidades que un cónyuge debe abonar al otro, por decisión judicial, reducen la base imponible regular (art. 71), en caso de mantenimiento del matrimonio los gastos precisos para sostenimiento de la familia, según ordena el Código Civil cualquiera que sea el régimen económico pactado entre los cónyuges, no da derecho a minoración alguna en la tributación, ni siquiera en los casos en que sólo uno de los cónyuges obtuviera renta.

Nótese al respecto que la respuesta contraria que dice que ello se palía si se opta por la tributación conjunta que tiene una tarifa menor, además de ser incierta en sus resultados, es contraria al mandato constitucional, ya que la alternativa de la tributación conjunta no es para mejorar el régimen familiar, sino para incentivar un sistema de gestión. Aunque no fuera así, de la Constitución lo que se deduce es que cualquiera que sea el régimen de tributación elegido por los miembros de la unidad familiar

estudios

no puede llevar al casado a una tributación superior al soltero y mucho menos a que tribute más quien sigue casado que el que se divorció o se separó judicialmente.

A veces se entiende mal ese "tributar más", pero se puede comprender fácilmente el sentido de esos términos si se considera que, mientras el legislador ha atendido a la menor capacidad económica del divorciado o separado que tiene que pagar una pensión a su cónyuge, no lo ha hecho así cuando, en la atribución de rentas a cada cónyuge que prevé en los artículos 30, 33, 43, 51 y 55, ha creado situaciones separadas contrarias a la comunicación obligada para mantenimiento de la familia.

b) La atribución de rentas.

Ya es llamativo que la norma prevea una atribución que olvida el régimen económico matrimonial en los rendimientos de trabajo y de actividad, que atiende a él en los rendimientos de capital y en las variaciones patrimoniales, que es indiferente en las compensaciones en caso de tributación conjunta (art. 90) y en el régimen transitorio (D. T. Segunda), que niega la individualidad y reconoce la comunidad en las prestaciones internas en las empresas familiares (art. 43) y que hace caso omiso de la titularidad de los bienes en los casos de afectación de los mismos a dichas empresas (art. 6.2).

Bastaría tal prueba de incoherencia para mantener que se trata de una ley no sólo injusta y contraria a la institución familiar, sino, sobre todo, falta de sentido y de razón en los propios criterios internos elegidos.

La respuesta a esta crítica se suele hacer con un sentido rotundo: "La ley fiscal es independiente de la civil y puede regular una situación con criterios diferentes". Y se añade: "El Código Civil reconoce que los rendimientos del trabajo y del negocio se obtienen individualmente, aunque, luego, disponga que se integren en la sociedad de gananciales si ese es el régimen económico matrimonial existente".

Ya es bastante duro oír esta segunda referencia a la ordenación civil. Pero lo es más advertir que, con lo dicho, se olvida que si alguien obtiene una renta que por ley, es decir, de forma forzosa y obligada, debe perder en la titularidad de lo obtenido, está viendo claramente disminuida su capacidad económica para contribuir, con lo que: o se prevé una reducción proporcional o se considera todo una disminución patrimonial reducible en la base del impuesto o se utiliza la previsión legal de la atribución de rentas para sociedades civiles y comunidades de bienes (art. 10) que es la



estudios

opción más racional y que lleva a la división por dos, aceptada sin rubor en los rendimientos de capital, variaciones patrimoniales y en el propio Impuesto sobre el Patrimonio (art. 7 de la ley 19/1991, de 6 de junio). Ciertamente se podría decir que el régimen de gananciales es una comunidad germánica de bienes que no admite la división por cuotas, como ocurre en la comunidad romana, sino que permanece en su unidad hasta el tiempo de su disolución. Pero es aquí donde hay que reconocer la autonomía de la ley fiscal respecto de la civil, y no en la negación de la realidad económica del casado que debe afectar su renta al sostenimiento de los cargos familiares.

c) La discriminación entre familiares.

Posiblemente hay que esperar a decisiones jurisprudenciales para saber si la previsión del artículo 55.2 de la ley 18/1991, es una excepción a la regla general de la atribución entre comuneros del artículo 10, o si sólo es un acto más contra la familia. Tal apartado, que da la sensación de inconcluso, dice que la imputación de bases transparentes en las sociedades de profesionales “se efectuará a quienes ostenten la condición de socio de las mismas, aunque la titularidad de los valores sea común”. No se sabe si quiere decir “común a varios” o “común para los cónyuges”, apoyando esta interpretación la ubicación misma del precepto en paralelo a otros (que se denominan igual y que coinciden o son la excepción al régimen general de atribución) dedicados exclusivamente a determinar el régimen fiscal de la unidad familiar.

Otra cosa es esa curiosa distinción entre socio y titular del valor.

Aparte esa cuestión, la otra discriminación aparece en el artículo 43.2, a la hora de establecer limitaciones especiales para las relaciones con trascendencia fiscal entre miembros de la unidad familiar. No existe razón alguna para ello: ni en los rendimientos de trabajo, con la exigencia de contrato laboral, afiliación a la Seguridad Social y límite retributivo según la cualificación profesional y trabajo desempeñado, lo que ni se prevé, ni se exige cuando no se da la relación familiar de que aquí se trata; ni en los rendimientos del capital por cesión de bienes que no sean comunes en los que se establece el límite de los precios de mercado, lo que tampoco se prevé, ni se exige si la relación no es entre miembros de la unidad familiar.

