

EL ELEMENTO SUBJETIVO DE LA DEDUCCION A FORFAIT POR GASTOS PERSONALES EN EL I. R. P. F.

**(Comentario a la sentencia de la Audiencia Territorial
de Valencia de 16 de noviembre de 1983)**

ANTECEDENTES

El matrimonio formado por Juan X y Resurrección Y, en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio de 1979, dedujo de la cuota por gastos personales la cantidad de 10.000 pesetas por cada uno de ellos.

La Dependencia de relaciones con los contribuyentes, a la vista de la declaración presentada por el matrimonio, practicó una liquidación provisional del impuesto correspondiente a aquel ejercicio, considerando que la deducción a forfait por gastos personales era una y única de 10.000 pesetas.

Notificada en tiempo y forma la liquidación provisional practicada por la Administración, fue objeto de reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Valencia.

La resolución dictada por este Tribunal ordenó la rectificación de la liquidación provisional en lo relativo al capítulo de ingresos, pero mantuvo inalterable el resto de aquélla, admitiendo por tanto que la deducción a practicar por el concepto en cuestión era de 10.000 pesetas.

El matrimonio recurrió tal decisión ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, formalizando demanda ante la Audiencia Territorial de



Valencia suplicando se dictara sentencia por la que se anulara la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, y se declarara el derecho de los recurrentes a deducir cada uno de ellos la cantidad de 10.000 pesetas de la cuota resultante de la aplicación de la tarifa del impuesto.

CONSIDERANDOS Y FALLO

La sentencia dictada por la Audiencia Territorial estimó el recurso interpuesto por los contribuyentes, reconociéndoles el derecho a deducir de la cuota tributaria la cantidad de 10.000 por cada uno de ellos.

Tal decisión estaba basada en los razonamientos contenidos, entre otros, en los siguientes considerandos:

«CONSIDERANDO: Que se centra la litis en un problema estrictamente jurídico, determinar si la deducción de la cuota por conceptos de gastos personales, sin justificación documental, es de 10.000 pesetas por cada miembro de la unidad familiar, o es únicamente de esta cantidad, cualquiera que sea el número de miembros de la unidad familiar.

... ..

CONSIDERANDO: Que de una interpretación meramente gramatical de este precepto (el artículo 29 de la Ley del I. R. P. F.) se deduce que no es acertada la tesis que preconiza la Administración en el sentido de que la unidad familiar sólo puede, de optar, desgravar única y exclusivamente 10.000 pesetas, pues el precepto habla de “contribuyentes”, y éste es, según la Ley General Tributaria (artículo 31.1), “la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible”, y ello independientemente de que con la creación de la “unidad familiar”, que tiene por finalidad facilitar la gestión tributaria, sea uno u otro contribuyente el que venga obligado o pueda hacer la declaración, esto es, asumir las obligaciones tributarias formales, por lo que, aún desde este punto de vista, en el supuesto de que en la unidad familiar existiera más de un contribuyente, cuando menos uno de ellos, por el tenor literal del precepto tendría derecho a la opción que estudiaremos.

CONSIDERANDO: Que el Reglamento que desarrolla la Ley, aprobado por R. D. de 2 de noviembre de 1979, en su artículo 123, al regular las deducciones de la cuota por gastos personales transcribe la misma, si bien en su apartado 3 se refiere a la facultad de optar por la

deducción fija de 10.000 pesetas, en vez de hablar como la Ley de Contribuyentes, habla de "sujeto pasivo", y éste según la Ley General Tributaria, artículo 30, es la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo, y dado que el concepto de sustituto que se refleja en el artículo 32 de la citada Ley no es de aplicación al supuesto que enjuiciamos, en principio la referencia hay que entenderla al contribuyente, con lo que se produce la ecuación con lo dispuesto en la Ley, y vale lo dicho en el anterior considerando, sin que quepa admitirse la tesis de los recurrentes de que el concepto de sujeto pasivo de la Ley Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas amplía para éste, el previsto y reseñado de la Ley General Tributaria, pues si bien es cierto que el artículo 31 de la Ley 44/1978 establece que los sujetos pasivos que componen la unidad familiar están solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública al pago de la deuda tributaria, ello no significa que se altere este concepto, sino que se admite que en una unidad familiar existan varios sujetos pasivos, o lo que es igual varios contribuyentes, sin perjuicio de que se les declare por la Ley responsables solidarios, como permite también el artículo 37 de la Ley General Tributaria.

CONSIDERANDO: Que por el Ministerio de Hacienda, en base a la facultad que le confiere el artículo 18 de la Ley General Tributaria, se aclaró e interpretó el apartado 3 del artículo 123 del Reglamento sobre la Renta de las Personas Físicas en el sentido de considerar que en el supuesto de unidad familiar, la deducción de 10.000 pesetas, en caso de opción será única, sin multiplicar esta cantidad por los miembros de aquélla, circunstancia ésta que por sí sola revela la oscuridad de la Ley en su artículo 29, al precisar de interpretación y aclaración, y esto es interesante para después analizar si dicha interpretación se ha efectuado de conformidad o no con la Constitución, pero de momento es preciso un análisis de los fundamentos en que se basa la misma; y empieza diciendo que la opción cumple la finalidad de constituir un límite mínimo para la unidad familiar al igual que las 45.000 pesetas anuales, a que se refiere la letra d) del apartado del artículo 123 del Reglamento citado, constituye un límite máximo, sin que en ningún caso, tratándose de la unidad familiar, puedan rebasarse dichos límites; argumento que hemos de rechazar, pues empieza mezclando el límite máximo establecido para gastos excepcionales no suntuarios, en todo caso tampoco vienen referidos expre-



samente a la unidad familiar, con los gastos personales, de los cuales sólo tiene como límite a la deducción, el de 45.000 pesetas, uno de los conceptos, el de las primas satisfechas por Seguro, pero no los otros, y además, cuando se establece la opción, para nada se hace referencia al carácter de mínimo de la deducción de 10.000 pesetas, y desde luego no hay ninguna referencia a la unidad familiar.

