

Normas tributarias en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989.^(*)

Javier LOPEZ ALDEA

Economista

Delegado del Gabinete de Estudios de la A.E.A.F.



A partir del ejercicio de 1988 se ha producido un cambio fundamental en la sistemática de la LEY DE PRESUPUESTOS por el ensanchamiento del contenido de la Ley de Presupuestos a aquellas materias “que se encuentren directamente relacionadas con los criterios de política general en que las previsiones presupuestarias se sustentan”, y el no entender el articulado de la Ley de Presupuestos dotados de **vigencia anual**. Así ha sido entendido por el Tribunal Constitucional en su sentencia número 65/1987, de 21 de mayo (B.O.E., suplemento al número 137, de 9 de junio), cuyo antecedente viene dado por la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/1981, de 20 de julio, que quebró la práctica de que las normas con vigencia temporal ilimitada figuraran bajo la forma de “Disposiciones adicionales” en las leyes de Presupuestos.

El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989, en su preámbulo, así lo expone “consecuentemente, no se reiteran en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989 las disposiciones de

(*) Conferencia pronunciada en las Jornadas Nacionales de la Asociación Española de Asesores Fiscales (diciembre 1988).

estudios

la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 de vigencia indefinida...".

Esto nos obliga a plantearnos el método de exposición que durante años sucesivos hemos seguido, y quiero resaltar que el contenido de la Ley de Presupuestos y las leyes reguladoras de la materia tributaria en la Constitución española están reguladas en el artículo 134.7 de la Carta Magna:

"La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea."

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 65/1987, fijó los criterios siguientes:

PRIMERO: La Ley de Presupuestos, sin necesidad de autorización por Ley tributaria, puede ADAPTAR el tributo a la REALIDAD.

SEGUNDO: La Ley de Presupuestos sólo puede realizar aquellas MODIFICACIONES que estén previstas en las LEYES TRIBUTARIAS SUSTANTIVAS.

TERCERO: Es Ley tributaria sustantiva no sólo la Ley propia de cada tributo, sino también aquélla que regula elementos concretos de la relación tributaria.

Con estas interpretaciones del Tribunal Constitucional, cada día es más difícil hacer una exposición rápida de la Ley de Presupuestos de cada año, dado que nos vemos obligados a realizar un ejercicio comparativo de aquella normativa que supone una adaptación de la realidad, y nos vemos en la obligación de estudiar también si el cumplimiento de las modificaciones previstas en las leyes tributarias sustantivas, que como ya hemos dicho no son las leyes propias de cada tributo, sino también aquéllas que regulan elementos concretos de la relación tributaria, lo ha sido conforme a la legalidad.

En la exposición que pretendemos hacer de la Ley de Presupuestos de este año, forzosamente tendremos que hacer referencia a la problemática del Leasing y la posibilidad de su deducción por inversiones, regulados por la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, en su disposición transitoria PRIMERA. También deberemos tener en cuenta la sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988, referente a la acumulación de rentas de la unidad familiar, así como el Auto de 2 de mayo de 1988 de la Audiencia de

estudios

Valencia sobre planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad referente a los intereses de demora, y el Auto del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 1988, entre otras, sobre la misma cuestión y el Juzgado de Instrucción número 11 de Madrid sobre entrada del personal recaudador en el domicilio del contribuyente.

TIPOS DE GRAVAMEN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS NO RESIDENTES.

A partir de la Ley 5/1983, de 29 de junio, se nota una evolución en la legislación, vía Ley de Presupuestos, que trata de igualar la tributación de las personas físicas y jurídicas no residentes.

Las Leyes de Presupuestos de 1987, 1988 y 1989 dan una nueva regulación al artículo 17 de la Ley 5/1983, dedicando una norma de vigencia temporal para cada uno de los años mencionados.

La tributación de las personas físicas no residentes se asienta en el principio de "separación de rentas" en la que cada rendimiento se somete a un tipo específico de gravamen.

