

REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS UNIONES DE HECHO

MERCEDES NUÑEZ GRAÑÓN
Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras
Universidad de Alicante

SUMARIO: I. INTRODUCCION. II. ANALISIS DE LA LEY 10/1998, DE UNIONES ESTABLES DE PAREJAS, Y DE LAS PROPOSICIONES DE LEY DE CONTRATO DE UNION CIVIL Y DE RECONOCIMIENTO DE EFECTOS JURIDICOS A LAS PAREJAS DE HECHO ESTABLES. REPERCUSIONES TRIBUTARIAS. 1. *Consideraciones generales.* 2. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* A) Unidad familiar. B) Tributación conjunta. 3. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.* 4. *Impuesto sobre el Patrimonio.* III. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCION

Es tradicional en nuestro Derecho la distinción formulada en su día por Sainz de Bujanda, y seguida posteriormente por la generalidad de la doctrina, entre impuestos subjetivos y objetivos según que el legislador, a la hora de cuantificar el impuesto, atienda a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo. En nuestro Ordenamiento la situación personal y familiar ha sido siempre una circunstancia que el legislador ha tenido en cuenta a la hora de configurar los distintos impuestos personales. Como ha manifestado PALAO TABOADA, "las condiciones que debe reunir un impuesto para que respecto a él se plantee el problema de las relaciones familiares son las tres siguientes: 1.^a Que se trate de un impuesto progresivo. 2.^a Que se trate

de un impuesto personal. 3.^a El tipo de problemas que se plantean aquí surgen por definición tan sólo respecto a las personas físicas y a los impuestos que las gravan" (1).

De esta forma, en nuestro Ordenamiento la situación personal y familiar es un elemento relevante, en la actualidad, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los que se prevén una serie de reducciones de la base imponible y deducciones de la cuota tributaria, así como la posibilidad de optar por la modalidad de tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cambio, el Impuesto sobre el Patrimonio, tal y como se encuentra regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, se configura como un impuesto objetivo en el que las circunstancias familiares del sujeto pasivo no son tenidas en cuenta.

A la hora de concretar esta situación personal y familiar el legislador ha seguido, con carácter general, las pautas marcadas en el Derecho Civil introduciendo las modificaciones que en el mismo se iban operando. De esta forma, se ha mantenido un concepto estricto de familia, entendida como la constituida por el matrimonio e hijos menores.

Ante esta situación, el reconocimiento de las uniones estables de pareja realizado mediante la Ley 10/1998, de 15 de julio (2) del Parlamento de Cataluña, así como las distintas Proposiciones de Ley presentadas [la Proposición de Ley presentada por el Grupo Parlamentario de Coalición Canaria, sobre reconocimiento de efectos jurídicos a las parejas de hecho estables (3) y la Proposición de Ley presentada por el Grupo Parlamentario Popular, sobre contrato de unión civil (4)] vuelven a plantear problemas que tradicionalmente la doctrina y la jurisprudencia había tratado, principalmente en relación con la equiparación de las situaciones en las que se encuentran las personas unidas por un vínculo matrimonial y las llamadas parejas de hecho, aunque una de estas Proposiciones no supone solamente un reconocimiento legal de esta situación, en la actualidad muy frecuente, sino que van más allá, creando, en el caso de la Proposición de Ley del

(1) PALAO TABOADA, C., "El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta", en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 29, 1981, pág. 6.

(2) BOE de 19 de agosto de 1998.

(3) *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados, 14 de abril de 1997.

(4) *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados, 29 de septiembre de 1997.

Grupo Parlamentario Popular, una figura mixta cuyo ámbito subjetivo es más amplio y diferenciado del constituido por las denominadas parejas de hecho.

El reconocimiento de efectos jurídicos a las parejas de hecho estables o a las personas vinculadas por un contrato de unión civil que se prevé en las Propositiones de Ley producirá una serie de implicaciones y efectos en otras esferas del Derecho, que conlleva la necesidad de reformar determinados preceptos legales entre los que se encuentran algunas de las disposiciones contenidas en las actuales leyes reguladoras de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que pasamos a comentar antes de realizar una valoración de las consecuencias que en el ámbito tributario ocasionarán.

