

ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA LEY FORAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

SUMARIO

- I. INTRODUCCION**
- II. LA ADAPTACION PROVISIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS DE NAVARRA A LA SENTENCIA 45/1989, DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, DE 20 DE FEBRERO**
- III. EL MODELO DE TRIBUTACION CONJUNTA EN LA LEY FORAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS**
- IV. LOS CRITERIOS DE SUJECION AL PODER TRIBUTARIO NAVARRO EN LA LEY FORAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS**

I. INTRODUCCION

Tras un período de incertidumbre¹, y ya iniciado el período impositivo de 1992, el Parlamento de Navarra ha aprobado la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LFIRPF), que, como su homónima estatal², trata de adaptar, de forma definitiva³, el sistema de imposición personal sobre la renta de la Comunidad Foral a la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 45/1989, de 20 de febrero.

La Ley Foral 6/1992 ha sido parcialmente desarrollada –con inusual, aunque explicable, celeridad– por el Decreto Foral 209/1992, de 8 de junio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RFIRPF); pese a su denominación, estamos en presencia de una norma que, en puridad, no constituye un verdadero y propio reglamento del impuesto, sino una regulación, aislada y asistemática, de algunas de las materias contenidas en la LFIRPF, debido a que la

1. Incertidumbre motivada, en buena medida, por la elección del nuevo Presidente del Gobierno de Navarra, de acuerdo con los resultados electorales de 1991.

2. Nos estamos refiriendo a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la que, como veremos en el texto, sigue ampliamente la norma navarra, aunque difiera de ella en cuanto al modelo de tributación conjunta elegido.

3. Una adaptación transitoria y provisional fue llevada a cabo por la Ley Foral 14/1989, de 2 de agosto.

extensión y prolijidad de ésta hace, en ocasiones, innecesario –salvo para incurrir en repeticiones– el recurso al desarrollo reglamentario de sus normas.

Sobre estas bases pergeñaremos el presente trabajo que no pretende agotar el examen de la nueva imposición personal sobre la renta de las personas físicas, sino que queda circunscrito a una reflexión sobre dos aspectos de la nueva Ley Foral que, a nuestro juicio, tienen una evidente trascendencia dogmática y una patente utilidad para el estudioso del Derecho Tributario navarro: en concreto, el modelo de tributación conjunta elegido por Navarra y los criterios de sujeción al poder tributario navarro en el ámbito de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas.

El propósito que anima este trabajo –modesto, pero con dificultades intrínsecas que no es necesario realzar– hace que juzguemos inexcusable referirnos, previa y brevemente, al peculiar *iter* seguido por nuestra Comunidad foral para, en el ejercicio de su poder tributario, adaptar el IRPF a la doctrina del Tribunal Constitucional, que, como, es sobradamente conocido, niega la posibilidad de que el legislador ordinario establezca sistemas de acumulación *obligatoria* de las rentas de los miembros de la unidad familiar.

La STC 45/1989 se decanta por un modelo de IRPF que, necesariamente debe tener en cuenta a la persona física que obtiene rentas aisladamente considerada, esto es, por un modelo que, a diferencia del sistema establecido en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, debe prescindir, para determinar la prestación tributaria, de su integración o no en una unidad familiar; ello no supone, evidentemente, la proscripción, por inconstitucional, de cualquier sistema de tributación conjunta, sino únicamente de aquéllos que no permitan a los sujetos pasivos optar por un modelo de tributación individual.

II. LA ADAPTACION PROVISIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS DE NAVARRA A LA SENTENCIA 45/1989, DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, DE 20 DE FEBRERO.

Como hemos apuntado anteriormente, la STC 45/1989, de 20 de febrero, declaró la inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF y, en particular, la de aquéllos que imponían la acumulación obligatoria de las rentas de los sujetos pasivos cuando éstos se hallaban integrados en una unidad familiar; esta acumulación obligatoria constituía la verdadera clave de bóveda sobre la que descansaba el modelo de imposición personal sobre la renta establecido en la reforma tributaria de 1978.

En el ordenamiento navarro, este pronunciamiento del TC comportaba la nulidad de diversos preceptos del Decreto Foral Legislativo 212/1986, de 3 de octubre⁴, por el que se aprobó el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; los preceptos afectados por la declaración de nulidad eran, básicamente, aquéllos que recogían –refundiendo las normas contenidas en el Real Decreto 2655/1979, de 19 de octubre, en la Ley Foral 26/1985, de 27 de diciembre y en las Leyes Forales de Presupuestos–, la acumulación obligatoria de las rentas de los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar.

La adaptación de la normativa foral navarra al vacío normativo creado por la doctrina del TC fue tardía⁵ y ello debido, a nuestro juicio, al hecho de que el mencio-

4. Boletín Oficial de Navarra, núm. 127, de 15 de octubre.

5. La reacción tardía de Navarra frente a la doctrina del TC es imputable, en mayor medida si cabe, al propio Estado, especialmente porque desde la Sentencia de 10 de noviembre de 1988, resultaba evidente que el intérprete de nuestro texto supremo se iba a decantar por la inconstitucionalidad del sistema de acumulación de rentas de los miembros de la unidad familiar: de manera que el vacío normativo se

nado vacío normativo creado por la jurisprudencia constitucional planteaba una situación ciertamente novedosa en las relaciones tributarias Estado-Navarra.

En efecto, frente a la situación tradicional que presidía dichas relaciones –que puede traducirse en una adaptación a posteriori de Navarra a la normativa estatal dictada previamente–, la situación planteada por la STC de 20 de febrero de 1989 invertía, al menos desde una perspectiva teórica, los términos del problema.

En efecto, la cuestión no estribaba ya –salvo consideraciones políticas de las que prescindiremos en este momento– en que la Comunidad Foral se adaptase o no a la normativa estatal previamente dictada, sino, directamente y en ausencia de ésta, a la jurisprudencia constitucional, cualquiera que fuera la solución posteriormente ofrecida por el Estado para adaptar el IRPF a los postulados de la STC 45/1989⁶.

Desde este planteamiento de la situación cabe comprender que calificuemos la reacción de Navarra como una reacción tardía, ya que, pudiendo, como razonaremos a continuación, haber ofrecido una solución autónoma y desvinculada de la solución estatal –con el único límite del respeto a la Constitución–, prefirió que el Estado perfilase su proyecto de adaptación para, sobre esta base, ajustar su normativa tributaria a la STC de 20 de febrero de 1989.

No nos caben dudas a la hora de afirmar que Navarra pudo, anticipándose a las soluciones de la Ley 20/1989, de 28 de julio⁷, ofrecer una solución propia e imaginativa, demostrando que el ejercicio de su poder tributario es compatible con el respeto a la Constitución, dentro de la cual encuentra amparo y justificación.

A nuestro juicio, el art. 45 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (en adelante, LORAFNA) ofrecía –y ofrece– base suficiente para que la Comunidad Foral hubiese podido –en ausencia de normativa estatal y sin necesidad, por tanto, de ajustarse a ella– adaptar unilateralmente su legislación del IRPF⁸ a las exigencias dimanantes de la doctrina del Tribunal Constitucional⁹.

produce, sólo en términos formales, durante el lapso temporal que media entre febrero y julio de 1989, pero en términos materiales –recuérdese lo ocurrido con las actuaciones inspectoras– puede hablarse de un vacío desde noviembre de 1988 hasta julio de 1989.

6. La adaptación provisional y transitoria de la normativa estatal del IRPF a la STC de 20 de febrero de 1989, se produce, como es sobradamente conocido, con la Ley 20/1989, de 28 de julio.

7. Ley de Adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio; para un examen de la solución ofrecida por dicha Ley, vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J. y HUCHA CELADOR, F. de la, *Problemas jurídico-constitucionales de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio* dentro de AA.VV., *En torno a la Ley 20/1989: Análisis de algunas cuestiones*. IEF, Madrid, 1990, pp. 37-65.

8. La adaptación –que guarda un evidente paralelismo con la solución adoptada en el Estado por la Ley 20/1989, de 28 de julio– se produce, como dijimos, mediante la Ley Foral 14/1989, de 2 de agosto (BON de 7 de agosto).

9. Ello, pese a la vigencia, en el momento de dictarse la STC de 20 de febrero de 1989, del Convenio Económico aprobado por el Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio, de cuyo Título Preliminar cabría deducir la necesidad de acuerdo con el Estado para armonizar el régimen tributario foral con los nuevos impuestos que pudiera el Estado establecer en el futuro.

En una lectura «paccionada» del mencionado Convenio, e interpretando que el cumplimiento de la STC implicaba la necesidad de aprobar un «nuevo» IRPF, podría sustentarse la tesis en cuya virtud era preciso el acuerdo entre Navarra y el Estado para que la Comunidad Foral modificase el IRPF a fin de adaptarlo a las exigencias impuestas por la doctrina del TC.

Este argumento quedaría reforzado, desde una perspectiva formal, si tenemos en cuenta que, como dijimos anteriormente, la aplicación en Navarra de la Ley 44/1978, se produjo a través de una norma formalmente estatal –acordada, no obstante, siguiendo la letra y el espíritu del Convenio de 1969, con la Diputación Foral– cual fue el Decreto 2655/1979, de 19 de octubre: ello daría pie a la tesis en cuya virtud Navarra no podría –sin vulnerar el Convenio de 1969– derogar y/o modificar la norma pactada, aunque ello se produjera a través de una Ley Foral y aunque esa modificación unilateral sirviera para suplir la inacción del Estado –o, su reacción extemporánea– y para ajustar la normativa foral al texto constitucional.

La lectura «paccionada» del Convenio de 1969 y el argumento hiperformalista que acabamos de exponer quedan, evidentemente, desnaturalizados a la vista del proceso de adaptación del IRPF navarro a la doctrina del Tribunal Constitucional, ya que la Ley Foral 14/1989 no es una ley formalmente paccionada, sino dictada en el ejercicio de las competencias propias de Navarra.

Sin embargo –y los hechos históricos, aunque bañados por el tinte de lo jurídico, son tozudos en cuanto inamovibles–, la adaptación propuesta no se produjo y en esta crónica urgente de los antecedentes inmediatos de la vigente LFIRPF sólo procede reseñar la prudencia con la que Navarra afrontó el proceso de adaptación del IRPF, su renuncia implícita al ejercicio de competencias propias reconocidas por la LORAFNA y, en fin, la adopción ulterior de unas medidas legislativas que siguen, a posteriori y con variaciones no demasiado trascendentes, la solución estatal.

De esta incursión por la intrahistoria legislativa, cabe, por último destacar, que Navarra pudo en 1989 –y dejó pasar la oportunidad– adaptar, de forma definitiva y no provisional, el IRPF a las exigencias impuestas por la Constitución de 1978 (**rectius**: a las exigencias de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional¹⁰), en vez de empeñarse en una solución transitoria que, simplemente, difería, como en el caso del Estado, la solución definitiva.

Los caminos paralelos seguidos por Navarra y el Estado de cara a adaptar el IRPF a la doctrina del Tribunal Constitucional se rompen, en 1991, cuando se aborda la necesidad de establecer un modelo definitivo de imposición personal sobre la renta.

En el ámbito estatal, la adaptación definitiva se lleva a cabo a través de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF¹¹, norma que, junto al mencionado propósito adaptador, tiene, además, un objetivo adicional, cual es el de ajustar un sector básico de la imposición directa española, como es el IRPF –y, de forma indirecta y provisional, el Impuesto sobre Sociedades¹²– a las exigencias derivadas de nuestra integración en la CEE y, sobre todo, a las exigencias de la libre circulación de capitales prevista en el ámbito comunitario europeo para 1993¹³.

