



Revista de Estudios de la Administración Local y
Autonómica

ISSN: 1989-8975

Instituto Nacional de Administración Pública (INAP)

Rovira Ferrer, Irene
Impuestos locales y parejas de hecho: problemas actuales a considerar
Revista de Estudios de la Administración Local y
Autonómica, núm. 8, 2017, Noviembre-Abril, pp. 116-127
Instituto Nacional de Administración Pública (INAP)

DOI: 10.24965/reala.v0i8.10441

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=576462577006>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc
Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso
abierto



Impuestos locales y parejas de hecho: problemas actuales a considerar

Local taxes and couples with stable union: current problems to consider

Irene Rovira Ferrer
Universitat Oberta de Catalunya
iroviraf@uoc.edu

RESUMEN

El objetivo principal del presente trabajo es poner de manifiesto los principales problemas que actualmente se presentan, a nivel constitucional, en los impuestos locales respecto a las parejas de hecho, tanto desde la óptica de los principios de justicia tributaria como desde un punto de vista competencial. En concreto, tales conflictos se circunscriben en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana e, indirectamente, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, donde resultan necesarios, en ambos casos, cambios en la regulación estatal.

PALABRAS CLAVE

Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Tributos locales, Uniones estables de pareja.

ABSTRACT

The main objective of the present work is to show the most important problems that local taxes have concerning couples with stable union, especially from a constitutional point of view. In general, their conflicts are focused in two different aspects: on the one hand, the respect for the principles of fiscal justice set out by the Constitution, and, on the other hand, the demarcation of the competences between the State and local entities. These problems are specifically limited in the area of two different taxes: The Tax on the Increase in Value of the Urban Land and, indirectly, The Property Tax, being necessary to reformulate the state regulation in both cases.

KEYWORDS

Property tax, Tax on the Increase in Value of the Urban Land, Local taxation, Couples with stable union.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA CUESTIONABLE TRIBUTACIÓN DE LAS PAREJAS DE HECHO EN EL IIVTNU. 2.1 LOS APARENTES SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN PREVISTOS PARA LOS CÓNYUGES. 2.2 LA POTESTATIVA BONIFICACIÓN PREVISTA PARA LOS CÓNYUGES. 2.3 LA EQUIPARACIÓN DE LOS CÓNYUGES Y LAS PAREJAS DE HECHO DEL ART. 105.1.c) DEL TRLRHL. 3. LA CUESTIONABLE TRIBUTACIÓN DE LAS PAREJAS DE HECHO EN EL IBI. 4. CONCLUSIONES. 5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUCCIÓN

Tal y como consta en sentencias como la STC 180/2001, de 17 septiembre, el TC ha sido claro a la hora de afirmar que la institución del matrimonio y de las parejas de hecho responden a realidades jurídicas diferentes y que, por tanto, no pueden equipararse, de modo que nada impide que tengan un tratamiento jurídico diferenciado y, en consecuencia, una diversa atribución de derechos y obligaciones (sin que ello infrinja de por sí el derecho fundamental de igualdad previsto en el art. 14 de la Constitución –CE–)¹.

De hecho, como ha señalado expresamente, su equiparación sólo deberá proceder cuando las parejas de hecho no hayan podido contraer matrimonio en virtud de una causa no admisible constitucionalmente, supuesto en el que sí resultaría vulnerado el art. 14 por constituir la falta de libertad una clara discriminación ante la obligada igualdad de trato.

Sin embargo, la no necesidad de equiparar la regulación prevista para los matrimonios y las parejas de hecho no resulta tan clara desde la óptica del principio de igualdad tributaria, el cual, contenido en el art. 31 de la CE, requiere que todas las situaciones económicas equivalentes sean tratadas de la misma manera. Por consiguiente, es difícilmente aceptable en muchos casos que los beneficios fiscales que el legislador ha considerado pertinente conceder a los matrimonios (con o sin hijos) no sean reconocidos a las parejas de hecho que conviven en las idénticas condiciones, máxime cuando hoy en día la constitución de esta institución ya se encuentra jurídicamente formalizada y se ha regulado a nivel autonómico (puesto que, aparte del Derecho foral y a diferencia de lo que contempla el art. 149.1.8 de la CE en relación con los matrimonios, el texto constitucional no reserva al Estado competencias exclusivas al respecto)².

No obstante, y a pesar también del deber de protección de la familia que el art. 39.1 de la CE impone a los poderes públicos, la normativa tributaria estatal sigue sin prever dicha equiparación, a pesar de que cada vez son más las Comunidades Autónomas que, conscientes de ello, empiezan a hacerlo dentro del ámbito de sus competencias³.

Y como no podía ser de otro modo, esta polémica que acompaña a la tributación de las uniones estables de pareja se observa también en los tributos de ámbito local, donde se acompaña de los conflictos ya de por sí implícitos en las limitaciones de las Corporaciones locales al respecto (y es que, si bien su autonomía financiera y, en consecuencia, su capacidad para establecer y exigir tributos se encuentra constitucionalmente reconocida –arts. 133.2 y 140 de la CE–, resulta supeditada a varias limitaciones).

Así, además de tener que sujetarse a la Constitución y las leyes, las entidades locales se encuentran sometidas a la potestad originaria para establecer tributos que, mediante ley, corresponde exclusivamente al Estado (art. 133.1 de la CE), tanto con el fin de preservar la unidad del ordenamiento y una básica igualdad en las posiciones de los contribuyentes, como para integrar las exigencias en materia tributaria del principio de reserva de ley (ya que las Corporaciones locales únicamente disponen de potestad de ordenanza que deriva del carácter representativo de su Pleno).

Y es que, como señala el art. 31.3 de la CE, «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley», lo que precisa con más detalle el art. 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) al requerir dicho rango, entre otros aspectos, para la delimitación del hecho imponible, de los sujetos pasivos, del devengo, de la base imponible y liquidable, del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

Por consiguiente, el principio de reserva de ley tributario requiere que el legislador estatal ordene la configuración general de los tributos locales, aunque reconociendo en todo caso una intervención de las Corporaciones en su establecimiento o en su exigencia (ya sea para que, mediante sus ordenanzas, determinen su concreta

¹ Al respecto, como señala Sala Galván, a pesar de que las uniones de hecho puedan incluirse en el concepto constitucional de familia, el legislador posee plena libertad a la hora de configurar el régimen jurídico de la protección familiar que requiere el art. 39.1 de la CE, dado que no entraña un deber para los poderes públicos de dispensar un amparo diferenciado y sin matices a todo género de unidades familiares (Sala Galván, 2003: 108). Para un mayor desarrollo de la relación entre las parejas de hecho y la CE, véase Sánchez Martínez, 2000; De Verda y Beamonte, 2001; o Mata de Antonio, 2002.