II. ANALISIS DE LA LEY 10/1998, DE UNIONES ESTABLES DE PAREJAS, Y DE LAS PROPOSICIONES DE LEY DE CONTRATO DE UNION CIVIL Y DE RECONOCIMIENTO DE EFECTOS JURIDICOS A LAS PAREJAS DE HECHO ESTABLES. REPERCUSIONES TRIBUTARIAS

1. *Consideraciones generales*

Las Propositiones presentadas, así como las enmiendas a las mismas responden a dos figuras distintas que consideramos conveniente resaltar antes de analizar los efectos que en el ámbito tributario producirán.

La Ley 10/1998, de uniones estables de parejas, aprobada por el Parlamento de Cataluña reconoce otras formas de convivencia distintas al matrimonio, "unas formadas por parejas heterosexuales que, pudiendo contraer matrimonio, se abstienen de hacerlo, y aquellas otras integradas por personas del mismo sexo que constitucionalmente tienen vedado el paso a aquella institución (...) regulando, separadamente del matrimonio, todas las demás formas de convivencia mencionadas, con una normativa también diferente de la que rige la unión matrimonial" (5). Articulándose la Ley en dos capítulos: el primero dedicado a las uniones estables heterosexuales y el segundo a las uniones estables homosexuales.

(5) Exposición de Motivos de la Ley.

Como requisitos para poder formar una de estas uniones se establece, en relación con las parejas heterosexuales, la necesidad de que ambos sean mayores de edad, que no tengan impedimentos para contraer matrimonio y que hayan convivido maritalmente, como mínimo, un período ininterrumpido de dos años o hayan otorgado escritura pública manifestando la voluntad de acogerse a lo que en él se establece; exigiéndose que al menos uno de los dos miembros de la pareja tenga vecindad administrativa en Cataluña.

No se exige ningún requisito concreto para acreditar la existencia de las mencionadas uniones. La acreditación de estas uniones no formalizadas en escritura pública y el transcurso de los dos años de referencia se puede hacer por cualquier medio de prueba admisible y suficiente (6).

Estas uniones estables se extinguen, a tenor de lo establecido en el artículo 12, por común acuerdo; por voluntad unilateral de uno de los miembros de la pareja; por defunción de uno de los miembros; por separación de hecho de más de un año, o por matrimonio de uno de los miembros.

En relación con las parejas homosexuales, no podrán constituir las los menores de edad, las personas que estén unidas por un vínculo matrimonial, las personas que formen pareja estable con otra, los parientes en línea directa por consanguinidad o adopción y los parientes colaterales por consanguinidad o adopción hasta el segundo grado. Estas uniones se deben acreditar mediante escritura pública otorgada conjuntamente, produciendo todos sus efectos a partir de la fecha de la autorización del documento de referencia. Las causas de extinción de estas uniones son las mismas que las previstas para las uniones heterosexuales.

La Proposición de Ley presentada por el Grupo Parlamentario de Coalición Canaria, al igual que la Ley aprobada por el Parlamento de Cataluña, mantiene claramente la no identificación de los efectos jurídicos entre matrimonio y unión de hecho "al tratarse de situaciones que obedecen a opciones nítidamente diferentes. Pero efectos distintos no pueden amparar discriminaciones que, definitivamente, contraven-

(6) Excepto en el caso de que se quiera hacer valer los beneficios reconocidos en el artículo 9 en relación con la función pública (excedencia voluntaria si el conviviente del funcionario reside en otro municipio; permiso por muerte o enfermedad grave del conviviente del funcionario y reducción de la jornada de trabajo por incapacidad física del conviviente). En este caso será necesario aportar acta de notoriedad de la convivencia y del transcurso de dos años.

drían el tenor constitucional del artículo 14 o, incluso, la protección que el artículo 39 asegura a la familia desde los poderes públicos" (7).