La Ley estatal establece, como regla general, el principio de la tributación individual de las personas físicas, permitiendo, sin embargo, que cuando dichas personas estén integradas en una unidad familiar puedan optar por la tributación conjunta; al

10. Sin ánimo de entrar en una polémica que desbordaría con mucho el objeto de este trabajo, estimamos necesario hacer esta aclaración, ya que la doctrina sentada por el TC en su Sentencia de 20 de febrero de 1989 es enormemente discutible, aunque, lógicamente, la acatemos.

11. La adaptación del IRPF a las exigencias constitucionales explicitadas por la STC 45/1989 no pasa, ineluctablemente, por el sistema diseñado en la Ley 18/1991 y ello debido a que no existe un *único* modelo del IRPF que sea respetuoso con la doctrina del TC y, en consecuencia, la norma estatal debe valorarse desde esta premisa.

Dado que la misión del jurista no puede confundirse con la función del político, la única afirmación que, sobre la Ley 18/1991, cabe hacer, en este momento, es que dicha norma no vulnera la doctrina del Tribunal Constitucional, lo cual no implica, evidentemente, que sea la mejor de las respuestas posibles a la citada doctrina.

El jurista puede señalar qué modelo normativo del IRPF vulnera la Constitución, pero, supuesto que existen una pluralidad de opciones para establecer un sistema de imposición personal sobre la renta, que respeten las exigencias de aquélla, no debe asumir funciones que son propias del titular de la política legislativa.

De ahí que, en el texto principal, nos pronunciemos implícitamente por la no inconstitucionalidad de la fórmula elegida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, sin que ello suponga desconocer, *de lege ferenda*, la existencia de otros esquemas de tributación en el IRPF que, al igual que el elegido, se ajustarían perfectamente a la Constitución.

12. La Disposición Adicional Quinta modifica diversos preceptos de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, en tanto que la Disposición Adicional Vigésima ordena al Gobierno la presentación de un proyecto de ley del Impuesto sobre Sociedades antes de finalizar el ejercicio de 1992.

13. Quizá convenga tener presente que el cumplimiento de este segundo objetivo –que, en el ámbito estatal pudo demorar el establecimiento de un sistema definitivo de tributación en el IRPF– no estaba presente en el caso de la adaptación definitiva de Navarra, lo que, en principio, debía facilitar el ejercicio por parte de la Comunidad foral de su poder tributario.

Un examen de la Ley 18/1991 desde las perspectivas de la libre circulación de capitales puede verse en HUCHA CELADOR, F. de la, RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J.J. *Aspectos fiscales de la libre circulación de capitales en la Comunidad Europea* en Papeles de Economía Española, Suplementos sobre el Sistema Financiero, núm. 38, FIES, Madrid, 1992, pp. 30-99.

implicar la tributación conjunta la acumulación de rentas de los sujetos pasivos de la unidad familiar de cara a la formación de la base imponible, la Ley 18/1991 implanta –con el propósito de evitar la mayor cuota tributaria que la acumulación supone en un impuesto con tipos progresivos– un sistema de doble tarifa, dualidad de tarifas cuya aplicación depende del modelo de tributación –individual o conjunta– elegido por los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar, a la par que diferencia cuantitativamente los beneficios tributarios –en concreto, las deducciones en la cuota– aplicables a los citados sujetos pasivos.

Pese a la vocación de simplificación –confesada explícitamente en la Exposición de Motivos–, la normativa estatal es ciertamente prolija –al menos si la comparamos con la precedente Ley 44/1978, de 8 de septiembre–, como consecuencia de la incorporación, en el texto legal, de cuestiones que, con anterioridad, eran objeto de regulación a través de normas reglamentarias¹⁴.

La Comunidad Foral de Navarra –inmersa en un proceso político que ahora no viene al caso–, adoptó una posición cautelosa y sorprendente, calificativos utilizables a la luz de los precedentes habidos desde la STC de 20 de febrero de 1989; en efecto, mientras que la Ley Foral 14/1989 puede, con todos los matices que se quiera introducir, calificarse como una norma que, de alguna manera, sigue las soluciones estatales, la Ley 18/1991 no generó, en un primer momento, ninguna reacción que permitiera suponer que Navarra iba a adaptar su normativa interna de acuerdo, en gran medida, con las soluciones de la ley estatal.

Como es conocido, a finales de 1991, el nuevo Gobierno foral remitió al Parlamento un Proyecto de Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁵, cuya principal característica era su claro apartamiento de la solución propugnada en el ámbito estatal.

La divergencia entre la normativa estatal y el Proyecto de Ley foral no planteaba ningún problema competencial, desde la LORAFNA y desde la jurisprudencia constitucional, ya que, conforme decíamos anteriormente, la solución estatal incorporada a la Ley 18/1991 no era la única posible de cara al diseño definitivo de un impuesto sobre la renta que fuera concorde con las exigencias planteadas por la STC de 20 de febrero de 1989.

Dada la pluralidad de soluciones inferibles de la doctrina del Tribunal Constitucional, la divergencia del Proyecto foral respecto de la norma estatal no debe merecer un juicio negativo, sino que supone, en principio, una manifestación positiva del ejercicio del poder tributario de la Comunidad foral y una clara opción de política legislativa perfectamente admisible a la luz de los arts. 14, 31 y 39 y de la Disposición Adicional Primera de la Constitución.

14. Conforme a la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, de 6 de junio –y, como veremos, esta misma afirmación puede, implícitamente, trasladarse a la Ley Foral–, «la regulación, a nivel legal, de ciertas cuestiones –lo cual contribuye a su extensión–, produce para el sujeto pasivo importantes efectos de seguridad jurídica».

Sin ánimo de entrar en polémica con el legislador estatal –e, indirectamente, con el navarro–, el logro de un clima de seguridad jurídica no se consigue únicamente incorporando a la Ley todas las cuestiones que, sometidas o no al principio de reserva de ley, plantea el tributo: la seguridad jurídica se consigue legislando bien y ello con independencia del rango –legal o reglamentario– de la norma que regula el tributo, rango que vendrá impuesto por el principio de reserva de ley y no por el principio de seguridad jurídica.

El verdadero problema de la Ley 44/1978 –que, indirectamente explica la amplísima extensión de la Ley 18/1991– estaba, por un lado, en la inconcreción con que regulaba algunas cuestiones –lo cual forzosamente implicaba la necesidad de un desarrollo reglamentario amplio– y, por otro, en que éste era sumamente defectuoso, lo cual provocó que los Tribunales ordinarios creasen una doctrina, en muchos casos divergente, respecto de la que se desprendía de la interpretación administrativa del Ministerio de Hacienda.

15. Acuerdo de la Diputación Foral de 23 de diciembre de 1991. El Proyecto fue publicado en el BOPN núm. 22 de 30 de diciembre de 1991.

El Proyecto de Ley foral de diciembre de 1991 planteaba, sin embargo, otro tipo de cuestiones, ligadas indefectiblemente al modelo de IRPF que diseñaba; un modelo que, pecando de un exceso de prudencia en el uso de los calificativos, era extraño y regresivo.

El Proyecto era, en primer lugar, extraño, porque no seguía ningún modelo conocido de imposición sobre la renta de las personas físicas; en efecto, no acogía un sistema de tributación individual puro, pero tampoco, por mucho que se esforzasen sus valedores, pergeñaba un sistema reconducible a los modelos de «splitting»¹⁶.

En segundo lugar, el Proyecto era regresivo e injusto, generando un reparto muy desigual de la carga tributaria, ya que, en vez de decantarse por un sistema de «splitting»¹⁷, con todos los defectos observables en los países que han decidido su implantación, adoptaba un modelo de reducciones en la base imponible –con el que no se pretendía, exactamente, adecuar la cuota tributaria a la tarifa progresiva en los casos de acumulación de rentas de los miembros de la unidad familiar, sino, quizá, subjetivizar el tributo, ya que, curiosamente, establecía, además, y al igual que el Estado, un sistema de doble tarifa, lo que, presumiblemente, implicaba que este sistema era el elegido para combatir los excesos de tributación que conlleva cualquier sistema de acumulación de rentas en un impuesto con tipos progresivos– que desnaturalizaba completamente la progresividad del impuesto.

El mecanismo de reducciones en la base imponible –generales y familiares, como las establecidas en el Proyecto foral– carece de sentido en un modelo de imposición personal sobre la renta, con tipos progresivos, que, además, debe recoger, como principio general, la tributación individual de las personas físicas¹⁸.

Con tal mecanismo, lo único que se conseguiría es la limitación absoluta de la progresividad del tributo en función de elementos –la vinculación matrimonial o el número de hijos, fundamentalmente– heteróclitos y absolutamente exógenos al hecho imponible –la obtención de renta– que se pretende gravar¹⁹.

16. La Exposición de Motivos señalaba que «con objeto de evitar los defectos señalados por la Sentencia del Tribunal Constitucional, derivados fundamentalmente de la progresividad de la Tarifa, se adopta el denominado sistema de *splitting* para las unidades familiares matrimoniales, articulándose el mismo técnicamente por la aplicación de una tarifa cuyos tramos de base y tipos producen efectos idénticos a los que derivarían de aplicar la Tarifa establecida para la tributación individual a la mitad de la mencionada base».

Sin querer entrar en polémicas innecesarias, cabe afirmar que el autor del Proyecto desconoce en qué consiste el sistema de *splitting* y, además, tiene una visión muy peculiar, y no siempre acertada, de los efectos del sistema de tributación conjunta.

Basta, para comprobar esta última apreciación, traer a colación un ejemplo muy simple: un matrimonio, con dos hijos, donde el marido obtenga unos rendimientos netos de 3.500.000.- y la mujer de 1.700.000.- pts.

De acuerdo con lo dispuesto en los arts. 62 y 65 del Proyecto, la suma de las cuotas íntegras de los dos sujetos pasivos –si hubieran optado por tributar separadamente– ascendería a 827.000.- pts., en tanto que si ambos sujetos pasivos hubieran optado por la tributación conjunta, la cuota íntegra ascendería a 880.000.- pts., conforme los arts. 62 y 81 del Proyecto.

17. La tarifa «*splitting*» de una tarifa individual dada es aquella que hace corresponder a la base imponible de la familia el tipo impositivo que corresponde a la mitad de dicho valor en la tarifa individual.

18. En efecto, si el principio general es el de tributación individual de las personas físicas no podemos entender cómo el Proyecto desnaturalizaba la base imponible mediante el establecimiento de reducciones directamente ligadas a la situación *familiar* de los sujetos pasivos: se trataba, sin embargo, de una contradicción *interesada*.

19. Las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo tienen relevancia para determinar la renta disponible, no la renta obtenible; y el modelo estatal y navarro de IRPF grava la obtención de la renta y no la aplicación de la misma. La capacidad económica –en términos de obtención de renta, que constituye el hecho imponible del IRPF– de una persona física será la misma, cualquiera que sea su situación matrimonial o el número de hijos que tenga; estos datos familiares serán relevantes, en su caso, para medir una capacidad económica –la disponibilidad de renta– distinta de la que pretende gravar el IRPF.

Incluso, en el caso de la tributación conjunta –que el Proyecto incorporaba– los efectos provocados en la cuota de la unidad familiar por la existencia de una tarifa progresiva no se deben eliminar a través de un sistema como el diseñado en el Proyecto remitido por el Gobierno foral –sistema donde no se tenían en cuenta las fuentes de renta ni los sujetos pasivos que acumulaban sus rendimientos para introducir las correcciones pertinentes– sino a través de modelos sobradamente conocidos y experimentados como son el sistema de doble tarifa²⁰ y/o, con todas sus deficiencias y críticas, el sistema de «splitting»²¹.