² De hecho, en la autonomía gallega, el primer apartado de la Disposición adicional tercera de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia llega a señalar expresamente que, «a los efectos de la aplicación de la presente Ley, se equiparan al matrimonio las relaciones maritales mantenidas con intención o vocación de permanencia, con lo que se extienden a los miembros de la pareja los derechos y las obligaciones que la presente ley reconoce a los cónyuges».

³ A modo de ejemplo, así ocurre en el art. 59 de la Ley catalana 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde se señala que, por lo que respecta a las competencias normativas autonómicas del Impuesto, «los miembros de las parejas estables quedan asimilados a los cónyuges», añadiendo el art. 60 que «las relaciones entre un cónyuge o un conviviente en pareja estable y los hijos de su cónyuge o del otro miembro de la pareja quedan asimiladas (...) a las relaciones entre ascendientes e hijos».

regulación dentro de unos límites o para que decidan incluso sobre su propio establecimiento). De este modo, la capacidad normativa de los entes locales en el ámbito impositivo se limita a decidir si establecen las diversas figuras tributarias que prevé el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (ya que, con la excepción del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles –IBI–, el Impuesto sobre Actividades Económicas –IAE– y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica –IVTM–, son de aplicación potestativa) y, si así se les habilita, a concretar sus diferentes elementos esenciales dentro de los límites expresamente establecidos (que básicamente son de cuantificación).

Sin embargo, como ha dejado claro el TC en varias sentencias, la reserva de ley que impera en este ámbito no es de carácter absoluto sino relativo, en el sentido que únicamente serán necesarias las normas de rango legal para crear los tributos y configurar sus elementos esenciales: los que determinan el nacimiento de la obligación tributaria (hecho imponible), los que exoneran del deber de contribuir (exenciones y demás beneficios fiscales), los que fijan su cuantía (base imponible y tipo de gravamen) y su imputación a un sujeto concreto (sujetos pasivos)⁴.

De todos modos, la precisión de tales limitaciones y la determinación de las eventuales extralimitaciones de los entes locales no resulta tarea fácil, y menos cuando pueden encontrarse amparadas en el respeto de otras previsiones de carácter constitucional. Por ello, se ha considerado de interés abordar el presente trabajo, el cual se fundamenta, además, en una temática que supone una creciente realidad social.

Así pues, a lo largo de este estudio se analizarán los problemas implícitos en los impuestos locales respecto a las parejas de hecho, los cuales se circunscriben en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) y del IBI.

2. LA CUESTIONABLE TRIBUTACIÓN DE LAS PAREJAS DE HECHO EN EL IIVTNU

El primero de los impuestos locales que plantea serios problemas respecto a la tributación de las parejas de hecho es el IIVTNU, concretamente en relación con unos aparentes supuestos de no sujeción relativos a los cónyuges (art. 104.3 del TRLRHL) y con una potestativa bonificación prevista para los mismos (art. 108.4 del TRLRHL). Y es que en ninguno de los dos casos el TRLRHL equipara los miembros de un matrimonio con los de una pareja de hecho, aunque, curiosamente, sí que lo hace a la hora de impedir la procedencia de la exención contemplada en el art. 105.1.c).

2.1. Los aparentes supuestos de no sujeción previstos para los cónyuges

Como señala el art. 104.3 del TRLRHL, «no se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes», añadiendo que tampoco tendrá lugar «en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial».

Así, en ningún caso se mencionan las parejas de hecho al respecto, aunque, antes de entrar en el análisis de los conflictos implícitos en su no equiparación, aparece un primer problema de índole técnica. Y es que, a pesar del tenor literal del mencionado precepto, lo que realmente está contemplado el TRLRHL en este punto no son supuestos de no sujeción (es decir, situaciones en las que el hecho imponible de un tributo no tiene lugar, pero que, por estar íntimamente relacionadas con el mismo, la Ley decide dejar claro que no estarán sujetas a gravamen)⁵, sino verdaderas exenciones (supuestos excepcionales en los que, como señala el art. 22 de la LGT, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal)⁶.

⁴ Al respecto, véase, entre otras, en las SSTC 6/1983, de 4 de febrero, 179/1985, de 19 de diciembre, o 233/1999, de 16 de diciembre. Asimismo, para un mayor desarrollo de dicho principio, véase BÁEZ, 2009; GARCÍA-FRESNEDA, 2015: 171-210; o ALGUACIL, 1999: 5-34.

⁵ De hecho, por esto el art. 20.2 de la LGT señala que «la ley podrá completar la delimitación [en este caso, negativa] del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción».

⁶ Por ello, como señaló SÁINZ DE BUJANDA, las normas que establecen exenciones no son preceptos orientadores o didácticos (como es el caso de las que detallan los supuestos de no sujeción), sino «preceptos dotados de una eficacia singular por el

En este sentido, y teniendo en cuenta que, conforme el art. 104.1 del TRHRHL, el IIVTNU es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto «a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos», es evidente que los supuestos contemplados por el apartado 3, donde realmente se transmite la propiedad o los mencionados derechos sobre tales terrenos, forman parte del hecho imponible impuesto, por lo que no constituyen actuaciones no abarcadas por el ámbito objetivo del mismo que, a pesar de quedar fuera de su órbita, guardan cierta proximidad con él.

Así, en tanto que las circunstancias previstas en el art. 104.3 del TRLRHL quedan dentro del hecho imponible pero, por sus características especiales, se les excluye del nacimiento de la obligación tributaria, lo que contempla el precepto es en realidad son verdaderas exenciones, previsión importante a la hora de entrar en el análisis de la falta de inclusión de las parejas de hecho al respecto.

No obstante, por lo que respecta a la viabilidad de la propia exención en sí, no parece que en principio haya nada que objetar, puesto que, según la doctrina constitucional, su establecimiento no sólo queda limitado a excluir de la exacción de los impuestos a aquellas situaciones en las que, a pesar de realizarse el hecho imponible, no haya elementos indicativos de capacidad económica (lo cual, considerando la riqueza del matrimonio en cuanto a unidad familiar –es decir, en su conjunto–, ocurriría en este caso), sino que también puede venir justificado por otros fines (incluso extrafiscales) siempre que se encuentren destinados a la protección o consecución de objetivos e intereses de rango constitucional (como podría ser aquí la garantía de protección social, económica y jurídica de la institución familiar que requiere el art. 39.1 de la CE)⁷.