Para evitar las posibles discriminaciones alegadas por estos Grupos Parlamentarios, la Proposición de Ley conecta alguno de los efectos que produce la unión matrimonial a las parejas de hecho estables y, para ello, se introducen una serie de modificaciones en diversos textos legales (8), entre los que se incluyen modificaciones en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A tenor de lo establecido en el artículo 1 de la Proposición de Ley, son parejas de hecho estables "las uniones de los mayores de edad o menores emancipados, sin vínculo de parentesco en primer o segundos grados de consanguinidad, que convivan en pareja con independencia de su sexualidad, al menos durante un año, libre, pública y notoriamente". No podrán estar unidos por vínculos matrimoniales a otra persona a no ser que la ruptura del mismo sea imposible por causas ajenas a su voluntad.

La convivencia se acreditará mediante inscripción en los Registros específicos existentes en las Comunidades Autónomas o Ayuntamientos de los lugares de residencia, o mediante documento público.

Frente a la situación prevista en la Ley y la Proposición de Ley mencionadas, la Proposición de Ley presentada por el Grupo Parlamentario Popular crea un nuevo contrato: el contrato de unión civil, que podrán celebrar dos personas físicas mayores de edad que acuerden convivir y prestarse ayuda mutua. Como se establece en la Exposición de Motivos, "esta reforma tiene por objeto que quienes lo deseen puedan formalizar una unión civil por medio de un contrato, registrado para garantizar la certeza exigida por el principio de seguridad, sin menoscabo del Derecho fundamental a la intimidad".

Los únicos requisitos exigidos son, además de la mayoría de edad, que no estuviesen casados o que sean parte de otro contrato de unión civil; que no se otorgue bajo término o condición; que se otorgue ante notario y se inscriba en el Registro Civil correspondiente a cada uno de los contratantes.

(7) Exposición de Motivos de la Proposición de Ley.

(8) Código Civil (artículos referentes a alimentos y sucesión intestada); Estatuto de los Trabajadores y Ley General de la Seguridad Social (artículos referentes a trabajos familiares; traslado por destino previo del cónyuge; trabajadores por cuenta ajena; auxilio por defunción; pensión por fallecimiento; indemnización especial; asistencia sanitaria), y en la Ley de Medidas para la Reforma de la Función Pública y de la Ley de Clases Pasivas del Estado (artículos referentes a la provisión de puestos de trabajo; excedencia voluntaria; pensión por fallecimiento).

El contrato de unión civil quedará resuelto por matrimonio de una de las partes o a instancia de cualquiera de ellas, efectuadas ante el juez encargado del Registro Civil ante el que se efectuó la inscripción.

El mencionado contrato no producirá ningún efecto hasta transcurrido un año desde su formalización. A partir de ese momento va a tener una serie de consecuencias jurídicas que ha obligado a la modificación de diversos preceptos de distintas leyes de nuestro Ordenamiento (9), entre los que se incluyen las actuales leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Una vez resaltadas las características generales de estas figuras y los requisitos que deben reunir las personas a las que se reconoce los derechos previstos en la normativa, pasamos a analizar las modificaciones que se incorporan en los impuestos personales.

2. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

El reconocimiento de las uniones civiles y parejas de hecho afectará o podrá afectar, cuando se produzca la correspondiente regulación, a dos aspectos básicos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la actualidad: el