En definitiva –y la suerte seguida por el Proyecto no merece que le dediquemos más líneas de nuestro trabajo–, el Proyecto de Ley foral presentado por el Gobierno suponía un ataque directo contra el carácter progresivo del IRPF, beneficiando exclusivamente a las familias con niveles elevados de rentas y con un gran número de descendientes²², lo cual denota la extracción ideológica –por lo demás legítima– de sus

20. Ciertamente, el Proyecto de Ley foral enviado por el Gobierno acogía, como hemos señalado anteriormente, un sistema de doble tarifa, siguiendo el modelo implantado por la Ley 18/1991. Pero, al mismo tiempo, elevaba la cuantía de las reducciones en la base imponible cuando los miembros de la unidad familiar optaban por la tributación conjunta, con lo que el beneficio era doble: por un lado, mayores reducciones en la base imponible –ligadas a la consideración de la persona física como miembro de la unidad familiar, no como sujeto pasivo– y, por otro, existencia de una tarifa diferente –y lógicamente inferior– a la aplicable a quienes optasen por la tributación individual.

Expresado en otros términos, era un sistema enormemente beneficioso para las familias monorréditos con un elevado número de descendientes: a la inversa, era perjudicial para las personas físicas no integradas en unidades familiares y, en menor medida, para las unidades familiares donde ambos cónyuges obtuviesen rendimientos –y las rentas de cada uno se encontrasen en una proporción similar–, sin tener un número significativo de descendientes.

21. Un sistema de «splitting» donde se tuviesen en cuenta no los miembros de la unidad familiar, sino, exclusivamente, los sujetos pasivos de la unidad familiar.

22. El modelo de «splitting» genera beneficios para los contribuyentes con bases imponibles elevadas o, para ser más precisos, cuanto más elevada es la base imponible y menos igualitaria es la distribución interna de los rendimientos entre los miembros de la unidad familiar, mayor es la ventaja del modelo citado.

Para tratar de ilustrar los beneficios directos del modelo propuesto por el Proyecto de Ley foral remitido por el Gobierno, conviene tener presente que en Navarra –datos de 1990– las declaraciones con bases imponibles superiores a 4.000.000 de pts., representaban el 8% del total en tanto que las declaraciones con bases imponibles superiores a 7.500.000 de pts. suponían el 1,70% del total de las declaraciones presentadas.

Pues bien, la regresividad del Proyecto del Gobierno foral se observa con ejemplos, ciertamente sencillos, donde se compara la tributación íntegra en territorio común y en territorio foral (descomponiendo, en este segundo supuesto, las cuotas íntegras, según se hubiera aplicado el Proyecto de Ley foral presentado por el Gobierno o según el texto alternativo presentado por el Partido Socialista de Navarra y que sirvió de base a la vigente LFIRPF).

Imaginemos un matrimonio con dos hijos, que opte por la tributación conjunta, y cuya base imponible sea de 8.000.000 de pts., obtenida al 50% por cada cónyuge.

La cuota tributaria íntegra, con arreglo al Proyecto de LIRPF remitido por el Gobierno foral, sería de 1.812.000.- pts., con arreglo a la proposición del PSN su cuota íntegra sería de 1.754.500.- pts., mientras que, si estuviera sometido a la LIRPF estatal, la cuota íntegra sería de 2.157.500.- pts. Aparentemente, la tributación de la unidad familiar, con arreglo al Proyecto de Ley remitido por el Gobierno, sería superior en un 3,28% a la tributación que resulta de la proposición de ley del PSN.

Conviene, sin embargo, adaptar el ejemplo propuesto al perfil medio del electorado hacia el que se dirige el Proyecto. Sigamos, en consecuencia, con el mismo ejemplo, pero consideremos que en la unidad familiar antedicha sólo trabaje uno de los cónyuges. En este caso, de acuerdo con el Proyecto gubernamental, la cuota íntegra ascendería a 1.812.000 pts.–, en tanto que, con arreglo a la proposición del PSN, la cuota íntegra ascendería a 2.396.500.- pts., es decir, habría un ahorro del 24,39% entre una y otra propuesta, variando únicamente un dato cual es el de la distribución interna de la base imponible total entre los cónyuges.

Por último, imaginemos el mismo ejemplo, es decir una unidad familiar cuya base imponible sea de 8.000.000 de pts., en la que sólo uno de los cónyuges obtenga rentas, pero donde el número de hijos con derecho a deducción fuera de cinco. En este caso, la cuota íntegra de la unidad familiar, de aprobarse el Proyecto del Gobierno, sería inferior en un 26,96% a la cuota íntegra calculada según la proposición del PSN (1.608.000 pts. frente a 2.201.500 pts.).

autores²²: afortunadamente, estas impresiones que suscita el Proyecto de Ley fueron compartidas por la mayoría de los representantes de la soberanía popular navarra que, ejerciendo su derecho de enmienda, lograron que el Proyecto presentado por el Ejecutivo foral fuera rechazado por el Parlamento de Navarra²³.

Para concluir este epígrafe, hay que señalar, como es sobradamente conocido, que una de las enmiendas a la totalidad formulada por uno de los grupos con representación en el Parlamento propuso un texto alternativo al proyecto de Ley foral: la aceptación de esta enmienda provocó la toma en consideración y subsiguiente discusión del mencionado texto alternativo que, tras los debates parlamentarios, se transformaría en la vigente Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, cuyo estudio debe ocupar la parte fundamental de nuestro trabajo.

III. EL MODELO DE TRIBUTACION CONJUNTA EN LA LEY FORAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS.

a) Introducción: el modelo de tributación conjunta de la Ley 6/1992 y sus diferencias con el modelo estatal.

La Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF, presenta, como característica más sobresaliente, un evidente paralelismo formal con la Ley 18/1991, de 6 de junio, que regula idéntico tributo en el ámbito estatal. En ambas normas, se sigue el principio de la tributación individual de los sujetos pasivos del IRPF, pero se permite que cuando tales sujetos estén integrados en una unidad familiar, opten por la tributación conjunta.

Pese a este paralelismo formal, ambos sistemas de tributación conjunta –que reciben igual denominación en la Ley estatal y en la Ley foral, constituyendo conceptos polisémicos– son radicalmente diferentes y este hecho constituye, a nuestro juicio, el dato distintivo por antonomasia entre ambas normativas.

En la Ley 18/1991, la tributación conjunta se traduce en un régimen de acumulación de rentas de los miembros de la unidad familiar –*rectius*: de los sujetos pasivos²⁴–, lo que conlleva la existencia de una base imponible única –formada por rentas acumuladas de los sujetos pasivos de la unidad familiar– sobre la que se aplicará la tarifa prevista en el art. 91 de la Ley estatal, que es más baja que la tarifa aplicable a los contribuyentes que, integrados en unidades familiares, no opten por el modelo de tributación conjunta.

En la Ley Foral, la expresión tributación conjunta designa un modelo de tributación de la unidad familiar completamente distinto al de la norma estatal; en concreto, se refiere a la acumulación de las cuotas íntegras, individualmente determinadas, de los

El lector interesado sólo tiene que variar unidireccionalmente los datos para verificar casos aún más escandalosos de regresividad del tributo: aumento del número de hijos, siempre que la distribución de la base imponible entre los cónyuges permanezca invariable, etc.

23. Sin embargo, no es tan legítimo dotar al Derecho Tributario de investiduras técnicas –alejadas de lo político– para fundamentar decisiones ideológicas. El Derecho Tributario no es técnicamente neutral, sino que tiene una componente política innegable. La decisión sobre el modelo de IRPF –supuesta la pluralidad de sistemas que caben en nuestra Constitución, que sería el techo jurídico dentro del que se moverían las citadas decisiones– a implantar es, siempre, una decisión política, no jurídica.

24. Las exposiciones de motivos de las enmiendas a la totalidad presentadas por el «Grupo Mixto-Izquierda Unida», «Herri Batasuna» y «Socialistas del Parlamento de Navarra» pueden consultarse en el BONP núm. 7 de 10 de febrero de 1992.

25. La alternativa tributación conjunta de los sujetos pasivos de la unidad familiar o de los miembros de la unidad familiar será explicada y tratada in extenso cuando hagamos un examen crítico del modelo de la Ley Foral.

miembros de la unidad familiar que obtienen rentas —es decir, de los sujetos pasivos de la unidad familiar—, de manera que la base imponible no está formada por la suma de las rentas obtenidas por los miembros de la unidad familiar²⁶, y, por tanto, la acumulación no se produce en dicho elemento de cuantificación de la obligación tributaria, sino en la cuota tributaria íntegra²⁷.

Teniendo en cuenta la inexistencia de acumulación de rentas a la hora de formar la base imponible de la unidad familiar —en realidad, como hemos dicho, este concepto es extraño a la Ley Foral— cuyos componentes opten por la tributación conjunta, es innecesario que la LFIRPF establezca, siguiendo el modelo estatal, una tarifa diferente para aquellos sujetos pasivos que opten por la tributación conjunta.

En efecto, la función que cumple una tarifa específica y diferenciada de la general en algunos modelos de tributación conjunta consiste en corregir los excesos en la cuota tributaria generados como consecuencia de la aplicación de una tarifa progresiva a una base imponible integrada por el conjunto de las rentas obtenidas por todos los miembros de la unidad familiar; esta misión —y, por tanto, la existencia misma del mecanismo de la tarifa específica— no es necesaria a la luz del modelo navarro de tributación conjunta, ya que nunca se producirá la situación anteriormente descrita y, por tanto, será innecesario establecer mecanismos correctores, puesto que, al no haber una base imponible de la unidad familiar, formada por la acumulación de rendimientos de los miembros de ésta, la cuota tributaria íntegra —formada por la adición de las cuotas tributarias individuales de los sujetos pasivos de la unidad familiar— no puede quedar nunca distorsionada por la progresividad de la tarifa del IRPF.

En definitiva, mientras que para la normativa estatal, la tributación conjunta se traduce en una acumulación de rentas de los miembros de la unidad familiar que implicaría —de no establecerse una tarifa diferenciada— una cuota tributaria incrementada por la aplicación de una tarifa progresiva a una base imponible formada por las rentas acumuladas de los miembros de la unidad familiar, en la LFIRPF la tributación conjunta supone una acumulación de cuotas tributarias íntegras individuales, determinadas en función de una única tarifa que se aplica sobre las bases imponibles individuales de cada uno de los sujetos pasivos de la unidad familiar²⁸.

b) El modelo navarro de tributación conjunta en el IRPF: examen crítico.

Establecidas las diferencias básicas entre el modelo de tributación conjunta en el ámbito estatal y en el ámbito navarro, podemos extraer algunas conclusiones, siquiera sean provisionales, que nos permitirán comprender mejor algunos de los esquemas sobre los que descansa el nuevo modelo de tributación conjunta de los miembros de la unidad familiar en la Ley Foral.

26. Como veremos, no existe, técnicamente una base imponible de la unidad familiar en el modelo navarro de tributación conjunta.

27. Conforme señala la Exposición de Motivos de la Ley Foral «la tributación conjunta no conlleva la acumulación de las rentas obtenidas por los componentes de la unidad familiar, puesto que la norma determina la cuota correspondiente a cada uno de ellos por aplicación de la Tarifa del Impuesto a las rentas obtenidas por cada integrante de la unidad familiar, resultando la cuota total de la adición de las diferentes cuotas individuales».

28. La solución adoptada por la legislación foral navarra puede, en algunos casos —y, singularmente, en el caso de las unidades monorréditos, que, por otra parte, son la mayoría— resultar perjudicial, porque sólo sería neutral en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar que optan por la tributación conjunta tuvieran una base liquidable similar.