La Ley de Presupuestos de 1989 ha incorporado el tipo referente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, fijándolo en un 4 por ciento.

No obstante, queda latente el problema sobre la posibilidad de compensación de los incrementos de patrimonio con las disminuciones patrimoniales.

También es de destacar en la Ley de Presupuestos de 1989 que no figura la indicación de que el tipo de gravamen del 20 por ciento se aplique "a la diferencia entre los ingresos y los gastos de personal y de aprovisionamiento de materias incorporadas a las obras o trabajos".

CORRECCIONES MONETARIAS DE VARIACIONES PATRIMONIALES.

Se actualizan al alza los coeficientes correctores, entre un 3 por ciento.

La Ley de Presupuesto de 1988 unificó la posición de todos los sujetos pasivos, en lo relativo a la actualización de valores a 31 de diciembre de 1978, continuando en la misma línea la Ley de 1989.

Sigue sin tenerse una claridad de ideas en los puntos siguientes:

1. Cómo determinar el valor de mercado a 31-12-78.
2. Cómo se comprobará el valor de mercado a 31-12-78.



estudios

3. Qué efectos tendrá la actualización en el I.R.P.F. y en el I.E.P.

En lo referente a la valoración de acciones que no cotizan en Bolsa, se repite este año la no aplicación automática de las reglas objetivas de determinación del precio de enajenación.

Siguen sin aclararse los puntos siguientes:

1. Habrá generación de incrementos de patrimonio para el comprador.
2. Podrá deducirse el vendedor los gastos que corran a su cargo.
3. En el caso de la aplicación de los valores objetivos, habrá que estudiar el caso en concreto, por si puede estar incurso en la vulneración del artículo 31 de C.E. -capacidad económica-. Como se indica en las sentencias de 30-9-83 de la Audiencia Territorial de Sevilla y 24-5-84 de la Audiencia Territorial de Cáceres, el impuesto es confiscatorio cuando sustrae toda la disponibilidad, la riqueza, la renta grabada. Confisca en la medida en que para pagarlo el contribuyente ha de liquidar parte de su patrimonio, ha de acudir a su patrimonio por no bastarle la renta, es decir, ha de absorber recursos necesarios para que el contribuyente mantenga su capacidad económica al mismo nivel que antes del hecho grabado por el impuesto, tenía. El carácter confiscatorio es una consecuencia extrema de una mala definición legal y de un deficiente tratamiento técnico de aquellas realidades en las que se expresa o manifiesta la capacidad económica del contribuyente.

OBLIGACION DE DECLARAR I.R.P.F.

Se eleva en un 3 por ciento los límites del año anterior.

Todos los problemas que la regulación de la Ley de Presupuestos para 1988 planteó, quedan sin resolver, salvo que en el Proyecto de este año, parece claro que los límites de las 865.000 pesetas y de las 206.000 pesetas, se refieren en su conjunto a la unidad familiar.

Al parecer, el que obtenga rentas distintas del trabajo, capital mobiliario e incrementos de patrimonio, sea cual sea su cuantía, debe proceder a declarar.

Habrà que esperar a los Decretos correspondientes que desarrollen las Leyes de Presupuestos de 1988 y 1989 para despejar las dudas que sobre este punto existen.

El Real Decreto Ley 2/1988, de 25 de marzo, referente a la Declaración

estudios

de 1987, fijó en 500.000 pesetas brutas anuales la obligación de declarar para los no residentes y los perceptores de rendimientos de capital inmobiliario y de actividades empresariales, profesionales y artísticas, aun cuando el rendimiento del capital mobiliario e incrementos de patrimonio excedieran de 200.000 pesetas.

TARIFA I.R.P.F.