CONSIDERANDO: Que igualmente se basa la interpretación que se efectúa por la citada Orden Ministerial en que "el artículo 135 del Reglamento, relativo a los criterios para el prorrateo de la deuda tributaria cuando se trata de la unidad familiar, establece que la deducción general y todas las demás deducciones en que no exista la posibilidad de aplicación específica, se imputarán por partes iguales a todos los miembros de la unidad familiar que resulten afectados, y las deducciones por matrimonio, hijos o ascendientes se imputarán por partes iguales a cada cónyuge, lo cual demuestra de modo indubitable que la deducción, entre otras de 10.000 pesetas, que puede sustituir opcionalmente a la suma de las comprendidas en las letras a), b) y c) del apartado 1 del artículo 123 del Reglamento, se determina por cada unidad familiar y no como equivocadamente pudiera pensarse por cada miembros de aquélla, siendo susceptible del prorrateo mencionado". El argumento justifica sin más la tesis del recurrente, pues en efecto se sostiene que al prorratearse la deducción entre los miembros de la unidad familiar, la Ley permitiría optar por ejemplo a los miembros de una unidad familiar compuesta por cinco miembros por deducir 2.000 pesetas por cada uno, aun cuando todos fueran contribuyentes, mientras que al sujeto pasivo o contribuyente individual se le permite optar por deducir globalmente 10.000 pesetas.

CONSIDERANDO: Que esta interpretación ha sido recogida expresamente en la nueva redacción del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Real Decreto 2.384/1981, de 3 de agosto, en su artículo 123.3, párrafo segundo, y sin perjuicio de que por razones de Derecho Transitorio no es aplicable al supuesto que enjuiciamos, en todo caso, de estar en contradicción con lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley Reguladora del Impuesto, no podría ser aplicado en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley Orgánica del Poder Judicial vigente, y en base al principio de jerarquía normativa, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, 1.2 del Código Civil y 26 y siguientes de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado.

CONSIDERANDO: Que evidentemente la interpretación que del artículo 29 de la Ley de 8 de septiembre de 1978 hace la Administración supone una situación discriminatoria para los miembros de la unidad familiar frente a los contribuyentes individuales, y frente a aquéllos otros que conviven sin vínculo matrimonial, pues si no se pone en duda el derecho del contribuyente se declara por los miembros de la unidad familiar a deducir los gastos personales de todos los miembros, sí que se le obliga a justificarlos documentalmente, y ello supone de hecho la no posible deducción de los gastos personales, muy difíciles de justificar a veces, y en todo caso se está estableciendo ya una carga sobre los miembros de la unidad familiar que no pesa sobre los contribuyentes que no integran ésta, pero además si éstos tienen derecho a deducir 10.000 pesetas, aun cuando de hecho no alcancen a esa cifra los gastos personales, no puede negarse este mismo derecho a los miembros, posiblemente también contribuyentes, de la unidad familiar.

CONSIDERANDO: Que aun cuando pudiera entenderse derogado el artículo 29 de la Ley 44/1978 por la Disposición Transitoria Tercera de la Constitución por esta Sala (se trata evidentemente de un error, pues el considerando se refiere obviamente al número tercero de la disposición derogatoria), sin necesidad de interponer la cuestión de inconstitucionalidad prevista en el artículo 163 de la Constitución, al ser anterior a la misma, y en cuanto se refiere a la limitación en la deducción que venimos estudiando, por atentar contra el principio de igualdad de todos los españoles proclamado en el artículo 14 de nuestra norma fundamental, el de igualdad ante los tributos previsto en el artículo 31 de la misma, y aun admitiéndose la necesidad de la "lex interposita", el de protección jurídica, social y económica de la familia —artículo 39—, y el de una distribución personal de la renta más equitativa —artículo 40—, ha de realizarse antes de llegar a esta solución un esfuerzo de interpretación del precepto de conformidad con nuestro texto constitucional, y puesto que todas las deducciones que se engloban bajo el concepto de gastos personales vienen referidas a todos los miembros de la unidad familiar, ha de entenderse que el último párrafo del artículo 29.c).3 de la Ley 44/1978 permite a los contribuyentes optar por deducir los porcentajes señalados o la cantidad fijada de 10.000 pesetas por cada miembro de la unidad familiar.

CONSIDERANDO: Que en consecuencia procede estimar el presente recurso contencioso-administrativo...»



COMENTARIO

Uno de los temas que, dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha adquirido mayor notoriedad tal vez sea el relativo a la deducción optativa de 10.000 pesetas en concepto de gastos personales no justificados documentalente; y si desde un punto de vista estrictamente jurídico ello no se justifica fácilmente¹, sí que resulta explicable si el problema se aborda desde otros puntos de vista; así:

— De una parte, desde un punto de vista social, la divulgación que los distintos medios de comunicación han dado a la cuestión que se examina excede con mucho al tratamiento recibido por otra serie de temas que enmarcados en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas plantean también importantes problemas².