Dejando de lado las consideraciones que haremos en el epígrafe siguiente, y que pueden hacer necesario la introducción de matizaciones, un ejemplo bastará para comprender esta afirmación.

La normativa navarra –reproduciendo en buena medida la terminología empleada por la Ley 18/1991, que, a su vez, es heredera, en este punto, de la Ley 44/1978– parece considerar, en su art. 82, que la opción por la tributación conjunta puede ejercerse por «las personas físicas integradas en una unidad familiar» cuando, de acuerdo con la estructura del impuesto, la opción sólo debería reconocerse a aquellos miembros de la unidad familiar que, por obtener rentas, merezcan la consideración de sujetos pasivos del IRPF.

Se trata de una cuestión que, lejos de ser puramente semántica, tiene una importancia basililar, ya que la decantación por una u otra tesis no es indiferente, sino que tiene una profunda trascendencia metodológica, trascendencia que exige determinar cuáles son las personas físicas a quienes la Ley Foral reconoce la posibilidad de optar por la tributación conjunta.

Ciertamente, todos los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar han de ser, necesariamente, personas físicas, pero no todas las personas físicas integradas en dicha unidad familiar son sujetos pasivos, ya que ésta última condición sólo es predicable de las personas físicas que obtienen rentas sometidas a gravamen, solución a la que se llega mediante la interpretación conjunta de los arts. 5 y 12 de la Ley Foral.

Si, conforme a la afirmación precedente, las expresiones «persona física integrada en una unidad familiar» y «sujeto pasivo de la unidad familiar» no son sinónimas²⁹, será preciso determinar si el ejercicio de la opción por la tributación conjunta se reconoce por la Ley a los sujetos pasivos o a las personas físicas. La redacción del Título VIII de la Ley Foral es, en este punto, ciertamente confusa, quizá como consecuencia de un excesivo seguimiento de la normativa estatal, que incurre en la misma mixtificación terminológica³⁰.

En efecto, mientras los arts. 82, 84 y 85.5 de la Ley Foral parecen atribuir la opción por la tributación conjunta a las «personas físicas integradas en una unidad familiar», los arts. 12.2, 84.3 y 85.1 permiten considerar que la opción por el citado modelo de tributación sólo es atribuible a los sujetos pasivos –es decir, a las personas físicas que obtienen rentas– de la unidad familiar.

Esta segunda alternativa es, superando la ambigua terminología de la Ley Foral, la correcta y la única que puede considerarse ajustada a los esquemas dogmáticos del Derecho Tributario. En efecto, la tributación conjunta –sea cual fuere el modelo ele-

Supongamos un matrimonio sin hijos, en el que ambos cónyuges obtengan rentas y donde la suma de las bases liquidables sea de 6.000.000 de pts.

Caso de que la base liquidable del marido fuera de 4.000.000 de pts., y la base liquidable de la mujer ascendiera a 2.000.000 de pts., computando todas las reducciones y deducciones que sean procedentes, las cuotas íntegras serían las siguientes: caso de tributar al Estado (1.377.500 pts.), caso de tributar a Navarra con arreglo al Proyecto foral remitido por el Gobierno (1.136.000 pts.) y caso de tributar a Navarra con arreglo a la proposición del PSN (1.180.500 pts.).

Si variamos la distribución interna de la obtención de rentas entre los dos cónyuges, encontramos lo siguiente: caso de que el marido obtuviese 5.000.000 de pts. y la mujer el resto, la cuota íntegra, con arreglo a la proposición del PSN, sería de 1.286.500 pts., en tanto que permanecerían invariables las cifras ofrecidas anteriormente, caso de tributar al Estado o de seguir el Proyecto foral remitido por el Gobierno.

En caso de que toda la base liquidable proviniese de uno solo de los cónyuges, las diferencias se ahondarían, ya que la cuota íntegra, con arreglo a la proposición del PSN, sería de 1.556.500 pts., (es decir, superior en un 13% a la cuota íntegra de territorio común), manteniéndose invariables las cuotas íntegras señaladas anteriormente con arreglo a la Ley estatal y con arreglo al Proyecto foral remitido por el Gobierno.

En otros términos, el incentivo por la tributación conjunta, con arreglo a la vigente LFIRPF, decrece en medida inversa al porcentaje de distribución interna de obtención de rentas entre los miembros de la unidad familiar o, como decíamos al comienzo de esta nota, para las unidades familiares monorréditos, la tributación conjunta es más gravosa que la tributación individual.

29. Aunque, evidentemente, tampoco son, en todos los casos, antónimas.

30. Cfr. art. 86 de la Ley 18/1991, que parece atribuir el ejercicio de la opción a «las personas físicas integradas en una unidad familiar», en tanto que el art. 11.2 de la misma Ley reconoce el ejercicio de la opción a los sujetos pasivos que formen parte de una unidad familiar.

gido— sólo tiene sentido cuando en la unidad familiar hay varios miembros que obtienen rentas, es decir, cuando existen varios sujetos pasivos.

En las unidades familiares donde exista una única persona física que obtiene rentas —y el ejemplo no es tan inusual como pudiera parecer a primera vista— la alternativa que cabría extraer de una interpretación aislada de determinados preceptos de la Ley foral —opción por la tributación conjunta— no puede existir, ya que, en estos casos, sólo procederá la tributación individual, ya que el modelo de tributación conjunta —al implicar acumulación de cuotas individuales— presupone la existencia de bases imponibles individuales de, al menos, dos de los miembros de la unidad familiar y ello conlleva, ex necesse, que, como mínimo, dos de dichos miembros obtengan rentas y, en consecuencia, ostenten, con arreglo a la LFIRPF, la condición de sujetos pasivos.

Si, por el contrario, sólo uno de los miembros de la unidad familiar es sujeto pasivo del IRPF es, ontológicamente, imposible la existencia de tributación conjunta, porque es, a su vez, imposible la existencia de una pluralidad de cuotas tributarias íntegras que sean susceptibles de acumulación.

En consecuencia, es incorrecto afirmar, como hace el art. 84 de la LFIRPF, que la opción por la tributación conjunta debe abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar, ya que dicha opción sólo afecta a los sujetos pasivos de la unidad familiar, puesto que las personas físicas que, pertenecientes a dicha unidad, no obtengan rentas, quedan extramuros de la opción, como implícitamente reconoce el apartado 3 del citado art. 84 cuando, al regular los efectos de la falta de declaración, impone, salvo manifestación en contrario, la tributación individual de los sujetos pasivos³¹.

Afortunadamente, el modelo de tributación conjunta —acumulación de cuotas tributarias— elegido por la Ley Foral elimina bastantes de los problemas planteados por la utilización de una terminología no unívoca, problemas que, por ejemplo, se manifiestan en toda su amplitud en el modelo de tributación diseñado por la Ley estatal 18/1991³².

31. Imaginemos una unidad familiar compuesta por cuatro personas físicas, de las que únicamente dos obtengan rentas —y, en consecuencia, sean las únicas a las que pueda atribuirse la condición jurídica de sujetos pasivos del IRPF—. Si estos dos sujetos pasivos optan por la tributación conjunta, la unidad familiar tributará conjuntamente, aunque los restantes miembros —que, al no obtener rentas, no tienen la condición de sujetos pasivos— no presten su conformidad. Téngase en cuenta que el art. 84.1 debe ser leído en relación con el art. 93 de la LFIRPF y que, por tanto, la presentación de la declaración individual por un miembro de la unidad familiar —que imposibilita que los restantes opten por la tributación conjunta— sólo es posible cuando dicho miembro sea sujeto pasivo, es decir, cuando obtenga rentas sometidas al IRPF.

32. Recordemos que, en ésta, la opción por la tributación conjunta implica la aplicación de una tarifa diferenciada, inferior a la aplicable en los supuestos de tributación individual.

Imaginemos una unidad familiar donde sólo uno de sus miembros obtiene rendimientos y, en consecuencia, donde únicamente habría un sujeto pasivo. Si entendemos que la opción por la tributación conjunta compete a los miembros de la citada unidad familiar —con independencia de que, conforme a la LFIRPF, ostenten la condición de sujetos pasivos—, se estaría, a nuestro juicio, falseando la citada opción, beneficiando claramente a las unidades familiares monorréditas, donde la opción sería puramente nominal, ya que dependería de la voluntad del único sujeto pasivo existente, ya que ningún otro miembro de la unidad familiar —al no poder presentar declaración individual por no ostentar la condición de sujeto pasivo— podría oponerse a la elección de aquél. Ello con independencia de que la oposición de los restantes miembros de la unidad familiar no se produciría, ya que la tributación conjunta, con tarifa inferior a la que correspondería en una interpretación coherente del IRPF, sería, en este caso, enormemente beneficiosa.

No obstante, la situación que antecede sería, en el ámbito estatal, ciertamente insólita, ya que, dados los beneficios que comporta la tributación conjunta, sería muy fácil reasignar rentas a algún otro miembro de la unidad familiar —por ejemplo, abriendo cuentas corrientes conjuntas— para que, formalmente, hubieran dos sujetos pasivos del IRPF y, por tanto, no pudiesen invocarse los argumentos —existencia de un único sujeto pasivo— sobre los que descansa nuestra tesis.

Un ejemplo, reconducible a la Ley 18/1991, aclarará nuestra argumentación: supongamos un matrimonio, en régimen de separación de bienes, sin hijos, donde uno solo de los cónyuges obtenga rentas, por importe de 5.000.000 de pesetas.

Si, conforme defendemos, esa unidad familiar —al existir un único sujeto pasivo— hubiera de tributar individualmente, la cuota tributaria íntegra de 1992, sería, conforme el art. 74 de la LFIRPF, de 1.240.800 pts.: por el contrario, si esa unidad familiar pudiese optar por la tributación conjunta, la misma cuota

No obstante lo anterior, en algunos casos —ciertamente marginales, pero a los que conviene prestar atención—. pueden suscitarse cuestiones conflictivas como consecuencia de la defectuosa terminología utilizada por el Título VIII de la LFIRPF.

Así, el art. 87.1 de la LFIRPF establece, como regla especial en caso de tributación conjunta, que la deducibilidad de los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la vivienda habitual, será, como máximo, de 1.200.000 de pts. anuales «para el conjunto de la unidad familiar»³³; cabe plantearse si este límite específico juega aun cuando sólo exista un sujeto pasivo en la unidad familiar que opta por la tributación conjunta³⁴ o, si, por el contrario, en estos supuestos el límite aplicable sería el previsto en el art. 26.C) de la LFIRPF, argumentando que la Ley Foral no permite, en este caso, optar por tributación conjunta.

Otro supuesto, que podría provocar conflictos derivados de la desafortunada terminología empleada por la LFIRPF, se produciría a la hora de determinar el ámbito subjetivo del deber de suscribir la declaración conjunta, que aparece establecido en el art. 93 de la Ley Foral: el apartado 1 de dicho artículo impone el deber de presentar y suscribir declaración a los sujetos pasivos del impuesto³⁵, mientras que el apartado 5 del propio art. 93 señala que «la declaración en tributación conjunta será suscrita y presentada por los miembros de la unidad familiar mayores de edad». locución que puede plantear problemas, derivados de las contradicciones internas entre ambos preceptos.