1. Se establecen escalones cada 515.000 pesetas, lo que representa un incremento del 3 por ciento sobre el año anterior.
2. El tipo máximo proporcional se fija en el 56 por ciento, al igual que el año anterior.
3. Se mantiene el límite conjunto sobre la cuota del I.R.P.F. e I.E.P. en el 70 por ciento sobre la base imponible de I.R.P.F.
4. Las donaciones por actos intervivos quedan fijadas en el 20 por ciento, en lugar del 8 por ciento.

La limitación de tributación desde la Ley de Presupuestos de 1988, ya no se logra a través de un tipo medio máximo -46 por ciento-, sino de un tipo marginal máximo -56 por ciento-.

A partir de 17.000.000 de pesetas, se deja sentir la desaparición del tope, incrementándose progresivamente la deuda tributaria, en relación a los resultantes por la aplicación de la tarifa de 1987, hasta un porcentaje de 21,739 por ciento en el límite.

La reforma de la Ley de Presupuesto de 1988, en línea con el proyecto de 1989, trató de evitar la anomalía existente en el tipo marginal al que se enfrentaban las rentas entre 5,8 y 12,2 millones, que eran superiores al que correspondía a las rentas por encima de 12,2 millones, sin perjuicio de la introducción de la filosofía de la defensa del Impuesto Lineal, producida a partir de la reforma fiscal de los Estados Unidos, que adoptó dos tipos de gravamen en el Impuesto sobre la Renta del 18 y 28 por ciento, aplicable a partir de 1988.

Se mantiene la retención del 55 por ciento en los AFR's, lo que ha supuesto cegar el mercado de dichos activos.

DEDUCCIONES DE LA CUOTA I.R.P.F.

El proyecto de Ley para 1989 acomoda técnicamente diversos preceptos de la Ley 44/1978, e incrementa en un 3 por ciento las deducciones fijas.



estudios

Se suprime para 1989 la reducción proporcional en el supuesto de la deducción variable, al parecer, por considerar que la propia fórmula determinante de la misma no incluye en sus planteamientos esta circunstancia.

Durante el período de 1988 se trataba de evitar el caso del sujeto pasivo con dos ejercicios económicos dentro del mismo año natural, que se beneficiarían dos veces de la deducción variable, incluso hasta su cuantía máxima en los dos períodos, cuando por la propia esencia de la técnica liquidatoria, la progresividad sería menor que la que le correspondería a otro sujeto, con las mismas rentas, de igual período sin parcelar.

Quedan prorrateables únicamente las deducciones personales y familiares.

El proyecto de Ley de 1989 así como la Ley de 1988 permite la aplicación de la deducción variable, cuando varios miembros de la unidad familiar obtengan rendimientos procedentes del trabajo dependiente o de actividades profesionales, artísticas o empresariales; de ahí la razón de que el parámetro "b" sea positivo. No obstante, todavía no se ha reglamentado cuándo se entienden percibidas, con la debida separación, las rentas por los diversos miembros de la unidad familiar, evitando el posible fraude de Ley que puede darse en estos casos.

Sigue siendo incompatible la deducción de matrimonio con la aplicación de la deducción variable.

En las deducciones familiares, como novedad, se aplica la deducción por hijos a otros descendientes, es decir, nietos, hijos de nietos, etc., que reúnan una serie de requisitos, que básicamente son: edad e ingresos, que en ambos casos suponen la dependencia del sujeto pasivo que deduce, llegando a ser deducibles aquéllos que no superando la edad de 30 años, no teniendo ingresos superiores a 123.600 pesetas y formando parte de otra unidad familiar, ésta no obtenga unos ingresos superiores a 618.000 pesetas anuales, sin perjuicio de que siempre se exija la soltería y la convivencia con el contribuyente.