— De otra parte, por razón del amplio número de personas que resultan afectadas por la solución que se adopte en relación con el problema planteado. Son millones los españoles que en el momento de presentar la declaración del I. R. P. F. y optar por aplicar la deducción «forfetaria» de 10.000 pesetas alternativa de los tres primeros conceptos de gastos personales (gastos de seguros, de enfermedad y de honorarios satisfechos a profesionales) deben decidir —en definitiva, interpretar— si tal deducción es única por unidad familiar, o si las 10.000 pesetas deben ser multiplicadas por el número de contribuyentes o de miembros que integren la unidad familiar. En este sentido, aún habiendo temas mucho más polémicos, como podrían ser el régimen de estimación objetiva singular de bases imponibles o el tratamiento de los incrementos y disminuciones patrimoniales, el notorio menor número de sujetos afectados por las aludidas cuestiones incide necesariamente en la menor trascendencia práctica que se deriva de tales temas.

— Igualmente, y desde la óptica de la Administración tributaria, la resolución que se adopte respecto de la cuestión que se examina no es

¹ Algún autor llega incluso a considerar desmesurada la atención prestada a este precepto por los comentaristas y exegetas. (Cfr. FERREIRO-LASARTE-MARTÍN-PALAO: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, Madrid, 1983, p. 452.)

² En concreto, la sentencia que es objeto de comentario en estas páginas ha merecido la atención de la primera página de un diario de amplia tirada nacional como es *El País* del día 16 de diciembre de 1983, y de los «telediarios» del mismo día de RTVE.

baladí ni mucho menos desde un punto de vista exclusivamente económico, pues de adoptarse a efectos de la deducción el criterio sostenido por la Audiencia Territorial de Valencia en la sentencia que se comenta dejarían anualmente de ingresarse en las arcas del Tesoro Público varios cientos de miles de millones de pesetas.

Pero todas las razones aludidas serían insuficientes para explicar la notoriedad alcanzada por la deducción a forfait por gastos personales, y por ende, por la sentencia que se comenta, si tal cuestión no tuviera en su origen una deficiente regulación, que se manifiesta especialmente en dos cuestiones:

En primer lugar, en «la muy deficiente sistemática adoptada por el legislador, mejor aún, la carencia total de sistemática»³. Lo que ha constituido la causa de la situación de discriminación existente entre los distintos tipos de gastos personales susceptibles de deducción, pues como consecuencia de la estructura sistemática del precepto regulador de aquéllos la deducción a forfait opera como sustitutiva de los tres primeros tipos de gastos ya mencionados⁴, haciendo por tanto «de mejor condición» a la cuarta especie de gastos personales, a los gastos excepcionales de carácter no suntuario, cuya deducción podrá realizarse con independencia de la aplicación de la deducción «forfetaria» alternativa a las tres primeras especies, lo que en modo alguno resulta justificable dado el agravio comparativo que, sin motivo alguno, se produce entre uno y otro tipo de gastos⁵.

³ Cfr. FERREIRO-LASARTE-MARTÍN-PALAO, *op. cit.*, p. 451.

⁴ Aunque no puede dejar de señalarse que en este punto no toda la doctrina está de acuerdo en considerar que la deducción de 10.000 pesetas opera como alternativa global a los tres conceptos mencionados. Así, STAMPA, L., sostenía que la deducción resultaba optativa por cada uno de los tres primeros conceptos de gastos personales regulados en la Ley, de modo que resultaba evidente que «la deducción por dichos conceptos es de 30.000 pesetas en total, sin necesidad de justificación». (Cfr. *Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta*, EDERSA, Madrid, 1970, p. 393.)

⁵ DRAKE, R., cautamente se preguntaba si ese trato diferenciado existente entre uno y otro tipo de gastos a efectos de su deducción «forfetaria» es fruto de una decisión consciente y meditada del legislador («Un impuesto nuevo», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 17-18, p. 31). Una respuesta claramente negativa a tal duda salta a la vista a poco que se observe la evolución sufrida en este punto por el Proyecto de Ley del Impuesto en su tramitación parlamentaria.

Véase al respecto los trabajos de CAZORLA PRIETO, L.: «Reflexiones sobre la tramitación parlamentaria de la Ley de Impuesto sobre la Renta», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 17-18, pp. 3 y ss.; y «El Informe de la Ponencia y el Dictamen de la Comisión en el Proyecto de Ley sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Crónica Tributaria*, núm. 26, pp. 125 y ss.



En segundo lugar, en la oscura y divergente redacción dada al precepto regulador de la deducción de 10.000 pesetas por la Ley y por el Reglamento del I. R. P. F. Lo que necesariamente ha conducido a la también divergente interpretación del precepto entre los comentaristas del impuesto, tanto entre ellos mismos como en relación con la opinión sostenida por la Administración tributaria⁶. Las posiciones de los distintos autores respecto del elemento subjetivo de la deducción a forfait por gastos personales, que es en definitiva la cuestión sobre la que decide la sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia, se pueden reconducir a las siguientes:

— La de quienes entienden que en la medida en que la ley señala o reconoce el derecho a los «contribuyentes» y que como tales hay que considerar, en el caso de la unidad familiar a todos los integrantes de la misma, la deducción de 10.000 pesetas habrá de multiplicarse por el número de miembros que integran la unidad familiar⁷.