En efecto, cabría plantearse qué ocurre cuando un miembro de la unidad familiar, mayor de edad, que no obtenga rentas —y, que, en consecuencia, no tenga la consideración de sujeto pasivo del IRPF, no estando, por tanto, sometido al deber de presentar y suscribir la declaración, ex art. 93.1 de la LFIRPF— no suscriba la declaración conjunta. De acuerdo con lo prevenido en la Disposición Final Primera de la vigente LFIRPF —que declara expresamente vigente el Capítulo Décimo, relativo a las infracciones y sanciones, del Decreto Foral Legislativo 212/1986, de 3 de octubre, por el que se aprobó el Texto Refundido del IRPF—, la conducta descrita podría ser constitutiva de una infracción tributaria simple, pero el único tipo infractor en el que cabría su subsunción —el previsto en el art. 42.f) del Decreto Foral Legislativo— es, a nuestro juicio, de aplicación restringida y difícil en este supuesto.

Restringida, porque el tipo infractor sólo es de aplicación cuando hay ausencia de firma de un cónyuge³⁶; difícil, porque el art. 42.f) del Decreto Foral de 1986 está construido sobre los esquemas del IRPF dimanantes de la Ley 44/1978 —acumulación obligatoria de rentas de los miembros de la unidad familiar—.

Por todo ello, nos inclinamos a pensar que no cabe reacción punitiva del ordenamiento tributario navarro en los supuestos en que se produzca un incumplimiento del

tributaria ascendería, conforme el art. 91 de la LFIRPF, a 1.075.000. pts. (no se tienen en cuenta las modificaciones operadas en la tarifa del impuesto por el art. 2 del Real Decreto-Ley 5/1992, de 21 de julio).

33 En el caso de tributación individual, el límite es de 800.000 pts.

34 Por ejemplo, padre o madre viudos y/o solteros -que obtiene rentas— con un hijo menor de edad que no obtiene rentas. En este caso, conforme el art. 83 de la LIRPF estaríamos en presencia de una unidad familiar con un único sujeto pasivo.

35 Frente a la terminología del art. 93 («Obligación de declarar») preferimos emplear la expresión «deber de declarar», ya que, conforme la dogmática jurídica general, se trata de un deber —carente de contenido patrimonial— y no de una obligación stricto sensu. En cualquier caso, la terminología de las leyes tributarias es, cada día más deficiente: así, el precepto que comentamos impone el deber de declarar a los «sujetos pasivos que obtengan rentas», lo cual constituye una redundancia innecesaria, ya que, conforme la LGT, el sujeto pasivo contribuyente es, en el IRPF, la persona que obtiene rentas, no conteniendo, además, la Ley Foral ningún supuesto de sustitución, que, conforme el art. 30 de la LGT, sería encuadrable en la categoría de los sujetos pasivos. En definitiva, no hay, ni puede haber, sujetos pasivos contribuyentes que no obtengan rentas, es decir, que no realicen el hecho imponible del IRPF.

36 El art. 42.f) del Decreto Foral Legislativo 212/1986, de 3 de octubre, tipifica como infracción simple «la ausencia de firma de un cónyuge en la declaración única», con lo que la ausencia de firma de cualquier otro miembro de la unidad familiar en quien no concurra la citada circunstancia no podría subsumirse en la infracción tipificada en dicho precepto.

deber establecido en el art. 93.5 de la LFIRPF, siempre que, evidentemente, el sujeto activo del citado incumplimiento sea un miembro de la unidad familiar, mayor de edad, que no obtenga rentas³⁷ y ello por un doble orden de consideraciones; en primer lugar, porque el establecimiento del deber de presentar y suscribir declaración por el IRPF sólo tiene sentido frente a los sujetos pasivos del tributo³⁸ y, en segundo lugar, porque, resulta muy difícil subsumir conductas omisivas como la descrita en el vigente sistema de infracciones y sanciones del IRPF navarro, construido sobre las bases del modelo de imposición personal sobre la renta declarado inconstitucional en 1989.

Resta, por último, para concluir el examen del modelo navarro de tributación conjunta, referirnos a la posición que, en el marco de los obligados tributarios, ocupa cada uno de los miembros de la unidad familiar —*rectius*: de los sujetos pasivos de la unidad familiar— que hayan optado por el citado modelo de tributación, cuestión que trata de resolver el art. 85.5 de la Ley Foral³⁹, precepto que, con leves variaciones formales, reproduce lo dispuesto en el art. 89.4 de la Ley 18/1991.

La traslación mimética y acrítica de la norma estatal constituye, precisamente, el principal —aunque no único— error de este precepto de la LFIRPF y ello debido a que, como hemos reiterado, existen profundas diferencias entre el modelo de tributación conjunta en ambos ordenamientos jurídicos; de acuerdo con ello, si la única similitud entre el modelo de tributación conjunta en el ámbito estatal y en el ámbito navarro es la puramente terminológica, no parece que tenga mucho sentido intentar transplantar las soluciones del legislador estatal —pensadas para su modelo de tributación conjunta— a un sistema —el navarro— sustancialmente distinto.

Prescindiendo de este error de planteamiento, llama, de nuevo, la atención la contumacia del legislador foral en seguir utilizando, en el art. 85.5 de la LFIRPF, la expresión «personas físicas integradas en una unidad familiar», cuando, dado que el precepto en cuestión aparece ubicado tras la regulación de la cuota íntegra de los sujetos pasivos de la unidad familiar —compuesta por la adición de las cuotas íntegras individuales de los miembros, necesariamente sujetos pasivos, de la unidad familiar—, indubitadamente, se tiene que estar refiriendo a los miembros de la unidad familiar que han obtenido rentas⁴⁰, es decir, a los sujetos pasivos.

Teniendo en cuenta que el ordenamiento navarro debe adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, conforme el art. 7.1 de la Ley

37 Sería el caso de un matrimonio, en régimen de separación de bienes, donde uno de los cónyuges —el que no suscribe la declaración conjunta— no obtiene rentas y, por tanto, no es sujeto pasivo del IRPF. Al igual que en otros casos, para entender el ejemplo, habría que partir de la tesis —aunque no lo compartamos— en cuya virtud la opción por la tributación conjunta se reconoce a los miembros de la unidad familiar, sean o no sujetos pasivos del IRPF.

Conviene advertir que no hay ninguna contradicción en nuestros razonamientos, sino en la LFIRPF, de tal manera que, aunque neguemos que en supuestos como el ejemplificado, pueda ser posible la opción por la tributación conjunta —porque sólo hay un sujeto pasivo—, aceptamos tal posibilidad a efectos dialécticos, para demostrar los absurdos a que conduce la terminología utilizada por el legislador.

38 Conforme al ejemplo de la nota anterior, resulta absurdo que si los miembros de esa unidad familiar optan por la tributación individual sólo el cónyuge-sujeto pasivo deba presentar y suscribir declaración (cfr. art. 93.2), mientras que si optan por la tributación conjunta la declaración deba ser suscrita igualmente, conforme el art. 93.5, por el cónyuge que no obtiene rentas y que, por tanto, no es sujeto pasivo del IRPF.

Quizá el único argumento que podría sustentar la extensión del deber de presentar y suscribir la declaración conjunta a los miembros de la unidad familiar que no obtengan rentas derive de la necesidad de que dichos miembros declaren y ratifiquen las circunstancias personales o familiares que les sean comunes con el sujeto pasivo (vid. al respecto el art. 1.8 de la Ley Foral 14/1989, de 2 de agosto, por la que se daba nueva redacción a los apartados 3 y 4 del art. 30 del Decreto Foral Legislativo 212/1986, de 3 de octubre).

39 Dispone dicho precepto que «Las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la forma de tributación regulada en este Título quedarán conjunta y solidariamente sometidas al Impuesto como sujetos pasivos, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos».

40 El argumento en cuya virtud la fórmula empleada por el art. 85.5 de la LFIRPF sirve para evitar una repetición gramatical interna de sujeto y predicado (puesto que, como hemos visto, quiere señalar que las

28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico, y no dudando que la LFIRPF respeta esta norma armonizadora, no parece difícil convenir que la expresión «sujetos pasivos» del art. 85.5 debe ser entendida de acuerdo con los criterios suministrados por el art. 30 de la LGT estatal⁴¹.

Conforme ésta, el sujeto pasivo del tributo adopta dos modalidades, contribuyente y sustituto; el contribuyente es la persona que resulta obligada al cumplimiento de la prestación tributaria por haber realizado el hecho imponible y si en el IRPF este hecho viene constituido por la obtención de renta, no hay dificultad en admitir que las personas físicas que obtienen rentas son los sujetos pasivos-contribuyentes del IRPF.

Por otra parte, el art. 12 de la LFIRPF permite aseverar la inexistencia de sujetos pasivos-sustitutos en la imposición personal sobre la renta de las personas físicas, dado que la totalidad de los supuestos de sujeción pasiva contemplados en dicho precepto son reconducibles a la figura del contribuyente, al no existir, para la Ley Foral, ninguna persona física que ostente la condición de sujeto pasivo pese a no haber realizado el hecho imponible o, expresado en otros términos, no existe ningún sujeto pasivo a quien la ley coloque en lugar del contribuyente y pueda, por consiguiente, merecer la calificación de sustituto.

Sentado lo anterior, podemos ya abordar el examen del art. 85.5 de la LFIRPF. En primer lugar, no es enteramente cierto que las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por el régimen de tributación conjunta queden conjunta y solidariamente sometidas al impuesto *como sujetos pasivos*, porque para ser sujetos pasivos (a título de contribuyentes, única categoría reconocida en la LFIRPF) es preciso, conforme el art. 12 de la Ley Foral, haber realizado el hecho imponible, es decir, haber obtenido renta y esa circunstancia no tiene necesariamente por qué verificarse en todas las personas físicas integradas en una unidad familiar.

En segundo lugar, conforme corrobora el art. 12.2 de la LFIRPF, la opción por la tributación conjunta no se reconoce, exactamente, a las personas físicas integradas en una unidad familiar, sino, más concretamente, a los sujetos pasivos de la unidad familiar. De manera que, aunque se obstine el legislador –quizá no sea obstinación, sino defectuosa técnica jurídica–, el art. 85.5 no puede atribuir la condición de sujetos pasivos a aquellas personas físicas que, integradas en una unidad familiar, no obtienen rentas y, por tanto, no realizan el hecho imponible del IRPF; tales personas son ajenas a la obligación tributaria porque no realizan el presupuesto de hecho al que la ley asocia el nacimiento de aquélla y esa ajenez no puede verse enervada por el dato de que los sujetos pasivos de la unidad familiar a la que pertenecen dichas personas físicas hayan optado por el régimen de tributación conjunta.

Delimitado el ámbito subjetivo del art. 85.5 de la LFIRPF, procede ahora entrar en el examen su afirmación principal, en cuya virtud las personas físicas que, integra-

personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta son sujetos pasivos) no es, a nuestro juicio, válido para enervar la crítica al precepto. Podría haberse evitado, por ejemplo, señalando que son sujetos pasivos las personas físicas que, integradas en una unidad familiar, hayan obtenido rentas y hayan optado por la tributación conjunta.

Prescindiendo de las razones gramaticales que, hipotéticamente, pueden avalar la redacción del art. 85.5 de la LFIRPF, dos son las razones sustanciales por las que el precepto merece críticas: en primer lugar, porque la afirmación en él contenida no es –en todos los casos– cierta desde el prisma del Derecho Tributario, conforme intentaremos demostrar en el texto principal; en segundo lugar, porque –como advertíamos anteriormente– sirve para alimentar las dudas sobre si las personas que pueden optar por la tributación conjunta son las personas físicas integradas en una unidad familiar o, más reducidamente, son los sujetos pasivos de la unidad familiar, salvo que, desde una interpretación absurda del precepto en cuestión, se considere que, al ser personas físicas integradas en la unidad familiar sujetos pasivos, el problema desaparece.