Se admite la deducción de las personas vinculadas al contribuyente o a la unidad familiar por razones de tutela o acogimiento no remunerado, entre las deducciones por minusvalía física o psíquica, no extendiéndose a la deducción por hijos, que hubiera sido lo lógico, ya que el precepto atiende a razones económicas, al parecer. Dicha institución se ha previsto para los menores en situación de desamparo, que se produce de hecho a causa del incumplimiento, o del imposible o inadecuado ejercicio de los deberes de protección establecidos por las leyes para la guarda de aquéllos, cuando queden privados de la necesaria asistencia moral o material.

En cuanto a la deducción aplicable a la VIVIENDA queda igual, de

estudios

manera que la residencia habitual nueva o no nueva se deduce al 15 por ciento y las dedicadas a otras finalidades, si son nuevas, al 10 por ciento. Se legaliza el régimen de la "cuenta vivienda" que está regulado en el Reglamento del impuesto. En cuanto al régimen transitorio queda la duda de si la deducción del 10 por ciento se limita a una sola vivienda o por el contrario, puede aplicarse a la totalidad de las adquiridas. Para que pueda hablarse de derechos adquiridos es necesario que se trate de situaciones subjetivas, es decir, situaciones individuales especiales y temporales, su extensión y su alcance son determinadas por un acto o negocio jurídico, no directamente por la ley, que se limita a hacer posible la conclusión de este acto o negocio.

El proyecto de Ley para 1989 recoge la deducción del 10 por ciento prevista en la Ley 12/1988, de 25 de mayo, relativas a los Juegos Olímpicos de Barcelona o a la Expo'92 de Sevilla.

La deducción por inversiones se reduce al tipo del 10 por ciento al 5 por ciento, y a pesar de su silencio, entendemos que los empresarios que hubieran realizado inversiones cuando estaban sometidos a E.O.S. pueden continuar realizándolas hasta que finalice el plazo legal concedido para ello.

El límite del 30 por ciento de la base imponible afecta a las deducciones siguientes:

1. Primas de seguro de vida, plan de pensiones.
2. Adquisición de vivienda.
3. Adquisición y gastos de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes declarados de interés cultural.
4. Bienes del patrimonio histórico español.
5. Juegos Olímpicos de Barcelona y Expo'92 de Sevilla.

Asimismo, la procedencia de las deducciones que a continuación se indican, quedan sometidas a que el patrimonio se incremente en el importe de la inversión:

1. Prima de seguros de vida. (Puede existir problemas cuando no exista valor de rescate y sea difícil determinar una variación positiva patrimonial.)
2. Adquisición de vivienda.
3. Adquisición de bienes de interés cultural (no gastos).
4. Bienes del patrimonio histórico español.
5. Juegos Olímpicos de Barcelona y Expo'92 de Sevilla.

estudios

En el proyecto de Ley de Presupuestos para 1989, se permite la deducción aplicable a los no residentes que operen mediante establecimiento permanente, no sólo a las retenciones y pagos a cuenta, a que ya se refería la Ley de Presupuestos de 1988, sino a los bienes de interés cultural, incentivos de sociedades, donaciones de bienes del patrimonio histórico, Juegos Olímpicos de Barcelona, Expo'92 de Sevilla y dividendos.

Se prorroga la novedad contenida en la Ley de Presupuestos de 1988, en virtud de la cual el pase de la obligación personal a real de contribuir durante el ejercicio, confiere el derecho a la devolución del importe que exceda por las retenciones soportadas en trabajo personal, sobre las que resulten de aplicar el tipo único y definitivo correspondiente a los rendimientos de trabajo personal, circunstancia que se da con personal al servicio de empresas extranjeras o multinacionales.

TIPOS DE GRAVAMEN.

No se producen cambios con respecto a la Ley de presupuestos de 1988 salvo el añadir la aplicación del tipo del 35 por ciento para todo tipo de Cooperativas y para las Cajas Rurales, cuando se trate de rendimientos distintos de las operaciones cooperativizadas realizadas con socios o con terceros no socios.