— Una segunda postura sostiene justamente lo contrario que la anterior, es decir, que en el caso de la unidad familiar la deducción de 10.000 pesetas corresponde a ésta, y no a cada uno de los miembros integrantes de la misma⁸.

⁶ Cfr. Orden de 29 de mayo de 1980 por la que se aclara la interpretación de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 123 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷ Así, APARICIO PÉREZ y MONASTERIO ESCUDERO afirman que «en el caso de una unidad familiar tipo, constituida por los cónyuges y sus hijos, es muy probable que éstos no obtuviesen ninguna renta, y, por tanto, no alcanzarían la condición de contribuyentes. Sin embargo, creemos que la obtención de rentas por los hijos no debe entenderse en sentido estricto, puesto que basta con su condición de tales para que se les considere perceptores de renta, pues no hay que olvidar que tienen derecho a alimentos, lo que constituye una renta en especie, y a la herencia, que constituirá siempre un derecho valorable económicamente, etc.

En suma, a nuestro juicio, en los casos de unidad familiar todos sus componentes son sujetos pasivos contribuyentes.

En consecuencia, si todos son contribuyentes y la deducción que analizamos está fundada en gastos personales y no familiares y de naturaleza tal que no se les puede aplicar los principios rectores de las economías de escala, creemos que esta deducción debe ser concedida por cada uno de los miembros de la unidad familiar». («Las deducciones de la cuota en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Crónica Tributaria*, núm. 38, pp. 22-23.)

⁸ Cfr. Orden interpretativa citada en nota 6 y FERREIRO-LASARTE-MARTÍN-PALAO (op. cit., p. 458), que sostiene que, «en los casos en que existe unidad familiar, la relevancia de ésta en aspectos esenciales de la configuración del propio hecho imponible —acumulación de rentas esencialmente, y además obligación solidaria y deber de presentar declaración conjunta— es de tal entidad que permite asegurar que



— Una tercera opinión, en cierto modo ecléctica entre las dos anteriores, viene a sostener que, correspondiendo la deducción de 10.000 pesetas a los contribuyentes, en el caso de la unidad familiar podrán efectuarse tantas deducciones de 10.000 pesetas cuantos contribuyentes existan en aquélla y con independencia del número de miembros que la integren⁹.

La sentencia que se comenta, al plantear los términos o los extremos de la decisión, afirma en su primer considerando que la cuestión estriba en aplicar la deducción de 10.000 pesetas por cada unidad familiar o por cada miembro de la misma. Tal planteamiento, a la vista de cuanto se acaba de indicar anteriormente, no se corresponde con las posibles interpretaciones existentes al respecto, y no tanto por no contemplar como posible la tercera de las interpretaciones a que se ha hecho referencia, sino por no corresponderse el planteamiento de la cuestión con los razonamientos que el Tribunal desarrolla en los considerandos posteriores, como a continuación se intentará demostrar.

El razonamiento en que se basa la sentencia se sustenta sobre los siguientes puntos de partida:

— La validez de la interpretación gramatical para determinar el sentido con el cual la Ley del Impuesto utiliza la voz «contribuyente» y la consecuente inadmisión de la interpretación que sostiene la Administración tributaria al considerar referida la anterior mención a la unidad familiar (considerando tercero).

— La no alteración de los términos de la controversia por el Reglamento del Impuesto al utilizar la voz «sujeto pasivo» en lugar de la de «contribuyente» —que es la que utiliza la ley— al referirse al elemento subjetivo de la deducción a forfait (considerando cuarto).

Tales puntos de partida parecen claros y por tanto en esta primera aproximación no se presentan muchas dudas interpretativas: cuando el legislador utiliza la voz «contribuyente» para designar el elemento

en tales supuestos el elemento subjetivo realizador del mismo es la unidad familiar en cuanto tal, y, en consecuencia, a la misma unidad familiar le es aplicable el tratamiento predicable del sujeto pasivo del impuesto»; consecuentemente, añaden estos autores más adelante: «en consecuencia... entendemos que la opción será ejercitable por la unidad familiar en su conjunto y no, por descontado, por todos los miembros que la integran, ni siquiera... por aquellos miembros de la unidad familiar que perciban rentas y que, en cuanto tales perceptores de renta, son, en puridad, sujetos pasivos configuradores del hecho imponible».

⁹ Cfr. DE LA PEÑA VELASCO, G.: «La deducción a forfait por gastos personales en el I. R. P. F.», en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 33, p. 142.



subjetivo de la deducción, quiere decir ni más ni menos que el elemento subjetivo de la deducción no es otro que el contribuyente conforme aparece configurado por el derecho positivo (la Ley General Tributaria), y no se está refiriendo ni a la unidad familiar ni a los miembros de la misma. En definitiva, se trata de algo bastante simple: cuando el legislador utiliza un determinado vocablo sabe lo que el mismo significa y por tanto dice exactamente lo que quiere decir.

La primera conclusión que se establece a partir de las consideraciones anteriores es perfectamente lógica; como la deducción de 10.000 pesetas corresponde a cada contribuyente, en el caso de que en la unidad familiar exista más de uno, cuando menos cada uno de ellos tendrá derecho a efectuar la deducción (considerando tercero).

La siguiente cuestión que examina la sentencia es la de determinar si la Ley del Impuesto amplía el concepto que del sujeto pasivo ofrece la Ley General Tributaria como consecuencia de declarar aquella ley en su artículo 31 la obligación solidaria de todos los miembros de la unidad familiar frente a la Hacienda Pública respecto de la deuda tributaria.