41 Sin necesidad de invocar la normativa estatal, y recurriendo a puras razones de coherencia interna de la Ley Foral, cabe entender que la expresión «sujeto pasivo» del art. 85.5 debe ser leída en la clave suministrada por el art. 12 de la propia norma, donde se definen los sujetos pasivos del IRPF.

das en una unidad familiar y habiendo obtenido rentas, opten por la tributación prevista en el Título VIII de la Ley Foral, quedan conjunta y solidariamente sometidas al IRPF como sujetos pasivos; ello implica que la Hacienda foral podrá dirigirse, indistintamente, contra cualesquiera de ellas, por la totalidad de la deuda tributaria de la unidad familiar⁴².

La norma –contemplada en abstracto– no constituye, ciertamente, una novedad dentro de nuestro ordenamiento tributario⁴³; sin embargo, la perspectiva con la que debemos abordar su examen no puede ser idéntica a la utilizada para el estudio de los precedentes normativos del citado precepto, dadas las peculiaridades del nuevo régimen de tributación conjunta diseñado por la vigente LFIRPF.

En efecto, la mayoría de los comentaristas⁴⁴ de la Ley 44/1978, del IRPF, consideraron que el art. 4.2 de ésta regulaba un supuesto de solidaridad tributaria reconducible a los esquemas del art. 34 de la LGT; resumiendo la opinión entonces dominante, se afirmaba que todos los miembros de la unidad familiar quedaban conjunta y solidariamente sometidos al IRPF como sujetos pasivos contribuyentes porque todos ellos realizaban el hecho imponible, en tanto en cuanto la obtención de rentas quedaba imputada subjetivamente a todos los miembros de la unidad familiar.

Evidentemente, los cambios habidos como consecuencia de la STC de 20 de febrero de 1989, la desaparición de la acumulación obligatoria de rentas de los miembros de la unidad familiar y la peculiaridad del modelo navarro de tributación fuerzan a abandonar cualquier intento de reconducción y explicación del art. 85.5 de la LFIRPF a la luz de los esquemas de la solidaridad tributaria contemplada en el art. 34 de la LGT.

Ello se debe a que, con arreglo a la vigente LFIRPF, el hecho imponible no se realiza nunca por una pluralidad de personas –los miembros de la unidad familiar– que puedan ser unitariamente contempladas por la norma tributaria y esta imposibilidad de correalización del hecho imponible no queda enervada ni siquiera cuando los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar optan por el régimen de tributación conjunta.

En este supuesto –que es el que nos ocupa– las rentas son, conforme la LFIRPF, obtenidas individualmente por cada sujeto pasivo y se computan separadamente para formar no la base imponible de la unidad familiar –que, reiteramos, es un concepto inexistente en el modelo navarro de imposición personal sobre la renta–, sino tantas bases imponibles cuantas personas pertenecientes a esa unidad familiar obtienen rentas; expresado en otros términos, en la tributación conjunta hay, forzosamente, distintos hechos imponibles –distinción que viene dada por las diferencias existentes en el elemento subjetivo del presupuesto de hecho–, bases imponibles diferenciadas⁴⁵ y distintos sujetos pasivos⁴⁶.

42 El derecho a prorratear la deuda tributaria no pertenece, estrictamente, a la esfera jurídico-tributaria, sino a las relaciones internas entre los sujetos pasivos a quienes el art. 85.5 de la LFIRPF impone la sujeción conjunta y solidaria.

43 Con mayores o menores diferencias, una norma similar se contenía en los arts. 4.2 y 31.2 de la Ley 44/1978 (declarados inconstitucionales por la STC de 20 de febrero de 1989), y en el art. 2 de la Ley 20/1989 (por el que se dio nueva redacción al art. 4.2 de la Ley 44/1978). En el ordenamiento navarro, podemos encontrar preceptos similares en los arts. 4 y 27 del Decreto Foral Legislativo 212/1986, de 3 de octubre, y en el art. 1 de la Ley 14/1989, de 2 de agosto.

44 Vid., por todos, FERREIRO LAPATZA, J.J. en FERREIRO LAPATZA, J.J., LASARTE ALVAREZ, J., MARTIN QUERALT, J. y PALAO TABOADA, C. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Civitas, Madrid, 1983, p. 67.

45 Aunque, en el proceso de formación de este elemento de cuantificación de la obligación tributaria, sí pueda haber, conforme el art. 85.2 de la LFIRPF, alguna relación entre los sujetos pasivos de la unidad familiar, ya que se permite que los rendimientos regulares e irregulares negativos, las disminuciones patrimoniales regulares e irregulares y las bases liquidables regulares negativas de uno o varios miembros de la unidad familiar se compensen con rentas positivas de otros miembros.

46 O, expresado en términos negativos, para resaltar la imposibilidad de su reconducción al art. 34 de la LGT, no hay un único hecho imponible realizado por varias personas, requisito imprescindible para hablar

Las consecuencias de la opción por el régimen de tributación conjunta se manifiestan, pues, en un momento posterior al de fijación de la base imponible, en concreto cuando, después de determinadas las cuotas individuales de cada sujeto pasivo de la unidad familiar, se debe proceder a la adición de éstas para formar la *cuota íntegra de la unidad familiar* (art. 85.3, in fine).

Sólo a partir de ese momento es posible hablar, en puridad, de una verdadera tributación conjunta, ya que sólo a partir de ese instante hay una compartición de algunos elementos del tributo entre los sujetos pasivos de la unidad familiar, elementos tales como las deducciones, las retenciones y los pagos fraccionados, que se aplican sobre la cuota íntegra de la unidad familiar para formar la cuota diferencial y, en su caso, la deuda tributaria de aquélla, por seguir la terminología del art. 85.5 de la LFIRPF.

A la luz del modelo de tributación conjunta diseñado por la Ley Foral, la afirmación en cuya virtud todas las personas físicas que obtengan rentas y opten, estando integradas en una unidad familiar, por el citado modelo quedan conjunta y solidariamente sometidas al impuesto como sujetos pasivos tiene un grado parcial de certeza. En efecto, a estas alturas de nuestra argumentación, no cabe ninguna duda de que dichas personas físicas son sujetos pasivos del impuesto, porque el requisito indispensable para optar por el régimen de tributación conjunta es haber realizado el hecho imponible; pero una cosa es que sean sujetos pasivos y otra muy distinta es que queden conjunta y solidariamente sometidas al impuesto como tales sujetos pasivos.

Porque para que esto último fuera cierto sería necesario que hubiesen correalizado el hecho imponible y, como hemos visto, dicha situación no se produce en el actual modelo de imposición personal sobre la renta.

A nuestro juicio, el art. 85.5 de la LFIRPF diseña un régimen jurídico en cuya virtud las personas físicas que, integradas en una unidad familiar, obtienen rentas y optan por la tributación conjunta son sujetos pasivos (a título de contribuyentes) —entendiendo este término desde los criterios suministrados por los arts. 30 y 31 de la LGT— únicamente por aquella parte de la cuota tributaria de la unidad familiar imputable a la renta por ellos obtenida, pero no por la totalidad de la citada cuota. Respecto de la parte de cuota tributaria de la unidad familiar no imputable a las rentas por ellos obtenidas, responden, de forma conjunta y solidaria con el/los sujeto/s pasivo/s —es decir, con la/s persona/s que ha/n obtenido individualmente la parte de la renta a la que puede imputarse esa porción de la cuota tributaria de la unidad familiar—.

La dificultad principal para reconducir a conceptos jurídicos generales el mecanismo diseñado por el art. 85.5 de la LFIRPF deriva de la inexistencia de una categoría subjetiva apropiada en la LGT en la que sea posible subsumir la situación descrita, ya que, como hemos señalado, no constituye un fenómeno de solidaridad tributaria del art. 34 ni, evidentemente, puede ser explicado desde los esquemas de la responsabilidad solidaria⁴⁷, especialmente tras las importantes modificaciones que, para esta institución, ha supuesto la aprobación del nuevo Reglamento General de Recaudación de 1990.

de solidaridad tributaria, sino tantos hechos imponibles cuantos sujetos pasivos individualmente considerados.

47 La sujeción conjunta y solidaria de las personas físicas que, obteniendo rentas e integrando una unidad familiar, optan por la tributación conjunta no es reconducible a los esquemas de la responsabilidad solidaria, ya que si bien dicha sujeción tiene una finalidad garantista del pago de la deuda tributaria —y pudiera en dicha función encontrarse una cierta similitud—, la exigibilidad de la totalidad de la deuda tributaria a cualquiera de los miembros de la unidad familiar que haya obtenido rentas no está supeditada, a nuestro juicio, a la falta de pago en período voluntario —por parte del sujeto pasivo contribuyente— de la parte de deuda imputable a las rentas por él obtenidas; dicho en otros términos, no creemos que el mecanismo diseñado por el art. 12 del Reglamento General de Recaudación sea aplicable en el supuesto del art. 85.5 de la LFIRPF.

A nuestro juicio, la sujeción conjunta y solidaria de las personas físicas que, obteniendo rentas y estando integradas en una unidad familiar, optan por la tributación conjunta se explica señalando que responden de la deuda tributaria de la unidad familiar a través de una doble vía: por un lado, responden –como contribuyentes ex art. 31 de la LGT– de aquella parte de la deuda tributaria de la unidad familiar que sea imputable a sus rentas individualmente obtenidas; por otro lado, responden de la parte de la deuda tributaria de la unidad familiar no imputable a sus rentas individualmente obtenidas como obligados solidarios⁴⁸ ex lege –y no, por tanto, como sujetos pasivos, en el sentido que esta expresión tiene en nuestro ordenamiento jurídico–, siendo el presupuesto de hecho de esta obligación solidaria el ejercicio de la opción por la tributación conjunta y la acumulación de las cuotas íntegras individuales de todos los sujetos pasivos de la unidad familiar.

En resumen, el art. 85.5 de la LFIRPF regula un supuesto en virtud del cual una pluralidad de hechos imposables genera varias obligaciones tributarias, cuyas prestaciones, individualmente determinadas, son consideradas unitariamente por el legislador tributario en razón del ejercicio de una opción, amparada y prevista por el ordenamiento jurídico, que compete a los sujetos pasivos. En virtud de la adición de las cuotas tributarias individuales, que es el efecto típico previsto por la LFIRPF en caso de opción por la tributación conjunta, se forma la cuota tributaria de la unidad familiar, expresión con la que se quiere designar la suma de las prestaciones correspondientes a varias obligaciones tributarias principales diferentes –tantas cuantos sujetos pasivos existan en la unidad familiar–.

Los realizadores del hecho imponible –las personas físicas que obtienen rentas– son, por una parte, contribuyentes de la parte de la cuota tributaria de la unidad familiar correspondiente a su obligación y, por otra, obligados solidarios de la parte de cuota tributaria de la unidad familiar correspondiente a la prestación de los otros sujetos pasivos, es decir, de los otros miembros de la citada unidad que han obtenido rendimientos sujetos al IRPF.

IV. LOS CRITERIOS DE SUJECION AL PODER TRIBUTARIO NAVARRO EN LA LEY FORAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS.

Los criterios de sujeción al poder tributario navarro quedan, en el ámbito de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas, delimitados en el art. 8 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico, de forma que la LFIRPF, en sus arts. 5 y 12 se limita a reproducir los criterios establecidos en el vigente Convenio Económico, donde es dable advertir la existencia de importantes novedades respecto del precedente Convenio de 1969.

En un plano teórico, dos son los criterios⁴⁹ que puede utilizar un ente dotado de poder tributario –sea éste originario o derivado– para someter a gravamen a las personas que obtienen rentas: por un lado, el criterio de territorialidad, y por otro, el criterio de personalidad. En virtud del criterio de territorialidad estarían sometidos al ordenamiento navarro todas aquellas personas físicas que se encuentren en una determinada relación con la Comunidad Foral, sea esta relación de carácter personal (domicilio fis-

48. Obsérvese que empleamos una expresión inusual en la terminología tributaria española a fin de evitar confusiones con alguna categoría subjetiva regulada en la LGT.