Recordando que según la Ley de Presupuestos de 1988 sobre el excedente fruto de operaciones cooperativizadas se aplica el tipo reducido del 20 por ciento o del 26 por ciento, tanto si aquéllas se han efectuado con socios, como si se han efectuado con terceros no socios. El fraccionamiento del excedente cooperativo, al gravarse al tipo del 35 por ciento los incrementos de patrimonio, los beneficios derivados de fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa o los procedentes de inversiones o participaciones en sociedades de naturaleza no cooperativa, no implica la existencia de dos bases imponibles, puesto que la base imponible es única, y a los solos efectos de aplicación de tipo de gravamen, se excinde idealmente en dos porciones.

Cuando existe un componente negativo que por su naturaleza tributaría al 35 por ciento, caso de ser positiva la base imponible, debe ser aplicado, en primer lugar a la neutralización del componente positivo que tributa al 35 por ciento, y el resto, en su caso, al componente positivo que tributa al tipo reducido del 20 o del 26 por ciento.

En relación a las entidades no residentes y sin establecimiento permanente en España, nos referimos a lo indicado anteriormente.

estudios

DEDUCCION POR INVERSIONES.

Como se indicó al tratar el impuesto sobre la renta de las personas físicas se ha reducido el tipo de deducción del 10 al 5 por ciento, por lo que ha sido preciso redistribuir técnicamente ciertos apartados contenidos en el artículo 97 de la Ley de Presupuestos de 1988 y referentes a los programas de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales, y bienes del patrimonio histórico español inscritos en el registro general de bienes de interés cultural, para mantener de forma expresa el régimen especial del artículo 35 de la Ley 27/1984 de 26 de julio, referente a los gastos de investigación y desarrollo, y el previsto en el artículo 69.2 de la Ley 16/1985 de 25 de junio, aplicándole el 10 por ciento a las inversiones en bienes del patrimonio histórico.

En la Ley de Presupuestos de 1988, al tratar de los requisitos exigidos para el disfrute de la deducción por inversiones, se dice:

Que se contabilicen dentro del inmovilizado las cantidades invertidas, salvo las que se refieren a la satisfacción en el extranjero de los gastos de propaganda y publicidad de proyección extraanual, y los de concurrencia a ferias y exposiciones, incluso las celebradas en España con carácter internacional. Este requisito ha sido suprimido, quizá por la interpretación flexible que de los requisitos sobre contabilización han marcado los tribunales, entre ellos la Audiencia de Sevilla en su sentencia de 28 de octubre de 1983, y la resolución del TEAC de 4 de febrero de 1986.

Finalmente se declara incompatible la deducción por inversiones con la prevista en la Ley 12/1988, de 25 de mayo, sobre beneficios fiscales en relación a los Juegos Olímpicos de Barcelona y a la Expo'92 de Sevilla, que entendemos se rige por lo dispuesto en la citada Ley, con aplicación del 10 por ciento.

También se declara inaplicable la deducción por inversiones respecto a aquéllas que necesariamente se han de realizar con los beneficios procedentes de la actividad exportadora de libros y fascículos o cualquiera otra manifestación editorial de carácter didáctico, para que la cuota correspondiente a tales beneficios pueda ser objeto de la bonificación del 99 por ciento a que se refiere el artículo 25.a).3, de la Ley del Impuesto sobre sociedades, ya que para gozar de la bonificación, los beneficios obtenidos han de invertirse, y tal inversión necesaria no da derecho a la deducción.

La Ley 26/1988 de 29 de julio, en su Disposición Adicional Séptima, da una nueva regulación al arrendamiento financiero, manteniendo la no aplicación de la deducción por Inversiones en el Impuesto de Sociedades, el proyecto de Ley de Presupuestos para 1989, es prolongación de lo establecido en la Ley de Presupuestos para 1988.



estudios

FONDO DE PREVISION PARA INVERSIONES EN CANARIAS.