No parece aceptable la excusa de la aplicación de un régimen de operaciones vinculadas, semejante al previsto en el artículo 16 de la ley 61/1978.

estudios

Primero, porque es evidente que no hay regulación similar en ningún otro precepto de la ley del IRPF hasta el punto que la jurisprudencia ha declarado que no se aplica aquel régimen a las personas físicas. Segundo, porque no hay que hacer grandes esfuerzos de interpretación para descubrir que los distintos preceptos de individualización de cada partida de la renta en la nueva ley sólo se han escrito para el tratamiento peculiar de la unidad familiar. Y tercero, porque aunque la ley puede regular lo que estima más conveniente, ello no evita que se pueda comparar a la luz de la Constitución, aún vigente, las exigencias y limitaciones para las relaciones con trascendencia tributaria entre quienes no forman parte de la unidad familiar y quienes sí la integran.

Y aún habría que añadir más. Nadie lo ha planteado, pero no parece existir inconveniente en encontrar dudas sobre la constitucionalidad de aquellos preceptos que establecen un trato fiscal discriminatorio entre parientes frente a la falta de cautelas para quienes no lo son. El principio del artículo 14 de la Constitución no sólo salvaguarda la igualdad entre los españoles según el estado civil, sino por "cualquier otra condición o circunstancia personal o social".

Por todo ello, se puede mantener razonablemente que se *oponen a la Constitución los artículos 30, 33, 36 y 43* de la ley 18/1991, de 6 de junio.

III. EL PRINCIPIO DE NO INDEFENSION.

En dos distintos puntos de la ley se producen incidencias respecto del artículo 24 de la Constitución aún vigente.

a) El primero de ellos, el más burdamente presentado, el más claro de la arbitrariedad que se propone, aparece en la Disposición Adicional 14.^a.2. A partir de 1991 da nueva redacción al artículo 61 de la Ley General Tributaria y propone recargos del 50 por ciento de la deuda a ingresar cuando se produzca un retraso superior a tres meses, y del 100 por ciento para cualquier presentación de declaraciones fuera de plazo sin ingreso, si no se pide el fraccionamiento o aplazamiento. Sobre el recargo del 100 por ciento para retrasos en el ingreso por plazos no superiores a tres meses cabe, al menos, la discrepancia jurídica.

El artículo 61 de la Ley General Tributaria sólo exigía intereses para

estudios

los ingresos realizados fuera de plazo por concesión de fraccionamiento o aplazamiento. El artículo 58 regulaba el recargo de prórroga del 5 por ciento en cualquier retraso. La revisión de tan deficiente sistema se produjo en 1985 (ley 10, de 26 de abril), que llegó a una razonable distinción de conceptos: el *interés* sólo procura el resarcimiento de la pérdida de disponibilidad de la cantidad que se debió recibir en plazo; el *recargo* supone un aplazamiento concedido expresa o tácitamente con un coste para el deudor por tal causa; la *sanción* supone la corrección de un acto contrario a la legalidad vigente y exige comprobar la culpabilidad, aunque sea por simple negligencia. Se entendió con la ley 10/1985 que todo ingreso fuera de plazo comportaba una infracción grave (art. 79 de la Ley General Tributaria) y, por lo tanto, que todo retraso suponía una sanción, sin que procediera el recargo de prórroga, que desaparecía, aunque sin intereses de demora. La gravedad de las consecuencias que se derivaba de tal previsión provocó la rectificación de la Ley por una Circular (la de 13 de mayo de 1985, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria) y, luego, por la ley 46/1985, de 27 de diciembre. Ciertamente, la situación así resuelta llevaba a dudar del esquema conceptual: 1) todo ingreso fuera de plazo supone una infracción (art. 79); 2) pero si no hubo requerimiento previo no cabe imponer sanción (art. 61); 3) aunque se exige un interés mínimo del 10 por ciento sobre la deuda a ingresar, incluso si el retraso fuera de un solo día, lo que desnaturaliza claramente la condición de "interés" de tal porcentaje (S.T.S.J.C. Valencia, de 16-4-1991).

En paralelo, la doctrina y la jurisprudencia han eliminado la idea, si alguna vez se pretendió, de la infracción objetiva y han ido exigiendo la prueba de la culpabilidad para que se pudiera considerar existencia de infracciones sancionables. Y también, aunque más aisladamente, se ha discutido sobre la posible asimilación al concepto de "requerimiento previo" de la "comunicación de iniciación de actuaciones inspectoras" (art. 30 R.D. 939/1986), dado que no existe deuda no ya reclamable, sino ni siquiera presunta. A mayor abundamiento, así lo ha confirmado la Administración en su interpretación de la Disposición Adicional 14.^a de la ley 18/1991, para permitir que la aplicación de su contenido no fuera una carrera entre los contribuyentes que pueden regularizar hasta 31 de diciembre de 1991 y los inspectores que pueden iniciar las actuaciones de comprobación e investigación en cualquier momento.