49. Cabe hablar, indistintamente, de criterios de sujeción a las normas tributarias navarras (o al poder tributario navarro) o de *puntos de conexión* con el ordenamiento navarro (cfr. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Ed. Civitas, Madrid, 1991, p. 79).

cal, residencia efectiva, etc.) sea de carácter económico (obtención de rentas en territorio navarro, etc.)⁵⁰.

Por el contrario, en virtud del criterio de personalidad, estarían sometidos al ordenamiento navarro todas aquellas personas que tienen con la Comunidad Foral una determinada relación de carácter personal (vecindad foral, condición política, etc.), con independencia del lugar donde residan o del lugar donde obtengan sus rendimientos⁵¹.

En la anterior normativa del IRPF, conforme los arts. 6 del Convenio de 1969 y 2 del Decreto Foral Legislativo 212/1986, de 3 de octubre, la sujeción de las personas físicas al impuesto navarro derivaba de la conjunción de los dos criterios generales mencionados, ya que quedaban sometidas a gravamen aquellas personas que, además de ostentar la vecindad foral navarra conforme lo dispuesto en el Código Civil –manifestación de un criterio de personalidad–, residiesen en Navarra más de seis meses al año sin interrupción o más de ocho meses en otro caso –lo que suponía aplicar un criterio de territorialidad, en su modalidad de residencia efectiva–⁵².

Este criterio mixto de sujeción al IRPF navarro, que establecía el anterior Convenio Económico, determinaba que las personas físicas sólo podían ser sujetos pasivos del impuesto foral en régimen de obligación personal –como, por otro lado, establecía expresamente el art. 2.2 del Decreto Foral Legislativo 212/1986–, es decir, por la totalidad de sus rendimientos e incrementos de patrimonio, con independencia del lugar donde se hubieran obtenido.

Dado que el Convenio de 1969 no recogía el criterio de la territorialidad en sentido objetivo –sujeción en función del lugar de obtención de las rentas–, no existía posibilidad alguna de que una persona física pudiera estar sometida al IRPF navarro en régimen de obligación real de contribuir –es decir, no cabía la sujeción de las personas que, no ostentando la vecindad foral navarra y/o no residiendo en Navarra, obtuviesen rentas en territorio foral, limitando su tributación a éstas–.

Como hemos manifestado, el vigente Convenio Económico alteró, profundamente, estos puntos de conexión con el ordenamiento tributario navarro; en efecto, conforme la Ley 28/1990, desaparece, como regla general y salvo la excepción que veremos posteriormente, la utilización del criterio de personalidad –en su vertiente de la vecindad foral–, aplicándose, exclusivamente, el criterio de territorialidad subjetiva, es decir, el criterio de la residencia efectiva de las personas físicas.

50. Conforme se desprende del texto principal somos partidarios de subsumir, como hace la mayoría de nuestra doctrina, la residencia efectiva en el criterio de territorialidad, si bien cabe afirmar que la residencia incorpora un matiz subjetivo que no aparece en el caso de la territorialidad en sentido estricto. De ahí que cuando, en alguna ocasión, hablemos de una territorialidad objetiva y subjetiva, estas expresiones deben entenderse de acuerdo con los matices ahora señalados.

51. Este segundo criterio se confunde, en alguna ocasión, con el criterio de la nacionalidad, lo cual es, a nuestro juicio, incorrecto, ya que la nacionalidad es sólo una de las formas de manifestarse el criterio de la personalidad; la existencia de otros criterios, distintos de la nacionalidad, demuestra que ésta no absorbe la totalidad de los subcriterios de sujeción personales.

En todo caso, sí conviene remarcar que el criterio de la personalidad –en cualquiera de sus manifestaciones– se halla prácticamente proscrito de los sistemas tributarios modernos que, claramente, se decantan por el criterio de territorialidad en cualquiera de sus dos vertientes. El ordenamiento tributario navarro, sin embargo, conserva, como veremos en el texto, criterios personales de sujeción al poder tributario.

52. Era necesaria la concurrencia de los dos requisitos para que la persona física tributase en Navarra, de forma que tributaban al Estado –y no a la Comunidad Foral– aquellas personas que, ostentando la vecindad foral navarra, no cumplían el requisito de la residencia en territorio navarro y aquellas que, residiendo en territorio navarro, no ostentaban la vecindad foral navarra.

Por otro lado, las personas físicas que fueran contribuyentes del Estado y, con posterioridad, adquiriesen el régimen foral navarro y cumpliesen el criterio de la residencia en Navarra, debían, además, para tributar a la Diputación Foral, haber tributado, durante los dos años anteriores, a la Delegación de Hacienda de Navarra (cfr. art. 6.1, segundo párrafo del Convenio de 1969).

En consecuencia, a partir del 1 de enero de 1991⁵³, se produce una aproximación notable entre el principal criterio de sujeción al IRPF navarro y el principal punto de conexión utilizado por la LFIRPF estatal, algo que resulta obvio a la vista de la evidente similitud entre los arts. 4 de la LFIRPF y 11 de la Ley 18/1991: la permanencia de una persona física en territorio foral por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural determina que, a efectos tributarios, dicha persona tiene su residencia habitual en Navarra y, por tanto, está sometida al IRPF navarro, prescindiendo –y esta es la novedad fundamental del vigente Convenio– de que ostente o no la vecindad foral navarra con arreglo a los criterios del Código Civil.

Sentada la primacía y exclusividad de la residencia como principal criterio de sujeción al IRPF navarro, resulta lógico, que conforme dispone el art. 12.3 de la LFIRPF, las personas físicas que tengan su residencia habitual en Navarra tributen por su renta mundial, es decir, por la totalidad de las rentas que obtengan, con independencia del lugar donde se hayan generado, con lo que, siguiendo la terminología empleada por la normativa estatal, cabe afirmar que está sometidas al IRPF en régimen de obligación personal de contribuir⁵⁴.

Junto al puro criterio de la territorialidad subjetiva –conexión con Navarra de la persona que obtiene rentas, conexión determinada por la residencia en territorio foral–, el Convenio de 1990 permite que la Comunidad Foral de Navarra utilice un criterio personal de aplicación de las normas tributarias, sometiendo al IRPF a aquellas personas que, no teniendo su residencia en España⁵⁵, conserven la condición política de navarros con arreglo al art. 5 de la LORAFNA⁵⁶.

Recogiendo lo dispuesto en el Convenio Económico, los arts. 4.1.b) y 12.1.b) de la LFIRPF consideran sujetos pasivos a las personas físicas que no residan en España, pero en quienes concorra dicha circunstancia; estas personas físicas tienen, sin embargo, un régimen de sujeción específico, ya que tributan a Navarra exclusivamente por los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español⁵⁷.

53. La Disposición Final del Convenio Económico de 1990 señala que el Título I –donde se ubica el art. 8– se aplicará a los tributos devengados a partir del 1 de enero de 1991.

54. Lógicamente la tributación en régimen de obligación personal de contribuir puede plantear problemas de doble imposición internacional, cuando el Estado de la fuente –es decir, aquél donde el residente navarro ha obtenido una parte o la totalidad de sus rentas– somete a gravamen los rendimientos obtenidos en su territorio –por ejemplo, porque utilice, lo cual es frecuente, un criterio de territorialidad objetiva–. Para atenuar la doble imposición de esas rentas –gravadas en Navarra y en el Estado de la fuente– el art. 78 de la LFIRPF establece un sistema de imputación –siguiendo la terminología del Convenio Modelo de la OCDE– que se articula formalmente como una deducción de la cuota.

55. Conforme el art. 8.1, segundo párrafo del Convenio de 1990, este criterio personal de sujeción al poder tributario navarro sólo es aplicable a los «residentes en el extranjero», es decir, a las personas físicas que, por no permanecer en España durante más de 183 días cada año natural, no son residentes en territorio español (y, lógicamente, tampoco en territorio navarro) y que, por tanto, no quedarían sometidas al criterio de la territorialidad en sentido subjetivo.

56. De acuerdo con el art. 5 de la LORAFNA, la condición política de navarros es predicable de aquellas personas físicas españolas que tengan la vecindad administrativa en cualquiera de los municipios de Navarra –vecindad administrativa y residencia que deberán determinarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 10 de la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de la Administración Local de Navarra–; por su parte, los españoles residentes en el extranjero que hayan tenido en Navarra su última vecindad administrativa tienen los mismos derechos políticos que los residentes en Navarra, gozando de esos mismos derechos sus descendientes inscritos como españoles siempre que lo soliciten expresamente, en la forma que determine la legislación estatal.

Conviene advertir que, conforme el art. 5 de la LORAFNA, no existe una coincidencia necesaria entre la condición política de navarro y la condición civil foral: esta última se rige por lo establecido en el Fuero nuevo de Navarra (apartado 3 del art. 5 de la LORAFNA). Esta matización es importante porque el art. 8 del Convenio de 1990 sólo se refiere a la condición política –no a la condición civil foral– a los efectos de que Navarra sujete a gravamen a las personas físicas que, residentes en el extranjero, ostenten dicha condición, de forma que, a nuestro juicio, el Convenio Económico incide directamente sobre el supuesto contemplado en el apartado 2 del art. 5 de la LORAFNA.

57. Aunque podríamos emplear la expresión «obligación real de contribuir» para designar este régimen de tributación –a fin de contraponerlo al régimen de obligación personal de contribuir, expresión que

Pese a que tales personas físicas están sometidas al poder tributario navarro, conviene hacer una matización importante en cuanto al grado de sujeción al mismo, matización que deriva del régimen jurídico tributario aplicable a aquéllas, régimen que no es, estrictamente el que dimana de la Ley Foral, ya que, conforme la Disposición Adicional Primera de ésta, dichos sujetos pasivos tributarán de acuerdo con la normativa vigente en territorio común, sin perjuicio de las especialidades contenidas en la Ley Foral. De ello se desprende, a nuestro juicio, que el poder tributario navarro no tiene, en este supuesto, una extensión similar a la que cabe atribuirle cuando somete a gravamen a las personas físicas residentes en territorio foral.

En efecto, de las tres vertientes en que cabe descomponer el concepto amplio de poder tributario (normativo, gestor y recaudatorio), Navarra ostenta, evidentemente, la potestad gestora y recaudatoria, pero no tiene de forma plena potestad normativa que, siendo propia, es, por vía de remisión de la Ley Foral, compartida con el Estado⁵⁸.

El último apartado del art. 8 del Convenio Económico de 1990 recoge un criterio de sujeción específico –incorporado a la LFIRPF (arts. 4.3 y 12.1.c)– para las personas físicas que, integradas en una unidad familiar, no opten por la tributación individual⁵⁹: en este caso, los sujetos pasivos de la citada unidad familiar quedan sometidos al poder tributario navarro cuando resida en Navarra el cónyuge varón, el padre o la madre si no existiese matrimonio o hubiese separación judicial o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar⁶⁰.

hemos utilizado para explicar las consecuencias que, en el IRPF, tiene el hecho de que una persona física sea residente en Navarra–, preferimos obviar esta terminología por un doble orden de consideraciones.

En primer lugar, porque la obligación real de contribuir deriva –véase el caso del Estado– de la aplicación de un criterio territorial –en este caso, objetivo, es decir en función del lugar donde se obtienen las rentas– de sujeción al poder tributario, mientras que el régimen de las personas no residentes que conserven la condición política de navarros parte de la utilización de un criterio personal de sujeción al poder tributario.