El Proyecto de Ley para 1989 presenta como novedad, la posibilidad de que los depósitos necesarios para la materialización de la previsión puedan constituirse en la Caja General de depósitos de Canarias. Sobre este punto véase el número cuatro de la serie de estudios de la A.E.A.F. realizado por el profesor y compañero Francisco Clavijo Hernández.

RECURSOS CAMARAS DE COMERCIO.

El porcentaje se reduce del 2 al 1 por ciento, desapareciendo el requisito de verificación contable o de auditoría sobre su contabilidad y estados financieros que se les exigía a dichas corporaciones de derecho público.

Sobre este extremo es conveniente fijar la dudosa legalidad del recurso de las cámaras de comercio por las siguientes razones:

- 1.º Que la Base 5.^a de la Ley de 29 de junio de 1911, cuyo texto se ve ratificado por RDL de 26 de julio de 1926, autoriza un recargo, de clara naturaleza tributaria y sometido por tanto a todas las exigencias del principio de legalidad recogidos en nuestro ordenamiento, sobre las cuotas de los tributos que gravan el ejercicio o la dedicación a una actividad profesional o empresarial.
- 2.º Que el Reglamento General de las Cámaras de 1974, en cuanto ordena que tal recargo se gire sobre cuotas de tributos que gravan, no el ejercicio, sino el beneficio derivado de las citadas actividades, es contrario a la Ley y debe reputarse nulo de pleno derecho y, por tanto, inaplicable.
- 3.º Que la disposición adicional quinta de la Ley 44/78 no determina sino de modo implícito, con escaso respeto al principio de legalidad, el hecho imponible del recargo y se refiere, por lo demás, únicamente a las PERSONAS FISICAS miembros de las Cámaras. Las Leyes de Presupuestos no pueden sanar, pues lo prohíbe el artículo 134.7 de la Constitución Española, la normativa viciada de nulidad, que regula un tributo.

estudios

CONTRIBUCION TERRITORIAL URBANA.

El artículo 4.4. del Real Decreto Ley 9/1980, de 26 de diciembre, prevé que las Leyes de Presupuestos se podrán actualizar los valores catastrales, pero sólo en tanto se procediera a las revisiones catastrales previstas en el artículo tercero del Real Decreto Ley 11/1979, y en esta cuestión nos hemos de remitir a lo indicado en la introducción de esta exposición referente a la fijación de criterio expuesto por el Tribunal Constitucional en su sentencia 65/1987.

Actualizar no es revisar, pero desde luego implica una modificación del valor catastral y el artículo 270.5 del Real Decreto Legislativo 781/1980, obliga a una revisión catastral cada tres años, puntualizándose que las valoraciones realizadas en la forma establecida en los apartados anteriores seguirán sin modificación hasta tanto no se revisen. Por todo ello la actualización automática e indiscriminada del valor catastral en un 3 por ciento choca por un lado con el artículo 270.5 del Real Decreto Legislativo 781/1986, y con el artículo 134.7 de la Constitución española.

Se ha de señalar también que según el proyecto de Ley de Presupuestos puede deducirse que la actualización para 1989 no se proyectaría en la declaración del impuesto extraordinario sobre el Patrimonio correspondiente a 1989, sino que se reflejaría los valores catastrales actualizados en 1988.

OTROS TRIBUTOS LOCALES.

Además del incremento del 3 por ciento, no existen cuestiones de interés a resaltar.

IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

Se produce un incremento del 3 por ciento en los siguientes conceptos:

- 1.º Reducciones a practicar en la Base Imponible.
- 2.º Tarifa.
- 3.º Coeficientes multiplicadores de la cuota.
- 4.º La cifra de 500 millones a que se refiere el artículo 22.3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones.



estudios

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES.

Operaciones societarias, se unifica el tipo en el 1 por ciento.

ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.

Se incrementa la escala del impuesto aplicable a la transmisión y rehabilitación de grandezas y títulos.

IMPUESTO VALOR AÑADIDO.