Sin embargo, cierto es que, para su procedencia, resulta incuestionable que las exenciones respeten los principios de justicia tributaria derivados del art. 31 de la CE, entre los que se encuentra el principio de generalidad (que prohíbe cualquier tipo de discriminación o privilegio en el reparto de la carga tributaria que no se encuentre debidamente justificada)⁸ y el de igualdad tributaria (que requiere que dos situaciones económicas iguales sean tratadas de la misma manera y que se vele por conseguir la equidad real en la distribución de la carga tributaria)⁹. Y es en este punto donde las exenciones aquí previstas por el art. 104.3 entran en cuestionamiento por lo que respecta a las uniones estables de pareja, ya que, a pesar de poder encontrarse en una situación económicamente idéntica a la aquí contemplada para los matrimonios (puesto que nada impide que constituyan un patrimonio conjunto durante su convivencia y que éste se disuelva, tras acudir a los Tribunales de justicia, después del cese de la misma), el TRLRHL en ningún momento las incluye al respecto.

De hecho, no sólo es que los convivientes *more uxorio* puedan encontrarse en las mismas situaciones fácticas que las previstas en el art. 104.3 del TRLRHL, sino que en algunas autonomías existe incluso una igualdad jurídica esencial entre ambas instituciones, como ocurre en Cataluña con la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña (donde no sólo se prevé la libertad de los convivientes de una unión estable de pareja para establecer un régimen económico, sino que se regulan los acuerdos conseguidos después del cese de su convivencia e incluso la atribución o distribución del uso de la vivien-

que se enerva, respecto a determinados sujetos, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo» (SÁINZ DE BUJANDA, 1964: 431).

⁷ Al respecto, procede destacar la STC 134/1996, de 22 de junio, en la que consta expresamente que las exenciones, que suponen excepciones al deber de contribuir establecido en el art. 31.1 de la CE, «pueden tener su fundamento bien en la consecución de finalidades extrafiscales o de estímulo de determinadas actividades (...) bien en la realización efectiva del principio de capacidad económica que debe inspirar el sistema tributario en su conjunto», y es que, como ha puesto de manifiesto el TC en varias ocasiones (como en la STC 46/2000, de 17 de febrero) los tributos, aparte de servir como medio de recaudación de ingresos públicos, sirven como instrumentos de política económica general y para asegurar una mejor distribución de la renta nacional.

⁸ En concreto, así lo manifiesta Martín Queralt, quien señala que el principio constitucional de generalidad «constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica (...) vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias» (Martín Queralt, 2000: 108).

⁹ Por consiguiente, como ha reiterado el TC, cabe y debe adoptarse «todo mandato de desigualdad o diferenciación que logre precisamente la igualdad real», permitiéndose así «regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material, para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas» (STC 3/1983, de 25 de enero). En opinión de algunos autores, este principio de igualdad tributaria no deja de ser una especificación del principio de igualdad que contempla el art. 14 CE (Chico de la Cámara, 1994: 58), en tanto que «el principio de igualdad ante la Ley tributaria supone que el reparto de la carga tributaria se haga por igual entre los contribuyentes, teniendo presente su capacidad económica, utilizando la técnica de la progresividad» (Bonell Colmenero, 2005: 203).

da familiar –punto en el que, además, el art. 234-8.4 se remite directamente a determinadas disposiciones previstas para los matrimonios–)¹⁰.

Así pues, y con base en el triple examen al que somete el TC la valoración de las eventuales discriminaciones, nos encontramos ante dos situaciones fácticas y jurídicas que pueden ser iguales (contribuyentes que se hacen cargo de una familia mediante un patrimonio conjunto o liquidándolo tras el cese de su convivencia) a las que la normativa tributaria les dispensa un trato dispar a la hora de aplicar una exención del IIVTNU, y ello a pesar de que la justificación de la misma opera plenamente en ambos supuestos (tanto desde el punto de vista que no hay un incremento de capacidad económica considerando la familia su conjunto como por lo que respecta a la protección y sustento de la familia como supuesto habilitador). Y además, lejos de tener una motivación adecuada y suficiente, dicha diferenciación sólo se fundamenta en la falta de regulación de las uniones estables de pareja a nivel estatal, aunque sí que existe la misma a nivel autonómico y, en muchos casos, incluso equiparada a la del matrimonio.

Asimismo, junto a la falta de justificación objetiva y razonable, esta disparidad de trato tampoco supera el tercer requisito que exige el TC para que pueda considerarse legítima, y es que las consecuencias jurídicas que derivaban de la misma, aparte de ser del todo inadecuadas y desproporcionadas, comportan un resultado especialmente gravoso para los afectados (especialmente desde la óptica del principio de capacidad económica)¹¹.

Y todo ello sin olvidar el art. 39.1 de la CE, en tanto que la familia a la que manda proteger nada tiene que ver con que los miembros fundadores de la misma estén unidos por un vínculo matrimonial. De hecho, procede recordar justamente en este punto que, a pesar de que el TC ha reconocido abiertamente el amplio margen de libertad que asiste al legislador a la hora de configurar las distintas formas de convivencia, también ha dejado claro que ésta no es absoluta, sino que, como puntualizó la STC 222/1992, de 11 de diciembre, «las diferenciaciones normativas habrán de mostrar, en primer lugar, un fin discernible y legítimo, tendrán que articularse, además, en términos no inconsistentes con tal finalidad y, deberán, por último, no incurrir en desproporciones manifiestas a la hora de atribuir a los diferentes grupos y categorías derechos, obligaciones o cualesquiera otras situaciones jurídicas subjetivas».

Además, la distinción aquí analizada todavía resulta más difícil de justificar considerando que, a la hora de desarrollar la regulación básica de una de las exenciones del IIVTNU, el penúltimo párrafo del art. 105.1.c) del TRLRHL sí que equipara los cónyuges a los miembros de las uniones estables de pareja, aunque en este caso, sorprendentemente, a efectos de determinar la no procedencia de la misma. Así, señala que «respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio», añadiendo que, «a estos efectos, se equipará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita»¹².