Y esta cuestión, que es resuelta afirmativamente por algunos autores¹⁰, la resuelve el Tribunal en sentido negativo al interpretar que lo que tal artículo pretende poner de manifiesto es la posible existencia de varios contribuyentes en una misma unidad familiar, con independencia de que los restantes miembros de la unidad que no son contribuyentes puedan ser responsables solidarios de la obligación tributaria, como por otra parte se permite en el artículo 37 de la Ley General Tributaria (considerando cuarto). Lo cual permite seguir manteniendo, con arreglo a los razonamientos seguidos por el Tribunal, que, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, contribuyentes son aquellas personas que resultan obligadas como consecuencia de la realización del hecho imponible, y consecuentemente, siendo el hecho imponible del impuesto la obtención de renta por el sujeto pasivo, contribuyentes son aquellas personas que, integradas o no en una unidad familiar, obtengan renta.

La aceptación, por tanto, del significado del término contribuyente por la Ley del Impuesto confirma la primera de las conclusiones del Tribunal contenida en el tercer considerando: en el caso de la unidad familiar la deducción de 10.000 pesetas corresponderá al contribuyente o contribuyentes que se integren en aquélla.

¹⁰ Así, APARICIO PÉREZ y MONASTERIO ESCUDERO, *op. cit.*, pp. 22-23.



Tras esta primera afirmación la sentencia se ocupa de invalidar el criterio interpretativo sustentado por la Administración tributaria y por el que se sostiene que la deducción, en el caso de la unidad familiar, será única de 10.000 pesetas, con independencia del número de contribuyentes o de miembros que en ella se integren¹¹ —interpretación ésta que posteriormente se ha visto incorporada al actual Reglamento del Impuesto—. Para ello, analiza la sentencia los fundamentos que servían de base al criterio interpretativo sostenido por el Ministerio de Hacienda:

— En primer lugar, se rechaza el primero de los fundamentos utilizados por la Administración relativo al carácter de límite mínimo que tiene la deducción de 10.000 pesetas para la unidad familiar. Afirma la sentencia que en modo alguno aparece considerado en el precepto que regula la deducción como límite mínimo a deducir por gastos personales; que la confrontación de tal deducción con el límite máximo de 45.000 pesetas establecido para los gastos excepcionales de carácter no suentario no tiene ningún sentido; y que, abstracción hecha de que la aludida deducción sea o no un límite mínimo, para nada se hace referencia a la unidad familiar (considerando quinto). Entiendo que los tres datos utilizados por el Tribunal para rebatir la validez del primero de los fundamentos en que se apoya el criterio interpretativo de la administración son plenamente aceptables. En efecto, el carácter de mínimo de las 10.000 pesetas no aparece por ningún sitio; su confrontación con el límite máximo establecido para los gastos excepcionales no suentarios tampoco resulta justificado, ni por razones sistémicas —aunque los gastos excepcionales no suentarios son, lógica-

¹¹ Se basa dicha interpretación en que «la deducción de las 10.000 pesetas cumple la finalidad de constituir un límite mínimo para la unidad familiar, al igual que las 45.000 pesetas anuales, a que se refiere la letra d) del apartado 1 del artículo citado constituye un límite máximo, sin que, en ningún caso, tratándose de la unidad familiar, puedan rebasarse dichos límites».

Y además en que «el artículo 135 del Reglamento, relativo a los criterios para el prorrateo de la deuda tributaria cuando se trata de la unidad familiar, establece que “la deducción general y todas las demás deducciones”, en que no exista la posibilidad de aplicación específica, se imputarán por partes iguales a los miembros de la unidad familiar que resulten afectados, y las deducciones por matrimonio, hijos y ascendientes se imputarán por partes iguales a cada cónyuge, lo cual demuestra de modo indubitable que la deducción, entre otras, de 10.000 pesetas, que puede sustituir opcionalmente a la suma de las comprendidas en las letras a), b) y c) del apartado 1 del artículo 123 del Reglamento, se determina por cada unidad familiar, y no como equivocadamente pudiera pensarse por cada miembro de aquélla, siendo susceptible del prorrateo mencionado».



mente, gastos personales, no son equiparables, por lo que a su tratamiento jurídico se refiere, a los tres primeros tipos de gastos personales— ni por razones teleológicas —el origen normativo y la finalidad atribuidas a uno y otro tipo de gastos personales¹² es a todas luces diversa—; por último, y en el supuesto que se admitiera el carácter de mínimo de la deducción a forfait, tal mínimo habría que referirlo no a la unidad familiar, sino al contribuyente.

-- En segundo lugar, sostiene la sentencia que el segundo de los fundamentos de la interpretación de la administración, relativo a la imputación de las deducciones que no tengan aplicación específica a partes iguales entre los miembros de la unidad familiar que resultan afectados, sirve precisamente para sostener la interpretación contraria conforme a la cual mientras que los miembros de la unidad familiar que no son sujetos pasivos deducirán —por lo que a la determinación de su obligación tributaria se refiere— la parte proporcional que les corresponda en relación al número de miembros de la unidad familiar de las 10.000 pesetas, los miembros de aquélla que sean contribuyentes podrán deducir globalmente 10.000 pesetas (considerando sexto).