La citada Disposición conduce a una situación poco razonable: 1) *no ingresar y ser regularizado* significa para el infractor una sanción mínima del 50 por ciento (salvo en impuestos repercutibles y en retenciones a cuenta, practicadas y no ingresadas, en que el mínimo es el 150 por ciento.

estudios

según el artículo 88.3 de la Ley General Tributaria), pero tales infracciones son improcedentes si no se demuestra la culpabilidad o se produce alguna causa de exclusión de responsabilidad (art. 77.4); 2) *ingresar fuera de plazo sin requerimiento previo*, después de tres meses, supone un recargo automático del 50 por ciento sin atender a culpabilidad o a razones de exoneración de responsabilidad; 3) *declarar y no ingresar*, sin pedir aplazamiento o fraccionamiento, supone un recargo del 100 por ciento exigible en vía de apremio (en vez del 20 por ciento normal), con previa liquidación notificada (arts. 126, 127 y 129) según algunos, o sin tal acto administrativo liquidatorio (art. 128); 4) *ingresar fuera de plazo dentro de tres meses, sin requerimiento previo*, supone un recargo automático del 10 por ciento, sin atender a culpabilidad o casos de exoneración de responsabilidad. Los intereses de demora parece que han desaparecido en la regularización por acta o mediando requerimiento administrativo.

No hace falta insistir en el razonamiento jurídico para entender que dos actos idénticos no pueden suponer calificaciones diferentes y consecuencias diversas (sanción o recargo) y, en todo caso, que no es posible calificar como infracción los incumplimientos de ingreso en plazo con posible exclusión de sanciones en caso de regularización o requerimiento previo, y que se considere que no es sancionable, sino "sólo" merecedora de un recargo del 50 por ciento, la actitud de quien ingresa fuera de plazo sin tal requerimiento, ni actuación comprobadora.

No es sólo la cuantía del recargo, sino sobre todo, las muchas razones que pueden motivar un ingreso fuera de plazo sin culpa, ni negligencia alguna (piénsese en la enajenación de derechos de suscripción de entidades que van a negociar sus títulos, sin que luego cumplan ellas las condiciones, según prevé el artículo 1.2 del Real Decreto-Ley 1/1989, de 22 de marzo; sin tratar del otro caso típico de cobro de rendimientos del trabajo atrasados, para los que el silencio del artículo 56 de la ley 18/1991, de 6 de junio, parece reconducirlos a una imputación temporal al tiempo de la percepción, pues si no es así, sería exigible el recargo en las declaraciones-liquidaciones complementarias).

No atender a la culpabilidad, ni aplicar procedimiento sancionador separado alguno, contra lo dicho en la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, permite *dudar sobre la constitucionalidad de la Disposición 14.2 de la ley 18/1991, de 6 de junio*.

b) El segundo caso de indefensión se produce en el artículo 101 de la ley, y tiene como origen una reacción ante la sentencia del Tribunal

estudios

Constitucional antes mencionada. En ella se decía que cuando el artículo 83.3.f) considera infracción "la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición", no se puede estar obligando a la autoinculpación, contraria al artículo 24 de la Constitución aún vigente, sino que se trata de una duplicación de referencias de tal modo que sólo hay que aportar la contabilidad y los documentos contables porque es obligado, cuando lo sea, llevarla y conservarlos. Sólo es exigible lo que hay que tener.

Pues bien, el artículo 101 de la ley establece como obligación conservar los justificantes de todo lo que se ha de declarar, lo que significa que la primera petición administrativa en funciones de comprobación o investigación, será, desde 1992, que se exhiban las pruebas de todo lo ocultado y no declarado.

Ciertamente, el fraude es un mal cívico que se debe erradicar, pero una norma así parece contraria a lo proclamado y confirmado por la Constitución y el Tribunal Constitucional.

IV. OTROS SUPUESTOS.

Con otros matices, con dudas de otra relevancia sobre la posible inconstitucionalidad de la ley, hay más preceptos a lo largo de su desarrollo.

Así ocurre con la exigencia de cómputo de una amortización mínima no practicada o la valoración según precios de mercado, al menos, del artículo 46 de la ley, que parece contraria al principio de capacidad económica; o con la responsabilidad por sanciones del cónyuge aun en la tributación separada (art. 85 de la ley en relación con el 1365 del Código Civil, indebidamente llamado frente al 1373).

CONCLUSION.

Es curioso que nada de lo expuesto parece coincidir con otros aspectos que se han considerado inconstitucionales, como el hecho del diverso tratamiento, en la tributación separada, de dos rentas familiares iguales según se obtengan por uno o los dos cónyuges, o como en la tributación conjunta, en la deducción de intereses para adquisición de vivienda, en que no se eleva el límite al doble. Son distintos puntos de vista.

estudios

Y por esa misma razón, en una materia de tan alto grado de sensibilidad jurídica, no debe calificarse como una frivolidad, sino como una consideración seria, lo que, razonablemente, puede crear dudas sobre el acomodo de la nueva ley a lo proclamado en el texto constitucional.