De todos modos, como se señalaba, no hay que olvidar que, más allá de su eventual discriminación, la inclusión de las uniones estables de pareja también resulta necesaria desde el punto de vista del principio de capacidad económica, puesto que, considerándolas en tanto que unidades familiares, no se experimenta en los supuestos mencionados una manifestación de riqueza susceptible de gravamen que legitime tributo alguno¹³.

Por su parte, surge también aquí la duda de si las Corporaciones locales, amparadas por la conveniencia constitucional de incluir a las parejas de hecho, podrían hacerlo a través de sus ordenanzas fiscales, y es que justamente Ayuntamientos como el de Barcelona así lo han hecho¹⁴.

¹⁰ Asimismo, como se ha señalado, recuérdese que el primer apartado de la Disposición adicional tercera de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia llega a señalar expresamente que, «a los efectos de la aplicación de la presente Ley, se equiparan al matrimonio las relaciones maritales mantenidas con intención o vocación de permanencia, con lo que se extienden a los miembros de la pareja los derechos y las obligaciones que la presente ley reconoce a los cónyuges».

¹¹ En relación con la consolidada doctrina del TC respecto al principio de igualdad y al triple examen que exige para detectar su vulneración ante diferencias normativas, véanse, entre otras, las SSTC 46/1999, de 22 de marzo, 200/2001, de 4 de octubre, 39/2002, de 14 de febrero, o 96/2002, de 25 de abril.

¹² Para un mayor desarrollo de dicha previsión véase el apartado 2.3 *La equiparación de los cónyuges y las parejas de hecho del art. 105.1.c) del TRLRHL* del presente trabajo.

¹³ Y es que, como señaló, entre otras, la STC 194/2000, de 19 de julio, «por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse [un tributo] cuando existe capacidad económica y en la medida [en función] de la capacidad económica», es decir, que todo hecho imponible debe contener algún índice o manifestación de riqueza o capacidad de pago en tanto que es su presupuesto legitimador (riqueza que, como puntualizó la STC 221/1992, de 11 de diciembre, no podrá ser inexistente o ficticia).

¹⁴ Véase al respecto el art. 3.4 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Barcelona el 29 de diciembre de 2015, donde se señala que, en relación

Sin embargo, como señala el art. 9.1 del TRLRHL, «no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales», aunque sin que ello impida que, en los supuestos expresamente previstos por la ley, las entidades locales establezcan beneficios fiscales en sus ordenanzas.

Por consiguiente, lo que debe delimitarse aquí es si los entes locales podrían entenderse habilitados al respecto mediante la aplicación analógica del art. 104.3 del TRLRHL a las parejas de hecho, punto en el que resulta de suma relevancia recordar las consideraciones realizadas por el TS en la STS 812/2002, de 8 de febrero (donde valoró justamente si los beneficios fiscales previstos para los cónyuges en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) resultaban aplicables a los convivientes *more uxorio* (especialmente por lo que respectaba al menor gravamen de su tarifa) o si se les debían aplicar las previsiones relativas a los parientes colaterales a partir del cuarto grado y personas que no tuvieran parentesco con el testador).

Y al respecto el TS rotundo al considerar que, aun participando de la sensibilidad social llevaría a asimilar las uniones de hecho con los matrimonios, él y, en tanto que órgano público, la Administración tributaria se encuentran obligados al estricto cumplimiento de la ley, por lo que, a pesar de que la interpretación de las normas debe realizarse con criterios no sólo históricos, lógicos y sistemáticos sino también sociopolíticos, si la normativa del ISD únicamente hace referencia a los cónyuges, sólo a quienes se hallen unidos por matrimonio les resultará de aplicación (tanto por la aplicación de los arts. 66, 67 y 68 del Código Civil como por el mismo significado que le da a dicho término la Real Academia Española de la Lengua).

Además, como añadió, tampoco procederían en este caso las tres condiciones exigidas por su doctrina a la hora de permitir la aplicación analógica de tales previsiones, ya que, en primer lugar, no existe una laguna legal (en el sentido que la tributación de los miembros de las parejas de hecho puede deducirse según la letra y el sentido lógico de las normas existentes). En segundo lugar, y aunque la posición del TS en este punto es más discutible, entendió el Tribunal que no concurría una igualdad jurídica esencial entre el supuesto no regulado y el previsto por la ley, en tanto que los miembros de las uniones estables de pareja son libres de casarse y asumir, en consecuencia, las cargas, obligaciones, ventajas y beneficios del matrimonio. Además, como añadió, si los miembros de una unión estable de pareja no se casan y, por consiguiente, quedan libres de tales cargas y obligaciones, tampoco pueden disfrutar las ventajas o beneficios previstos al respecto.

Sin embargo, procede remarcar en este punto que tales consideraciones pierden su fuerza en el caso de que la normativa autonómica haya regulado la institución de las parejas de hecho previendo también una serie de cargas y obligaciones, como ocurre al respecto en el caso catalán (Capítulo IV del Título III de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia –concretamente a lo largo de sus tres secciones: la primera dedicada a disposiciones generales de la institución (arts. 234-1 a 234-3), la segunda a la Extinción de la pareja estable (arts. 234-4 a 234-6) y la tercera a Efectos de la extinción de la pareja estable (arts. 234-7 a 234-14)–).

De todos modos, y aunque estas últimas consideraciones no dejan de ser un argumento más para justificar la vulneración del principio de igualdad tributaria que conlleva la no inclusión de las parejas de hecho (en el sentido que cierto es que, si se encuentran sometidos a obligaciones y limitaciones equiparables a las de los matrimonios, también deben poder verse beneficiados por las ventajas de dicha situación), cierto es que, en tercer lugar, la analogía al respecto se encuentra expresamente prohibida en este punto, por cuanto, conforme al art. 14 de la LGT, no será posible acudir a la misma para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible y de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

De hecho, en relación con los mismos supuestos que aquí se cuestionan pero respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), en la misma línea se ha pronunciado la propia DGT, al entender que la exención prevista en el art. 45.I.B).3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (relativa a las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales) no puede aplicarse a las uniones estables de pareja al encontrarse

con las mencionadas transmisiones realizadas por los cónyuges, se equiparán a las «hechas por los miembros de uniones estables de pareja, constituidas de acuerdo con las leyes que regulan las uniones de este tipo, siempre que hayan regulado en documento público sus relaciones patrimoniales».

la analogía prohibida en este extremo¹⁵. Y es que, como resaltó la Consulta Vinculante de la DGT de 10 de marzo de 2016, incluso en el caso que se encuentre expresamente prevista la equiparación de los derechos civiles entre los matrimonios y las uniones estables de pareja (como ocurre, por ejemplo, en Galicia), «nunca se pueden extrapolar dichos derechos a efectos tributarios»¹⁶.