En relación con este punto señalé en otra ocasión que «negar a las deducciones por gastos personales la posibilidad de aplicación específica entre los distintos miembros de la unidad familiar es negar lo evidente. La misma calificación de este tipo de gastos como "personales" debe dejar claro que su aplicación corresponde sin lugar a dudas a la "persona" que los satisface, y no a la unidad familiar, que no es ninguna persona»¹³. Coherentemente con cuanto manifesté entiendo que el razonamiento utilizado por la sentencia para negar el segundo de los fundamentos utilizados por la Administración en sus labores interpretativas encaja perfectamente en el hilo argumental que se ha puesto de manifiesto.

La crítica que no me parece aceptable es la que realiza la sentencia a la interpretación que da el Ministerio de Hacienda a la deducción a forfait. Se señala en el octavo considerando de la sentencia que la interpretación de la administración «supone una situación discriminatoria para los miembros de la unidad familiar frente a los contribu-

¹² Sobre la forma en que se introdujeron los gastos excepcionales de carácter no suuario en cuanto gastos susceptibles de deducción de la cuota, en la tramitación del Proyecto de Ley del Impuesto, me permito remitir al lector a mi trabajo citado, pp. 124-126.

¹³ *Op. cit.*, p. 135.



yentes individuales» y frente a los que conviven sin vínculo matrimonial. Consistiendo tal discriminación en que al no obligarse a los contribuyentes individuales que deducen 10.000 pesetas a la justificación documental de los gastos personales «se está estableciendo ya una carga sobre los miembros de la unidad familiar que no pesa sobre los contribuyentes que no integran ésta».

La razón por la que, en mi opinión, la anterior crítica no resulta aceptable es bien simple: la interpretación de la Administración no es en ningún caso la que crea la situación de discriminación, sino que será en todo caso el precepto el que origina la posible discriminación. Expuesto en otros términos, lo que habrá que decidir es si la interpretación de la administración es correcta o no lo es a la vista del precepto que regula la deducción, y si lo es no se puede afirmar que con tal interpretación se esté produciendo una situación discriminatoria para la unidad familiar, pues tal discriminación procedería, en su caso, del precepto y no de la correcta interpretación que del mismo se hace.

Por ello entiendo que el criterio interpretativo de la Administración podrá ser tachado de incorrecto a la vista de los razonamientos contenidos en los considerandos anteriores, pero lo que no parece aceptable es utilizar la discriminación evidente que se produciría de considerar como única la deducción de 10.000 pesetas en el caso de unidad familiar respecto de los contribuyentes individuales para negar la validez de la interpretación sustentada por el Ministerio de Hacienda. Insisto; si la interpretación fuera la correcta, los resultados discriminatorios serían producto no de la interpretación, sino de las reglas jurídicas establecidas por el artículo 29 de la Ley del Impuesto.

En cualquier caso, lo que sí parece cierto es que las consideraciones utilizadas por el Tribunal permiten descartar la validez de la interpretación administrativa sin necesidad de recurrir a afirmaciones descalificadoras basadas en defectos no de la interpretación misma, sino de la norma que es objeto de la interpretación.

¿Cuáles son, pues, las premisas sentadas hasta ahora por la sentencia de la Audiencia Territorial? Muy sintéticamente, las siguientes:

— Que una interpretación gramatical del precepto que regula la deducción a forfait de 10.000 pesetas por gastos personales pone de manifiesto que la misma corresponde al contribuyente, tanto si está integrado en una unidad familiar como si no lo está.

— Que la ley del Impuesto no altera el significado que del contribuyente ofrece el artículo 31.1 de la Ley General Tributaria, y que por tanto el contribuyente es la persona que resulta obligada al cumpli-



miento de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible.

— Que en el supuesto de unidad familiar puede haber uno o más contribuyentes (tantos como hayan realizado el hecho imponible del I. R. P. F.).

— Que no resulta admisible la interpretación sostenida por el Ministerio de Hacienda conforme a la cual, en el caso de existir una unidad familiar, la deducción de 10.000 pesetas será única para toda la unidad, cualquiera que sea el número de miembros integrantes de la misma, o cualquiera que sea el número de contribuyentes que en ella pueda haber.

A partir de estas premisas, ¿cuál es la conclusión que se deriva de tales razonamientos, según la Audiencia Territorial? Sostiene el Tribunal que «ha de entenderse que el último párrafo del artículo 29.c).3 de la Ley 44/1978 permite a los contribuyentes optar por deducir los porcentajes señalados o la cantidad fijada de 10.000 pesetas por cada miembro de la unidad familiar» (considerando noveno).

En mi opinión, si bien los razonamientos que han sido señalados con anterioridad resultan jurídicamente irrefutables, la conclusión que se saca de tales razonamientos no es ni mucho menos coherente con los mismos. Y ello por varias razones:

En primer lugar, por cuanto si la propia sentencia reconoce que en la deducción de 10.000 pesetas no se contiene «ninguna referencia a la unidad "familiar" como elemento subjetivo de la deducción» (considerando quinto) no resulta congruente con tal afirmación que luego se reconozca el derecho a deducir tal cantidad «por cada miembro de la unidad familiar» (considerando noveno).

En segundo lugar, si la sentencia afirma que «la interpretación gramatical pone de manifiesto que la deducción ha de realizarse por cada contribuyente» (considerando tercero) y admite que no todos los miembros de la unidad familiar son sujetos pasivos o contribuyentes (considerando sexto a contrario), la conclusión lógica sería la de afirmar que en las unidades familiares en las que exista más de un contribuyente cada uno de ellos podrá optar por deducir 10.000 pesetas; no siendo lógico, por tanto, concluir afirmando el derecho a la deducción por cada miembro de la unidad familiar.