El proyecto de Ley de Presupuestos para 1989 fija el tipo impositivo de los abogados y procuradores ante Juzgados y Tribunales en el 6 por ciento y en el resto de servicios prestados por ellos en el 12 por ciento, dando igual trato a los Graduados Sociales.

Este cambio normativo se produce en atención a los requerimientos de la Comisión de las Comunidades Europeas en Dictamen Motivado de 10 de agosto de 1988, y a la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre los tipos "CERO", aplicados por Inglaterra e Irlanda.

Es de señalar que en virtud del artículo 105.1 de la Ley de Presupuestos de 1988 los servicios prestados por hoteles de cuatro estrellas pasarán a tributar a partir de 1 de enero de 1989 del 6 al 12 por ciento.

LEY GENERAL TRIBUTARIA Y PRESUPUESTARIA.

Se modifica el artículo 131 de la Ley General Tributaria, modificado por el artículo 110 de la Ley de Presupuestos de 1988, en el sentido de que cuando se trate de un procedimiento de apremio el orden de bienes a embargar será en primer lugar la ejecución de las garantías y no el dinero en efectivo o en cuentas abiertas en entidades de depósito. Cuando no se trate de avales prestados en procedimientos que estén en vía de apremio no será de aplicación este precepto (por ejemplo, avales presentados ante el TEAP o TEAC para la suspensión del acto impugnado, salvo los presentados contra liquidaciones o recibos cobratorios apremiados).

El interés legal del dinero se fija para 1989 en el 9 por ciento y el de demora en el 11 por ciento, cuando para 1988 se fijó en el 9 y en el

estudios

11,50 por ciento, cuando debería de haber sido en ambos períodos del 9 y el 11,25 por ciento. Existen dos cuestiones de Inconstitucionalidad presentadas, una por la Audiencia Territorial de Valencia en Auto de 2 de mayo de 1988, y otra por el Tribunal Supremo en Auto de 20 de septiembre de 1988.

La obligación de facilitar información a los órganos de la gestión recaudadora de la Seguridad Social, el levantamiento del secreto bancario y el de los profesionales oficiales, en línea con lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley General Tributaria, se introduce mediante la adición del artículo 14 bis de la Ley 40/1980, de 5 de julio, de inspección y recaudación de la Seguridad Social. Este artículo contiene una regulación tan parcial de los requerimientos a practicar, olvidando que su cumplimiento puede quedar invalidado desde el momento en que la obligación de atenderlos se ha descrito sin la debida delimitación; puede ocurrir que se plantee cuestión de inconstitucionalidad como la planteada por el Juzgado de Instrucción número 11, al art. 130 de la Ley General Tributaria, mediante Auto de 6 de abril de 1988, donde básicamente se expone "la configuración que el mencionado precepto hace del control judicial sobre la entrada de los agentes de la recaudación tributaria en el domicilio del contribuyente parece tan imprecisa que podrá reducir a la nada las garantías constitucionales que enfrentan el contenido esencial del derecho a la inviolabilidad del domicilio".

También se ha añadido a dicha Ley 40/1980, en línea con lo dispuesto en el artículo 131.4 de la Ley General Tributaria, la responsabilidad solidaria de los depositarios de bienes embargables que, conociendo el embargo, colaboren en el alzamiento de tales bienes.

Se añaden nuevas declaraciones censales, que no sustituyen en principio ninguna de las actualmente vigentes, sin perjuicio de que por vía reglamentaria pueda liberarse de la formulación de otras similares existentes, en mi opinión existe una deslegalización por degradación del rango normativo de cuya legalidad podemos dudar.

Se denomina deslegalización a la operación que efectúa una Ley que, sin entrar en la regulación material de un tema, hasta entonces regulado por Ley anterior, abre dicho tema a la disponibilidad de la potestad reglamentaria de la Administración.