Así pues, considerando que la extensión del art. 104.3 del TRLRHL a las parejas de hecho no se encuentra justificada desde la óptica de la analogía sino desde los propios principios de justicia tributaria, las Corporaciones locales no se encuentran técnicamente habilitadas para preverla sin incurrir en extralimitación (ya que permitírsele sería reconocerles capacidad para modificar una ley estatal), sin olvidar, en cualquier caso, que el establecimiento de exenciones debe venir fijado por ley.

Y es que, en este punto, junto a las mencionadas exigencias del art. 31.3 de la CE y el art. 8 de la LGT (cuyo apartado d) contempla la reserva de ley para «el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales»), opera también el art. 133.3 de la CE, el cual requiere el rango legal para establecer «todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado». No obstante, cierto es que el TC ha realizado una polémica interpretación restrictiva sobre el alcance de dicha reserva, ya que, a pesar de reconocer la exención como elemento esencial del tributo (sometiendo, en consecuencia, su creación a la ley), consideró que sólo su establecimiento o ampliación quedaba cubierto por el principio de legalidad (dejando fuera los otros aspectos relacionados con su regulación –como su reducción o supresión–)¹⁷. De todos modos, considerando que lo que aquí se plantea es la ampliación de una exención prevista, no cabe margen de duda acerca de la necesidad de su establecimiento por ley.

Por consiguiente, resulta totalmente ineludible una reformulación del art. 104.3 del TRLRHL incluyendo a los miembros de las parejas de hecho, tanto porque así lo exige el respecto a la CE y, en concreto, a los principios de justicia tributaria, como para impedir que se produzcan más conflictos de competencia a la hora de desarrollar la normativa de los tributos de carácter local.

De hecho, y con carácter general, el propio Defensor del Pueblo se pronunció en esta línea efectuando una Recomendación a la Administración el 2 de julio de 2015, en el sentido de acometer una reforma de la LGT equiparando el tratamiento fiscal de los matrimonios y las parejas de hecho (con el fin de conseguir así que quedara acomodada la normativa de todos los impuestos).

2.2. La potestativa bonificación prevista para los cónyuges

El siguiente de los preceptos del TRLRHL que contempla especialidades en relación con el IIVTNU respecto a los matrimonios (sin mencionar tampoco a las parejas de hecho) es el 108.4, el cual habilita a los Ayuntamientos para que, a través de sus ordenanzas fiscales, puedan regular una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto en los casos de transmisiones de terrenos, así como en la transmi-

¹⁵ Al respecto, véase la Consulta Vinculante de la DGT de 20 de diciembre de 2007, donde se remarca que «esta exención se refiere a aportaciones hechas por cónyuges a sociedades conyugales, circunstancia que no concurre en el presente caso, ya que no se trata de una sociedad conyugal, sino de una sociedad a formar por una pareja de hecho». Por consiguiente, como precisa, las aportaciones de bienes realizadas por un miembro de una pareja de hecho a una sociedad en la que participará al 50% con su pareja sin obtener contraprestación alguna a cambio, constituirán una adquisición lucrativa de bienes por parte de la pareja sujetas al ISD (por el concepto de adquisición de bienes a título gratuito e *inter vivos*), mientras que si mediara contraprestación alguna la operación quedaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Asimismo, en cuanto a su disolución, varias consultas han señalado que tributará como la de una comunidad de bienes, precisando Consultas como la de 28 de octubre de 2010 que cuando la disolución de una comunidad de bienes (formada por los miembros de una pareja de hecho) sea sobre una vivienda propiedad de dos comuneros, «el exceso originado por su adjudicación a uno de ellos cuando éste, además, sea compensado en metálico por su parte, no está sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, al ser un exceso de adjudicación inevitable por tratarse de un indivisible o que desmerecería mucho por su división» (y añadiendo a tal efecto que, «también tiene la consideración de compensación en metálico la asunción por el adjudicatario de la parte de deuda del otro copropietario en el préstamo hipotecario común»).

¹⁶ Asimismo, respecto a los supuestos de disolución del vínculo matrimonial, también el TS se ha pronunciado en la misma línea, remarcando que esta exención del ITPAJD únicamente es aplicable a los supuestos en los que haya una efectiva comunidad de bienes (una sociedad conyugal) y no, por tanto, en el resto de supuestos (incluso si rige un régimen económico matrimonial de separación de bienes). Véase, entre otras, la STS de 30 de abril de 2010.

¹⁷ Al respecto, como señaló la STC 6/1983, de 4 de febrero, «en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria (...) [por lo que] la “reserva de ley” se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede situarse genéricamente el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo».

sión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

Así, el TRLRHL permite aquí que las Corporaciones locales decidan si adoptar una bonificación previamente configurada y su cuantía, lo cual, como reconoció la STS de 29 de mayo de 2008, resulta totalmente conforme con la CE. Sin embargo, al no incluir dentro de su texto a los miembros de las parejas de hecho, se plantean también diferentes problemas, ya que, como se ha apuntado, el art. 14 de la LGT prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Por consiguiente, en primer lugar, aparece de nuevo la eventual vulneración del principio de igualdad tributaria (sin olvidar en este punto que las exigencias de los principios de justicia tributaria están dirigidas al conjunto de los Poderes Públicos con capacidad normativa tributaria¹⁸) y, en segundo lugar, se plantea el cuestionamiento de la capacidad de los Ayuntamientos para incluir a tales sujetos (como ha ocurrido, en este supuesto, en muchos más casos).

Y ciertamente, en relación con el principio de igualdad tributaria, resulta procedente la remisión a las consideraciones ya apuntadas en el apartado anterior, por cuanto, a pesar de que tanto los cónyuges como los miembros de las uniones estables de pareja puedan encontrarse ante una situación económicamente idéntica (la recepción *mortis causa* de un terreno de naturaleza urbana por parte de un familiar directo), el TRLRHL en ningún momento incluye a estos últimos en la mencionada bonificación.