(9) Deberán ser objeto de modificaciones, artículos del Código Civil, del Código Penal, la Ley de Arrendamientos Urbanos, de la Ley Orgánica del Poder Judicial, de la Ley Orgánica 6/1984, de 24 de mayo, reguladora del procedimiento de *habeas corpus*, del Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores y de la Ley General de la Seguridad Social y de la Ley de Medidas para la Reforma de la Función Pública y de la Ley de Clases Pasivas del Estado. En concreto, el artículo 2 de la *Proposición de Ley*, en relación con la declaración de ausencia, el derecho de subrogación en caso de fallecimiento del arrendatario; artículo 3, por el que se modifica el Código Penal, incluyendo entre las circunstancias que pueden atenuar o agravar la responsabilidad el tener con el ofensor un contrato vigente de unión civil; se incluye, en la Ley Orgánica del Poder Judicial, como causas de abstención y recusación el tener suscrito un contrato de unión civil, siendo, asimismo, una de las causas de incompatibilidad para formar parte de la misma Sala de Justicia o Audiencia Provincial (artículo 4 de la *Proposición de Ley*) y, por último, el artículo 5 de la mencionada *Proposición* legitima a los convivientes, a instar el procedimiento de *habeas corpus*. El artículo 8 establece determinadas previsiones de orden social, como el auxilio por defunción o indemnización por accidente de trabajo o enfermedad profesional, reconociendo el derecho a una pensión "quien al tiempo del fallecimiento acreditase dependencia económica del causante y se encontrase ligado a él por un contrato de unión civil, concertado al menos tres años antes, siempre que en dicho contrato se reconocieran a su favor derechos sucesorios con idéntico alcance al establecido en el Código Civil a favor del cónyuge".

concepto de unidad familiar y la posibilidad de optar por la modalidad de tributación conjunta.

La Ley 10/1998, del Parlamento de Cataluña, no ha previsto ninguna modificación en relación con la materia tributaria estableciendo expresamente, en la Disposición final primera de la mencionada Ley, que "la Generalidad, en el marco de sus competencias normativas, regulará el trato fiscal específico que proceda a cada una de las formas de unión que hace referencia la presente Ley referido a los impuestos siguientes: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en lo referente a las adquisiciones por título sucesorio".

La Proposición de Ley presentada por el Grupo Parlamentario Canario tampoco introduce modificaciones en este impuesto.

Por esta causa nuestro análisis se centrará en las modificaciones previstas en la Proposición de Ley presentada por el Grupo Parlamentario Popular, así como en las distintas enmiendas presentadas tanto a esta Proposición de Ley como a la del Grupo Parlamentario Canario.

En relación con este impuesto, el artículo 7 de la Proposición da una nueva redacción al artículo 87 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, añadiendo un apartado al mencionado artículo, donde se recoge el concepto de unidad familiar, con el siguiente contenido: "Los mismos efectos se reconocerán a quienes se hallen vinculados por contrato de unión civil."

Como podemos apreciar, el concepto de unidad familiar se mantiene, no se amplía a las personas unidas por este contrato; sin embargo, se les otorga los mismos derechos que a las personas que integran una unidad familiar. Este reconocimiento conllevará que puedan optar por la modalidad de tributación conjunta que implica la aplicación de la segunda tarifa y que se atienda a los límites más amplios existentes tanto en relación con los gastos deducibles en determinados rendimientos (10) como en algunas deducciones de la cuota (11).

(10) Límite de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la vivienda habitual, previsto en el artículo 35.B de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(11) *Vid.* artículo 92 en el que se establecen reglas especiales en relación con la tributación conjunta ampliándose el importe de las cuantías deducibles en la cuota, así como los límites de la base imponible o de los rendimientos netos obtenidos para poder aplicarse las deducciones previstas en el artículo 78, letras *a* y *b* del apartado tres: deducción por alquiler y deducción por gastos de custodia de niños.

Por otra parte, hay que tener presente que la Proposición de Ley dispone, en el artículo 1, que: "El régimen económico de estas uniones será dispuesto expresamente en el contrato de entre las modalidades establecidas en el Código Civil."

Ante esta redacción parece interpretarse que obligatoriamente han de optar por alguno de los regímenes reconocidos en el Código Civil: sociedad de gananciales (12), participación (13) o separación de bienes (14).