Una Ley de deslegalización opera como contrarius actus de la Ley anterior que contiene la regulación material, cuando vuelve a regular materialmente su contenido, pero no innova directamente esta regulación, sino que lo hace para degradar formalmente el rango de la misma, de modo que pueda ser modificada en adelante por simples Reglamentos.

estudios

Se da nueva redacción al artículo 39 de la Ley General Presupuestaria de 23 de septiembre de 1988 en el sentido de que los acuerdos o convenios de la Hacienda Pública en procesos concursales de las leyes de enjuiciamiento civil y de suspensión de pagos, requerirán únicamente autorización del órgano del Ministerio de Economía y Hacienda que se determine reglamentariamente.

Uno de los objetivos de la Ley General Presupuestaria es establecer una disciplina en la preparación y ejecución de las Leyes de Presupuestos, y éste se modifica siempre que se cree conveniente.

OTROS CONCEPTOS.

La asignación tributaria a fines religiosos y otros se mantiene al 0,5239 por ciento.

La contribución territorial rústica se ve afectada por la derogación de la Ley de 26 de septiembre de 1941.

Los impuestos especiales sufren ciertas modificaciones contenidas en el artículo 102 y 103 del Proyecto de Ley de Presupuestos de 1989, así mismo se prevé la consideración como bebidas derivadas del alcohol, de las mistelas y los vinos especiales que necesitan de la adición de alcohol, a los efectos exclusivos de la exigibilidad del pago del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, según la disposición transitoria octava.

De las tasas se ocupa el artículo 104 y de los derechos obvencionales de aduanas la disposición transitoria novena, en el sentido de que no se liquidarán derechos obvencionales de aduanas, al parecer dicho cambio legislativo es consecuencia de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea planteado por Auto de 15 de junio de 1988 por la Audiencia Territorial de Valencia.

EFFECTOS DE LAS SENTENCIAS DE INCONSTITUCIONALIDAD.

Y finalmente es necesario hacer una referencia a los posibles efectos que puedan desprenderse de la declaración de inconstitucionalidad, dado que como indiqué al principio es de actualidad la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 10 de noviembre de 1988, que afectando al Impuesto sobre la Renta se refiriere a la declaración separada de los cónyuges.

La sentencia que declara inconstitucional una Ley tiene el mismo alcance que ésta, una eficacia legislativa que elimina a dicha Ley del mundo

estudios

de las normas, por tanto con efectos para todos los destinatarios de dichas normas y no sólo para los que, en su caso, promovieron el recurso. Es una Declaración de nulidad de la norma que ha de tener el mismo efecto erga omnes que tenía la norma misma, si se pretende, como es el caso, eliminarla del mundo del derecho.

El problema básico de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de una Ley es el de los efectos de esa declaración. Los efectos de la declaración serán *ex tunc* y no *ex nunc*, esto es, referibles al momento en que la Ley nula se dictó, para las Leyes preconstitucionales en el momento de la entrada en vigor de la Constitución, que es cuando en ellas se produce la inconstitucionalidad sobrevenida.

Existen un límite a los efectos retroactivos de la nulidad, no se permite revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de causa juzgada, en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en los supuestos de Sentencias de Imposición de Penas o de Sanciones Administrativas, si como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada resultase una exclusión de responsabilidad o una reducción de la sanción. Este criterio es común al de la retroactividad de la norma penal más favorable contenida en el art. 24 del Código Penal.

El principio de la buena fe corresponde aplicarlo a las jurisdicciones ordinarias y no a la Constitucional, en todo caso, la prescripción de los derechos salvará buen número de situaciones consumadas de la posibilidad de una remoción ilimitada de las mismas.

En caso de sentencias desestimatorias de recursos en base a una interpretación conforme a la Constitución de las Leyes impugnadas, ha de entenderse que vinculan a todos los Tribunales, en cuanto a la articulación del precepto de que se trate con el contexto constitucional en el cual debe necesariamente aplicarse la Ley en cuestión.