Además, con base en el triple examen al que somete el TC la valoración de las eventuales discriminaciones, nos encontramos también aquí ante dos situaciones fácticas y jurídicas iguales (contribuyentes que guardan un vínculo de parentesco directo con el causante) a las que la normativa tributaria dispensa un trato dispar a la hora de aplicar una bonificación en el IIVTNU, y ello a pesar de que la justificación de la misma opera plenamente en ambos supuestos (tanto considerando que en tales casos, partiendo de la familia como unidad económica, el incremento de capacidad económica es menor, como tomando como base la protección y sustento de la familia como supuesto habilitador)¹⁹. Y esta disparidad de trato tampoco supera aquí el tercer requisito que exige el TC para que pueda resultar legítima, y es que las consecuencias jurídicas que derivaban de la misma, aparte de ser del todo inadecuadas y desproporcionadas, comportan un resultado especialmente gravoso para los afectados carente de justificación.

De hecho, justamente con base en la igualdad tributaria que rige entre los matrimonios y las parejas de hecho por lo que respecta a la sucesión, algunas Comunidades Autónomas ya han empezado a equiparar su tratamiento fiscal aunque dentro del ámbito de sus competencias, como es el caso de Cataluña con los arts. 59 y 60 de la Ley catalana 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²⁰. Y es de suma relevancia destacar tal extremo en este punto porque, considerando que las

¹⁸ Al respecto, como señala Hernández Guijarro, «el mandato constitucional de llamar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, va también dirigido a potestad tributaria de los Municipios..., cuando estas entidades dicten sus correspondientes Ordenanzas Fiscales», por lo que «la norma municipal deberá señalar a los obligados al pago del tributo de forma abstracta e impersonal, deberá evitar también el establecimiento de beneficios fiscales que puedan reputarse como privilegios y, finalmente, deberá garantizar que no haya un trato discriminado a los sujetos pasivos del tributo que carezca de justificación». (Hernández Guijarro, 2015: 367).

¹⁹ De hecho, resultarían incluso trasladables aquí las tradicionales críticas al ISD abogando por no someter a gravamen las transmisiones *mortis causa* entre familiares directos, al considerar que en tales casos no se produce el necesario incremento de gravamen para que pueda someterse a imposición. Así, como entiende García Novoa, no puede afirmarse que en tales casos exista un verdadero aumento de la renta disponible susceptible de gravamen puesto que los propios adquirentes, además de coadyuvar a formar el patrimonio que aquí se transmite, ya venían disfrutando del mismo, y es que, como recalca, se hace difícil explicar el incremento de riqueza que experimenta un viudo/a que hereda la vivienda habitual en la que vivía con el causante y en la que seguirá viviendo o el que se constata en la herencia del saldo de una cuenta corriente propiedad del fallecido pero a la que los herederos accedían por vía de una titularidad indistinta (García Novoa, 2004: 7). Asimismo, tampoco parece justificable cuando el cónyuge o los hijos reciben un patrimonio esencialmente inmobiliario del que, a efectos prácticos, ya venían disfrutando y, ante la falta de liquidez del mismo, deben enajenar una parte para poder hacer frente a la correspondiente tributación, por no mencionar, como lo hacen García Villarejo y Salinas, la inexistencia de cualquier tipo de incremento de capacidad de pago (sino más bien de lo contrario) que experimentan las familias en las que el causante era el sustento económico principal (García Villarejo y Salinas, 1994: 486). Por consiguiente, como pone de manifiesto Plaza, podría considerarse que lo ocurre realmente en tales casos no es una efectiva transmisión, sino un mero cambio formal de titularidad individual (Plaza, 2000: 333), si bien es cierto que, como ha considerado la opinión mayoritaria, si tales adquisiciones no se sometieran a imposición, se estaría atentando contra el principio de igualdad de forma injustificada.

²⁰ En concreto, señalan tales preceptos que, a efectos del ISD y dentro del ámbito de las competencias autonómicas, «los miembros de las parejas estables quedan asimilados a los cónyuges» y que «las relaciones entre un cónyuge o un conviviente en pareja estable y los hijos de su cónyuge o del otro miembro de la pareja quedan asimiladas (...) a las relaciones entre ascendientes e hijos».

autonomías tienen competencia para regular las exenciones dentro del ámbito del ISD²¹, en el caso catalán ya se encuentran equiparados los miembros de ambas instituciones a la hora de aplicar la reducción de la base imponible en las adquisiciones *mortis causa* por razón del grado de parentesco entre el adquirente y el difunto.

Y por su parte, igual que en el caso anterior, la segunda problemática derivada del art. 108.4 del TRLRHL deriva de la inclusión de los miembros de las parejas de hecho por la que han optado muchos Ayuntamientos al regular la mencionada bonificación, ya que, mientras que algunos han desarrollado la regulación el IIVTNU respetando el texto literal del art. 108.4 del TRLRHL²², muchos otros han integrado los miembros de las uniones de hecho²³.

Sin embargo, como se apuntaba, el art. 9.1 del TRLRHL prohíbe reconocer «otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales», aunque sin que ello impida que las entidades locales establezcan beneficios fiscales en sus ordenanzas pero siempre que sea en los supuestos expresamente previstos por la ley.

Por consiguiente, y considerando la prohibición de analogía en materia tributaria, es evidente que, igual que en el caso anterior, las entidades locales no pueden considerarse habilitadas para realizar esta equiparación, incurriendo en una clara extralimitación en todos los casos en los que así ha sucedido.

Y es que, además, así se desprende también de una de las finalidades básicas que tiene la reserva de ley en opinión del TC, ya que, como ha destacado, el instituto del art. 31.3 de la CE tiene como uno de sus objetivos «la preservación de la unidad del ordenamiento, y de una básica igualdad de posiciones de los contribuyentes», por lo que, claramente, no permite «al acuerdo municipal como sustitutivo de la Ley para la adopción de unas decisiones que, sólo a ella, porque así quiere la Constitución, corresponde expresar»²⁴.

Así pues, también en este caso resulta un imperativo ineludible equiparar de una vez por todas a los matrimonios y a los miembros de las uniones estables de pareja dentro de la norma estatal, consiguiendo el pleno respeto a los principios constitucionales, evitando discriminaciones injustificadas e impidiendo la adopción de ordenanzas fiscales susceptibles de contravenir la Constitución.

2.3. La equiparación de los cónyuges y las parejas de hecho del art. 105.1.c) del TRLRHL

Finalmente, para cerrar el análisis de los problemas que plantea la relación de las uniones estables de pareja con el IIVTNU, debe destacarse, como ya se ha apuntado, el penúltimo párrafo del art. 105.1.c) del TRLRHL, donde, a pesar de que en todo el texto no se extienden a las mismas los beneficios fiscales previstos para los matrimonios, se equiparan inéditamente los cónyuges y los miembros de las parejas de hecho a efectos de determinar la no procedencia de una exención.