En segundo lugar, porque, para hablar de un verdadero y propio régimen de obligación real sería preciso, a nuestro juicio, que el Convenio Económico y la LFIRPF estableciesen la sujeción de los rendimientos obtenidos en Navarra por las personas físicas no residentes y, como vemos señalado, esta circunstancia tampoco se produce, ya que, conforme se deduce del art. 12.4 en relación con el art. 4.1.b) de la LFIRPF, únicamente están sujetos los residentes en el extranjero que, además, conserven la condición política de navarros y no están únicamente sujetos por los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan en Navarra, sino en todo el territorio español.

Más adelante examinaremos, dentro de este mismo epígrafe, qué ocurre con los supuestos de rentas obtenidas en Navarra por no residentes en España que no conserven –o no hayan ostentado nunca– la condición política de navarros.

58. Evidentemente, las personas físicas no residentes en España que conserven la condición política de navarros están sometidas al IRPF navarro y su sujeción deriva del ordenamiento navarro; sin embargo, el régimen jurídico que disciplina su status de sujetos pasivos deriva, por habilitación del ordenamiento foral, del ordenamiento estatal.

59. Obsérvese cómo el precepto del Convenio Económico de 1990 está construido sobre las bases de la Ley 20/1989, de 28 de julio y de la Ley Foral 14/1989, de 2 de agosto, donde la regla general era la tributación conjunta de los miembros de la unidad familiar, salvo que optasen por la tributación individual.

60. Un criterio de sujeción similar, *mutatis mutandi*, se contenía en el art. 2 del Decreto Foral Legislativo 212/1986, en cuya virtud las personas físicas integradas en una unidad familiar tributaban a la Comunidad Foral siempre que los criterios generales de sujeción vigentes con arreglo al Convenio de 1969 –derecho al régimen foral navarro y residencia en Navarra– se cumpliesen en la persona del cónyuge varón, del padre y de la madre si no existiera matrimonio o hubiese separación judicial o, en defecto de los mismos, si dichos criterios generales se verificasen en todos los miembros de la unidad familiar.

El art. 4.3 de la vigente LFIRPF ha suprimido el último inciso del art. 8.3 del Convenio Económico de 1990 (residencia en Navarra de todos los miembros de la unidad familiar), supresión que nos parece correcta, ya que si se produce la mencionada circunstancia, no es necesario acudir a ningún criterio de sujeción específico, puesto que con arreglo al criterio general (residencia efectiva), todos los sujetos pasivos de la unidad familiar –opten o no por la tributación conjunta, y este es un matiz diferencial respecto de los restantes supuestos contemplados en dicho precepto– tributan en Navarra; en otros términos, serían sujetos pasivos de los contemplados en el art. 12.1.a) y no de los previstos, por *vis atractiva*, en el art. 12.1.c) de la Ley Foral.

Este criterio específico puede provocar excepciones al principio general en cuya virtud la sujeción de las personas físicas al poder tributario navarro viene determinada por la residencia habitual en el territorio de la Comunidad Foral.

En efecto –y ello se corrobora en el art. 12.1.c) de la LFIRPF– con arreglo al criterio que comentamos no hay dificultad en considerar sujeto pasivo del IRPF navarro a una persona física que no tenga su residencia habitual en Navarra, siempre que dicha persona física esté integrada en cualquiera de los modelos de unidad familiar previstos en el art. 83 de la LFIRPF, y, además, se den dos circunstancias: por un lado, que resida en Navarra el cónyuge varón o las demás personas señaladas en el art. 4.3 de la LFIRPF y, por otro, que los sujetos pasivos de la unidad familiar opten por la tributación conjunta⁶¹.

El criterio específico de sujeción de las unidades familiares a las que se refiere el art. 4.3 de la Ley Foral y cuyos integrantes no optan por la tributación individual puede plantear problemas, que, evidentemente, no son imputables a la LFIRPF, sino al Convenio Económico de 1990, donde tiene su origen la norma que comentamos.

En efecto, no resulta fácil determinar –y podría plantear dudas sobre su constitucionalidad, al tratarse de una discriminación por razón de sexo que carece de justificación objetiva y razonable– por qué la residencia del cónyuge varón (y no la de la mujer) en territorio navarro ejerce una vis atractiva sobre los restantes sujetos pasivos de la unidad familiar –siempre que opten por la tributación conjunta–. Las reticencias que suscita este criterio específico y la vis atractiva del lugar de residencia del cónyuge varón se acrecientan cuando, en virtud de ésta, el cónyuge no varón, residiendo en territorio común o en un territorio foral distinto del navarro, se ve compelido, si quiere optar por el régimen de tributación conjunta, a someterse al poder tributario navarro⁶².

Por ejemplo, si el marido reside en Navarra y la mujer en Aragón –y ambos obtienen rentas–, deberían, caso de optar por la tributación conjunta y por aplicación del criterio contemplado en el art. 8.3 del Convenio Económico, tributar a Navarra⁶³; por el contrario, en el caso inverso –cuando la mujer es residente en Navarra y el marido es residente en Aragón– no sería posible, a nuestro juicio, que pudieran optar por el régimen de tributación conjunta en Navarra, ya que aquí únicamente hay un sujeto pasivo residente en territorio navarro y, al ser éste el cónyuge no varón, no es aplicable la regla contenida en el art. 4.3 de la LFIRPF⁶⁴.

Lo más absurdo del caso no es que resulte imposible para los sujetos pasivos de esta unidad familiar el ejercicio de la opción por la tributación conjunta en Navarra, sino que la otra alternativa que, teóricamente, cabría reconocerles –opción por la tributación conjunta en el Estado– plantea problemas desde la LFIRPF, ya que, al residir uno de los cónyuges en Navarra, éste quedaría sometido al poder tributario de la Comu-

61. Vid. supra, nuestra postura favorable a reconocer el ejercicio de la opción por la tributación conjunta únicamente a los sujetos pasivos –no a los miembros– de la unidad familiar.

62. En este sentido, parece preferible la solución seguida por la Ley estatal, cuyo art. 12.2 establece una presunción iuris tantum en cuya virtud el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Aunque el art. 12.2 de la Ley 18/1991 no es, exactamente, parangonable al art. 4.3 de la LFIRPF, merece la pena resaltar cómo habla de «cónyuge no separado», sin especificar si se trata del marido o de la mujer, lo cual nos parece más correcto que la fórmula empleada por el Convenio Económico y seguida por la LFIRPF.

63. Si optasen por el régimen de tributación individual, el marido tributaría a la Hacienda foral navarra y la mujer a la Hacienda en territorio común.

64. Y, además, conforme defendíamos anteriormente, no cabe opción por la tributación conjunta cuando sólo hay un sujeto pasivo en la unidad familiar: en el ejemplo que tratamos, es evidente que, para la Hacienda navarra, sólo hay un único sujeto pasivo, aunque los dos cónyuges obtengan rentas y ello debido a que el cónyuge varón –al residir fuera de territorio navarro– no realiza el hecho imponible del IRPF navarro, ya que no se verifica el punto de conexión exigido por la Ley Foral.

nidad Foral, por mor de lo dispuesto en el art. 4.1.a) de la LFIRPF, con lo que, igualmente existiría un único sujeto pasivo para la Hacienda estatal —al haber una única persona física que obtiene rentas y que reside en territorio común—, lo que, a nuestro juicio, implicaría que tampoco con arreglo al ordenamiento estatal sería posible la opción por la tributación conjunta⁶⁵. Estamos, pues, ante un claro ejemplo de asimetría de los puntos de conexión de la normativa estatal y de la normativa foral que puede propiciar situaciones como la descrita, ciertamente lesivas para los sujetos pasivos.

En definitiva, la regla especial de sujeción de los miembros de la unidad familiar que opten por la tributación conjunta es discriminatoria, carente de motivación racional y eventualmente productora de conflictos entre los dos niveles de Hacienda implicados, conflictos cuya solución no parece fácil desde la vigente normativa: en este sentido, quizá fuera conveniente propugnar una modificación del art. 8.3 del Convenio Económico de 1990, en cuya virtud correspondiese a Navarra la exacción del IRPF cuando resida en territorio navarro cualquiera de los cónyuges y ambos optasen por la tributación conjunta, ya que el mantenimiento de la situación actual conduce, en casos como los ejemplificados anteriormente, a conflictos que, presumiblemente, exigirán la intervención de la Junta Arbitral, prevista en el art. 45 del Convenio Económico⁶⁶.

Resta, por último, examinar una cuestión que, inicialmente, ha surgido en algunos comentarios precedentes al estudiar los criterios de sujeción empleados por el legislador navarro en el ámbito del IRPF: nos referimos a la inexistencia de un verdadero y propio régimen de obligación real en el IRPF navarro que —siguiendo esquemas similares a los que se contemplan en la normativa estatal— someta a tributación los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en Navarra por personas físicas no residentes en territorio español.

Conviene advertir que no nos estamos refiriendo ahora al régimen previsto en el art. 4.1.b) de la LFIRPF, al que anteriormente hacíamos alusión, porque aquél expresa un fenómeno distinto del que ahora tratamos de estudiar.

Conforme señalábamos anteriormente, preferíamos reservar la expresión de régimen de obligación real de contribuir para designar aquellos supuestos en los que un ente dotado de poder tributario, utilizando un criterio territorial objetivo, somete a tributación los rendimientos generados en su territorio. Pues bien, sobre estas bases, conviene resaltar la inexistencia de dicho régimen en Navarra, porque no hay título competencial alguno en el Convenio Económico de 1990 en cuya virtud Navarra pueda someter a tributación los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en la Comunidad Foral por personas físicas no residentes en territorio español —y que, evidentemente, no conserven la condición política de navarros, ya que, caso contrario, nos encontraríamos en el supuesto del reiterado art. 4.1.b) de la LFIRPF—.

La sujeción de estas rentas —y la consideración de las personas que las obtuvieran como sujetos pasivos del IRPF foral— implicaría, como hemos señalado, la utilización por Navarra de un criterio territorial en sentido objetivo —lugar de obtención de las rentas—, similar, *mutatis mutandi*, al previsto, en el ámbito estatal, por los arts. 11.1.b) y 16 de la Ley 18/1991.

65. Ni siquiera cabría invocar para propiciar la opción por la tributación conjunta en el Estado, lo dispuesto en el art. 12.2 de la Ley 18/1991, ya que la cuestión debería resolverse aplicando los arts. 3.2 de la Ley estatal y 4.1.a) de la Ley Foral.

66. Aunque la Junta Arbitral es competente para resolver los conflictos que se planteen entre la Administración estatal y la foral en relación con la determinación de la residencia habitual de las personas físicas, los problemas que suscita la regla contenida en el art. 4.3 de la LFIRPF no son, estrictamente, problemas de residencia, sino que, siendo ésta indubitada, las cuestiones que se plantean son de aplicación del régimen de tributación conjunta estatal o foral.

Lógicamente, la utilización de este criterio de sujeción pasa por su reconocimiento en el Convenio Económico vigente, reconocimiento que, como hemos manifestado, no existe en los momentos actuales.

En consecuencia, los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en Navarra por personas físicas residentes en el extranjero tributan, exclusivamente, al Estado, lo cual supone una importante amputación del poder tributario navarro que, desde luego, no puede entenderse compensada por la tributación a la Hacienda foral de las rentas obtenidas en España por las personas físicas no residentes en territorio español que conserven la condición política de navarros. Particularmente, nos parece más lógico –y más coherente con la estructura del IRPF estatal– que la Comunidad Foral pudiera establecer un verdadero y propio régimen de obligación real de contribuir, a fin de que toda la renta generada en Navarra fuese gravada por la propia Navarra.