En tercer lugar, por cuanto se va produciendo en la sentencia un imperceptible salto cualitativo que culmina con la identificación entre el contribuyente, o el sujeto pasivo, y todo miembro de la unidad fami-



liar, independientemente de que haya realizado o no el hecho imponible, es decir, independientemente de que haya o no obtenido renta. Así, mientras en el considerando tercero reconoce la posibilidad de que en una unidad familiar pueda existir más de un contribuyente, pasa a señalar, en el considerando octavo, el derecho a la deducción de los miembros de la unidad familiar, «posiblemente contribuyentes», y termina afirmando el derecho de cada contribuyente a optar por deducir 10.000 pesetas «por cada miembro de la unidad familiar» en el noveno considerando. Con ello, en definitiva, no viene sino a contradecir una de sus primeras conclusiones en la que afirma que el concepto que del contribuyente da la Ley General Tributaria no resulta modificado por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si ello es así, no se puede posteriormente afirmar que la deducción se realiza por cada miembro de la unidad familiar, ya que con ello se equipara la condición de contribuyente con la de miembro de la unidad familiar, lo cual, como repetidamente se ha señalado, no será cierto en todos los casos, sino sólo en aquellos en que dentro de la unidad familiar existan varias personas que obtengan renta —que realicen el hecho imponible—, pues en tales supuestos dichas personas reunirán la doble condición de miembros de la unidad familiar y de contribuyente.

Señalar, por último, que la conclusión final de la sentencia excede incluso, en cuanto a su aplicación, de las propuestas de aquellos autores que sostenían que la deducción se efectuará por cada miembro de la unidad familiar al atribuir a éstos la condición de contribuyentes. Y no creo siquiera que los efectos que se derivan de la interpretación de la Audiencia Territorial sean los que el Tribunal pretendió que de la misma se derivaran. Lo expongo con un ejemplo:

Pongamos el caso de una unidad familiar integrada por un matrimonio y tres hijos (es decir, de cinco miembros) en la que el marido sea el único miembro que es a su vez contribuyente, por ser el único que obtiene renta. En este supuesto, el marido (contribuyente) podrá optar por deducir según la sentencia 10.000 pesetas por cada miembro de la unidad familiar (cinco), lo que hace un total de 50.000 pesetas.

En el supuesto de que en esa misma unidad familiar tanto el marido como la mujer obtuvieran renta es innegable que el número de miembros permanecería igual (cinco), pero no así el número de contribuyentes existentes en esa unidad familiar, que sería de dos. ¿A cuánto ascendería la deducción a forfait por gastos personales en este caso conforme al criterio establecido por la Audiencia Territorial? Con



arreglo a tal criterio, la forma en que procedería el cálculo de la cantidad a deducir sería la siguiente:

— El marido, en cuanto contribuyente, podrá optar por deducir 10.000 pesetas por cada miembro de la unidad, es decir: 50.000 pesetas.

— La mujer, que también es contribuyente, podrá optar, en idénticos términos, por deducir 10.000 pesetas por cada miembro de la unidad familiar, es decir, otras 50.000 pesetas.

Los términos en que se expresa la sentencia no dejan lugar a dudas sobre la forma en que ha de calcularse la deducción, pues si es cierto que los contribuyentes «pueden optar por deducir la cantidad fijada de 10.000 pesetas por cada miembro de la unidad familiar», en el caso que se examina hay dos contribuyentes y cada uno de ellos ejerce la opción por cada miembro de la unidad familiar, lo que daría derecho a deducir en este caso un total de 100.000 (cien mil) pesetas en concepto de deducción a forfait por gastos personales.

No parece que sea esta la intención del Tribunal, pero los términos en que aparece redactada la interpretación sostenida por la Audiencia dejan poco margen para entender en forma distinta la aplicación práctica que se derivaría en los supuestos examinados. Conforme al tenor literal de la sentencia, la deducción a forfait tendrá como límite máximo el resultado de multiplicar 10.000 pesetas por el resultado de multiplicar el número de contribuyentes existentes en una unidad familiar por el número de miembros que componen aquélla. Es decir, en el primero de los supuestos planteados la deducción sería de $10.000 \times 1 \times 5 = 50.000$ pesetas; en el segundo de los supuestos sería: $10.000 \times 2 \times 5 = 100.000$ pesetas; si el número de contribuyentes integrantes de la unidad familiar fuera de tres, la cantidad a deducir sería: $10.000 \times 3 \times 5 = 150.000$ pesetas. Y así sucesivamente. Insisto; no creo que vaya en este sentido la interpretación que se propone en la sentencia, pero el tenor literal de la misma deja poco margen a la duda.

En definitiva, si la sentencia hubiera sido consecuente con los propios argumentos que maneja, hubiera debido concluir en el sentido de considerar que lo que habría de entenderse que el último párrafo del artículo 29.c).3 de la Ley 44/1978 permite a los contribuyentes es optar por deducir los porcentajes señalados o la cantidad fijada de 10.000 pesetas. Sin necesidad de añadir la coletilla de «por cada miembro de la unidad familiar», que es la que, a la postre, viene a desvirtuar todos los anteriores razonamientos.