Así, el mencionado precepto contempla que estarán exentas del IIVTNU «las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios», añadiendo al mismo tiempo que también lo estarán «las transmisiones de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales».

Sin embargo, para tener derecho a dicha exención, señala el propio artículo que ni el deudor o garante transmitente ni cualquier otro miembro de su unidad familiar podrá disponer, en el momento de poder evitar

²¹ Véase al respecto el art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, donde se establece que las autonomías podrán regular las reducciones de la base imponible, la tarifa, las cuantías y los coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y las bonificaciones de la cuota del ISD, así como los aspectos de gestión y liquidación.

²² Este es el caso, por ejemplo, del Ayuntamiento de Valencia (art. 17 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana aprobada el 30 de noviembre de 1989).

²³ Entre muchos otros, así lo han hecho Barcelona (art. 9 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana aprobada el 29 de diciembre de 2015), Madrid (art. 18 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana aprobada el 20 de diciembre de 2001) o La Coruña (art. de la Ordenanza Fiscal núm. 53-2015 Reguladora del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana aprobada el 26 de diciembre de 2013).

²⁴ Véase al respecto la STC 19/1987, de 17 de febrero.

la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria, precisando que «respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio» y que, «a estos efectos, se equipará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita».

Por consiguiente, sobran los motivos para resaltar la incoherencia y perplejidad que deriva de la consideración de las parejas de hecho por parte del TRLRHL, y es que, a pesar de la procedencia de estas últimas consideraciones con base todo lo expuesto hasta el momento, no tiene sentido alguno que sí las considere como unidad familiar a los efectos de negar una exención a un contribuyente pero no a la hora de aplicar los beneficios fiscales que derivan justamente de su condición como tal (por lo que, o las equipara a los matrimonios de forma completa, o incurre claramente en una más que improcedente e injustificada sinrazón).

3. LA CUESTIONABLE TRIBUTACIÓN DE LAS PAREJAS DE HECHO EN EL IBI

Finalmente, la problemática que genera la tributación de las parejas de hecho en el ámbito local también se plantea en relación con el IBI, aunque en este caso de forma indirecta y sólo en el supuesto de que tales uniones tengan la condición de familia numerosa.

Al respecto, de conformidad con el art. 2.1 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, se define el concepto general de familia numerosa como la integrada «por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes», si bien el apartado 3, al precisar que «se consideran ascendientes al padre, a la madre o a ambos conjuntamente cuando exista vínculo conyugal y, en su caso, al cónyuge de uno de ellos», no contempla a las uniones estables de pareja.

Por consiguiente, de acuerdo al art. 5, el título oficial mediante el que se acredita la condición de familia numerosa (esencialmente a efectos de los beneficios económicos o sociales que se prevén para las mismas) únicamente se otorgará a ambos padres con 3 o más hijos si están casados, de modo que, si no existe vínculo matrimonial, estos beneficios sólo se concederán a uno de los progenitores.

Y justamente por ello es donde, de nuevo, la tributación de las parejas de hecho presenta problemas en el ámbito local, concretamente por lo que contempla el art. 74.4 del TRLRHL. Así, como señala el mencionado precepto, se habilita a las entidades locales para que, en relación con el IBI, puedan decidir si establecer una bonificación de hasta el 90% de la cuota íntegra del impuesto a favor de aquellos sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa, por lo que, considerando que el titular de la familia que constará en el título oficial que acredite a tales familias únicamente será un progenitor en el caso de las uniones estables de pareja, esta bonificación sólo podrá operar cuando el contribuyente del IBI sea dicho miembro²⁵.

Sin embargo, cierto es que este problema no se da en la totalidad del territorio del Estado, ya que en Cataluña, por ejemplo, si bien opera concepto de familias numerosas recogido en la Ley estatal 40/2003, también se consideran familias numerosas, de acuerdo con el Derecho Civil catalán, las uniones estables de pareja con independencia de la orientación sexual (siempre y cuando, claro está, cumplan los requisitos normativamente previstos para serlo)²⁶.

De este modo, como consta expresamente en el art. 9.6 de la vigente Ordenanza fiscal núm. 1.1 reguladora del Impuesto aprobada por el Ayuntamiento de Barcelona, «los sujetos pasivos que tengan la condición de titulares de familia numerosa tienen derecho a una bonificación sobre la cuota líquida del impuesto correspondiente al domicilio habitual», estableciéndose que, a tales efectos, «esta bonificación se tramitará por la Administración tributaria municipal de acuerdo con la información sobre las familias numerosas facilitada por el Departamento de Bienestar Social y Familia de la Generalitat» (cuya expedición del título acreditativo abarca, como se señalaba, a ambos miembros de las uniones estables de pareja).

²⁵ A modo de ejemplo, así se contempla en la vigente Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid relativa al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aprobada el 28 de marzo 2001, cuyo art. 12.1 establece que «los sujetos pasivos del impuesto que, en el momento del devengo, ostenten la condición de titulares de familia numerosa, conforme lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, y demás normativa concordante, gozarán, en la cuantía y condiciones que se regulan en este artículo, de una bonificación en la cuota íntegra del impuesto correspondiente a la vivienda habitual de la familia, siempre que el valor catastral de la misma no exceda de la cantidad que se fija en este artículo».

²⁶ Véase al respecto el art. 3 del Decreto 151/2009, de 29 de septiembre, de desarrollo parcial de la Ley 18/2003, de 4 de julio, de apoyo a las familias.

Así pues, de nuevo, aparece como inexcusable una nueva modificación de una ley estatal, aunque en este caso no de índole tributaria sino reguladora de las familias numerosas, concretamente de la Ley 40/2003 en el sentido de reconocer a los dos miembros de las parejas estables como titulares de las mismas. Y es que también en este caso se produce una clara discriminación de estos tipos de familia completamente contraria al principio de igualdad tributaria, agravada, además, por el hecho de que no se plantea en todas las partes del territorio.

No obstante, procede remarcar al respecto que la inclusión de las uniones de hecho que se produce en este caso en Cataluña no redundará aquí en una extralimitación de las Entidades locales, sino que deriva de la aplicación indirecta del Derecho Civil catalán a la hora de regular el título de familias numerosas y, por consiguiente, resulta plenamente válida desde el punto de vista tributario. Y no sólo desde el punto de vista competencial al respetar de pleno las previsiones del TRLRHL, son también, como se apuntaba, por lo que respecta a los principios de justicia tributaria.

Y todo ello sin olvidar que, a pesar de que el TC haya reiterado su necesaria vinculación con el principio de autonomía financiera, también impera en este punto el principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos reconocido en el art. 139.1 de la CE, el cual exige que todos los españoles tengan «los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado». Así, y aunque «la autonomía significa, precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y el Estatuto» y «de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas»²⁷, dicho principio garantiza la equivalencia de las posiciones jurídicas fundamentales de todos los ciudadanos (es decir, en términos negativos, que prohíbe su disparidad arbitraria)²⁸, y justamente es en este punto donde resulta difícil de justificar que se le niegue a uno de los progenitores de una familia numerosa su condición de titular con base únicamente a la ausencia de vínculo matrimonial.

4. CONCLUSIONES

A pesar de que el TC ha reconocido la libertad del legislador a la hora de regular los distintos tipos de familia y la viabilidad de establecer divergencias entre las correspondientes instituciones, las diferencias de trato que se establecen entre los matrimonios y las parejas de hecho en algunos impuestos son susceptibles de incurrir en inconstitucionalidad, ya no desde principio de igualdad ante la Ley prevista en el art. 14 de la CE sino con base en el principio de igualdad tributaria derivado del art. 31 de la CE.

En concreto, en el ámbito de la tributación local, dichas diferencias se concretan en el IIVTNU y el IBI, donde se requiere, en ambos casos, una modificación ineludible de la normativa estatal.

Así, en relación con el primero, resulta imprescindible extender a los miembros de las uniones estables de pareja los distintos beneficios fiscales previstos para los cónyuges, tanto porque los motivos que justifiquen su procedencia también se encuentran presentes respecto a los mismos como por las exigencias de los principios de justicia tributaria.

Y es que, además, carece de todo sentido y justificación razonable que la única equiparación que se realice al respecto dentro del ámbito del Impuesto sea precisamente para negar la aplicación de una exención a los contribuyentes al considerar, en este caso sí, a las parejas de hecho como unidades familiares, prescindiendo en el resto de supuestos de la misma lógica a la hora de aplicarles los beneficios fiscales que derivan justamente de tal condición.

Por consiguiente, y considerando la falta de competencia de los entes locales para abordar dicha equiparación, resulta ineludible que la misma se aborde desde la normativa estatal, evitando al mismo tiempo que, como ya está pasando, las Corporaciones locales incurran en extralimitaciones competenciales al adoptar sus ordenanzas fiscales.

²⁷ STC 37/1987, de 26 de marzo.

²⁸ Véase al respecto, entre otras, la STC 150/1990, de 4 de octubre, la cual señala que tal principio «no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias ni, mucho menos, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o parecidos. La autonomía supone, precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cómo y cuándo ejerce sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de este ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las Comunidades Autónomas, no por eso resultan necesariamente infringidos los arts. [...], 139.1 CE [...], ya que estos artículos únicamente exigen una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales».

Por su parte, en relación con el IBI, la modificación que resulta necesaria no es de índole tributaria sino relativa a la regulación de las familias numerosas, en el sentido de reconocer la titularidad de las mismas a ambos miembros de las uniones estables de pareja y otorgarles, en consecuencia, la posibilidad de acceder a la potestativa bonificación en el IBI, cuando así se encuentre prevista, derivada de su condición. Y es que, además, así ocurre ya en algunas autonomías que ostentan Derecho Civil propio (como es el caso de Cataluña), donde todos los contribuyentes que constituyen una pareja de hecho tienen derecho a la misma y no operan en este caso incompatibilidades de índole competencial.

Finalmente, no está de más recordar que los problemas que se plantean a nivel local también se encuentran presentes en el resto de impuestos, y que, mientras que algunas autonomías, conscientes de las exigencias constitucionales, ya han comenzado a extender las previsiones para los matrimonios a las uniones estables de pareja (aunque dentro del ámbito de sus competencias) no ocurre lo mismo a nivel estatal. Y ciertamente cada vez resulta más difícil de justificar esta no equiparación tan necesaria desde los principios de justicia tributaria, máxime cuando ya se encierra regulada la institución de la pareja de hecho a nivel autonómico y consta incluso en registro público su inscripción como tal.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALGUACIL MARÍ, M. P. (1999): "Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria", *Revista española de derecho financiero*, 101: 5-34.
- BÁEZ MORENO, A. (2009): "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Crónica tributaria*, 133: 59-82.
- BONELL COLMENERO, R. (2005): "Principio de igualdad y deber de contribuir", *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XXXVIII: 177-208.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (1994): "Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios", *Tribuna Fiscal*, 40: 51-62.
- DE VERDA Y BEAMONTE, J. R. (2001): "Uniones de hecho a la luz de la constitución española 1978: estado de la cuestión en la legislación estatal y autonómica", *Actualidad Civil*, 2: 59-80.
- GARCÍA NOVOA, C. (2004): "El futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones: apuntes para una reflexión (II)", *Bolsa de Madrid*, 134: 74-81.
- GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J. (1994): *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, Madrid: Tecnos.
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. (2015): "Reserva de ley tributaria y separación de poderes. Fundamentos y análisis crítico", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año 31, 4: 171-210.
- HERNÁNDEZ GUIJARRO, F. (2015): "Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales", *Revista boliviana de Derecho*, 19: 360-377.
- MATA DE ANTONIO, J. M. (2002): "Parejas de hecho ¿equiparación o discriminación?", *Acciones e investigaciones sociales*, 14: 187-254.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2000): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Tecnos.
- PLAZA VÁZQUEZ, A. L. (2000): *El valor real tributario*, Pamplona: Aranzadi.
- SÁINZ DE BUJANDA, F. (1964): "Teoría jurídica de la exención tributaria", en AA.VV: *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- SÁNCHEZ MARTÍNEZ, M. O. (2000): "Constitución y parejas de hecho. El matrimonio y la pluralidad de estructuras familiares [Homosexualidad, Orientación sexual]", *Revista española de derecho constitucional*, año núm. 20, 58: 45-69.
- SALA GALVÁN, G. (2003): *Las uniones de hecho en el IRPF*, Valencia: Tirant Lo Blanch.