* * *



Una cuestión marginal que no aborda la sentencia, pero a la que hace referencia, es la relativa a la posible inconstitucionalidad sobrevenida del artículo 29 de la Ley 44/1978. Y ello por cuanto entiende el Tribunal que tal artículo podría atentar ni más ni menos que contra los siguientes principios constitucionales: el de igualdad de todos los españoles (artículo 14); el de igualdad ante los tributos (artículo 31); el de protección jurídica social y económica de la familia (artículo 39); y el de distribución personal de la renta más equitativa (artículo 40).

Tras esta afirmación, señala el Tribunal la necesidad de, sin llegar a plantear la cuestión de constitucionalidad conforme establece el artículo 163 de la Norma Suprema¹⁴, hacer «un esfuerzo de interpretación del precepto de conformidad con nuestro texto constitucional».

No parece correcto el modo de proceder del Tribunal teniendo en cuenta sus propias consideraciones, y ello por varias razones:

— En primer lugar, por cuanto la referencia a la posible inconstitucionalidad del precepto más parece un amago del Tribunal que una auténtica convicción a la vista de lo que posteriormente afirma.

— En segundo lugar, por cuanto la afirmación de la posible inconstitucionalidad del precepto parece un tanto arriesgada en cuanto se considere aisladamente. Expuesto en otros términos: podrán surgir dudas sobre la constitucionalidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en lo que al tratamiento que da a la familia en su consideración desde los distintos elementos del tributo, pero una cuestión concreta y determinada como son las deducciones de la cuota, en este caso la deducción a forfait por gastos personales, no creo que pueda atentar contra tantos y tan importantes principios constitucionales.

— Por otra parte, si el Tribunal estima que el artículo 29 puede ser inconstitucional lo correcto hubiera sido sostener la inconstitucionalidad, absteniéndose de realizar ese «esfuerzo de interpretación del precepto de conformidad con nuestro texto constitucional». Y ello por razones obvias, por cuanto si el precepto es constitucional no parece necesario hacer esfuerzo alguno; y si no lo es, por mucho esfuerzo que se haga el precepto seguirá siendo inconstitucional y consecuentemente no habrá necesidad ni de aplicarlo ni de interpretarlo.

¹⁴ Establece dicho artículo que cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos».

En definitiva, que la referencia contenida en la sentencia a la posible inconstitucionalidad del precepto ni hace al caso ni en el supuesto de que lo hiciera hubiera debido el Tribunal actuar del modo que actuó, y más parece que la referencia a la inconstitucionalidad es utilizada como arma arrojadiza para cargarse de razones en la solución que se propone que no tratarse de una auténtica convicción del órgano juzgador sobre la inadmisibilidad constitucional del precepto que después interpreta.

* * *

Una última cuestión que parece necesario abordar es la relativa a la nueva situación que se crea a partir del ejercicio de 1984 por la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, ya que aunque como es lógico esta ley para nada afecta a la sentencia de la Audiencia Territorial sí que tiene una clara proyección sobre el contenido de la cuestión que resuelve la sentencia, es decir, sobre la deducción de 10.000 pesetas por gastos personales.

El artículo 28 de la citada ley da nueva redacción a algunas de las deducciones reguladas en el artículo 29 de la Ley de I. R. P. F. De entre las distintas modificaciones que introduce, dos de ellas afectan directamente a la deducción a forfait. Se trata de las siguientes:

— De una parte altera la sistemática anterior de la Ley de Impuestos en lo relativo a las distintas deducciones por gastos personales, de tal manera que en los cuatro primeros números del apartado se regulan respectivamente los gastos de seguros, los de enfermedad, los satisfechos por honorarios profesionales y, por último, los excepcionales de carácter no suntuario. Tras exigir la justificación documental de los mismos en el siguiente párrafo, se establece la posibilidad de optar por deducir la cantidad fija y única de 10.000 pesetas o «los porcentajes anteriormente señalados». Es decir, que para el ejercicio de 1984 la deducción de 10.000 pesetas va a actuar como alternativa a todos los gastos personales, y no sólo como alternativa a las tres primeras especies de gastos como ocurría con anterioridad, incluyéndose por tanto en la alternativa los gastos excepcionales de carácter no suntuario, no pudiendo, pues, ya compatibilizarse la deducción de 10.000 pesetas con la deducción del porcentaje correspondiente a tales gastos. Con ello se superan las críticas que a las consecuencias de la deficiente regulación sistemática del supuesto se habían hecho por la doctrina y las que se ha hecho mención con anterioridad en este trabajo.



— De otra parte, establece que, «en el supuesto de unidad familiar, la deducción de 10.000 pesetas, en caso de opción, será única, sin multiplicar esta cantidad por los miembros que integran aquélla». Con este añadido introducido por la Ley de Presupuestos para 1984 se soluciona también a partir de esa fecha y para ese ejercicio la cuestión examinada en la sentencia que se comenta. Con independencia de las posibles críticas que desde puntos de vista sustanciales se pueda hacer a esta nueva regulación —su posible inconstitucionalidad, apuntada en la sentencia, la posible discriminación entre contribuyentes individuales y contribuyentes integrados en una unidad familiar, etc.—, lo cierto es que esta nueva regulación pone fin a la polémica hasta ahora existente en torno al elemento subjetivo de la deducción a forfait por gastos personales al establecer que la posibilidad de optar por la aplicación de la misma corresponde, para el ejercicio de 1984, en el caso de la unidad familiar, a ésta y no a los miembros que la forman, sean o no contribuyentes.

GASPAR DE LA PEÑA VELASCO