La Proposición de Ley no hace mención a la posibilidad de modificar el régimen económico elegido, sin embargo, en nuestra opinión, teniendo presente que nos encontramos ante un contrato celebrado libremente entre dos personas, creemos que en cualquier momento podrán modificar el régimen económico. Ahora bien, sería conveniente que se precisara si la modificación de este régimen conlleva la resolución del contrato inicial y la celebración de uno nuevo, algo improbable teniendo presente que este contrato no produce efectos hasta transcurrido un año desde su celebración, o bien simplemente la manifestación de las partes revocando uno de los puntos del contrato celebrado, opción que parece más lógica a la luz de la regulación prevista en el artículo 1325 del Código Civil que permite modificar o sustituir en cualquier momento el régimen económico matrimonial.

El reconocimiento de los mismos efectos para las unidades familiares y para las personas vinculadas por un contrato de unión civil prevista en la Proposición de Ley se va a traducir en la posibilidad de optar por la tributación conjunta.

De esta forma, dos personas que celebren un contrato de unión civil, pueden, si lo desean, optar por la modalidad de tributación conjunta o bien tributar de forma separada, en cuyo caso, consideramos que deben ser aplicadas las reglas de individualización previstas en la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; criterios de individualización que, como se especifica en el artículo 5.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, atienden al origen o fuente de la renta, cualquiera que sea el régimen económico matrimonial elegido (15).

En el caso de que opten por la modalidad de tributación individual, todos los problemas resaltados por la doctrina en relación con

(12) Artículos 1344 a 1410 del Código Civil.

(13) Artículos 1411 a 1434 del Código Civil.

(14) Artículos 1435 a 1444 del Código Civil.

(15) La Ley 18/1991 dedica los siguientes artículos a establecer los criterios de individualización: artículo 30 (rendimientos de trabajo); artículo 33 (rendimientos de capital); artículo 43 (rendimientos de actividades empresariales y profesionales) y artículo 51 (incrementos y disminuciones de patrimonio).

las diferencias existentes según el régimen económico establecido entre las partes y los distintos tipos de rentas (16), se reproducirán en las personas vinculadas por un contrato de unión civil según el régimen económico que hayan pactado. Diferencias que, sin embargo, no son consideradas inconstitucionales por el Tribunal Constitucional que ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este tema en las Sentencias 146/1994, de 12 de mayo, y 214/1994, de 14 de julio.

Atendiendo a estas circunstancias, consideramos conveniente analizar dos cuestiones totalmente vinculadas con el tema que nos ocupa: el concepto de unidad familiar actualmente en vigor y las modalidades de tributación existentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A) Unidad familiar

Tradicionalmente en nuestro Derecho las Leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, establecían la obligatoriedad de tributar de forma conjunta los miembros de la unidad familiar o de acumulación de los patrimonios pertenecientes a los cónyuges y los hijos menores (17), limitando el concepto de unidad familiar a la familia en sentido estricto. Así, el artículo 5 de la Ley 44/1978 disponía que:

“1. A los efectos previstos en el apartado 2 del artículo anterior, constituyen modalidades de unidad familiar:

(16) Vid., entre otros, ALVAREZ BARBEITO, P., “En torno a la constitucionalidad del criterio de individualización de los rendimientos del trabajo”, en *Crónica Tributaria*, n.º 73, 1995; ESCRIBANO LOPEZ, F., “La titularidad de rentas y patrimonios”, en *Gaceta Fiscal*, n.º 96, 1992; GONZALEZ GARCIA, E., “Comentarios al artículo 30 de la Ley del IRPF”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995; PEREZ ROYO, I., “La tributación de las rentas del capital en la Ley 18/1991”, en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 75, 1992; SANCHEZ PINO, A. J., “Individualización de los rendimientos empresariales y profesionales: presunción de ejercicio de la actividad”, en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 79, 1993; SOLER ROCH, M.ª T., “La titularidad de la renta y el patrimonio en la nueva reforma”, en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 75, 1992.

(17) Vid. artículo 5 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el artículo 4.º2 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, reguladora del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Primera. La integrada por los cónyuges y, si los hubiere, los hijos menores legítimos, legitimados, naturales, reconocidos o adoptados, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

Segunda. En los casos de nulidad, disolución del matrimonio, separación judicial, la formada por el cónyuge y los hijos que, teniendo cualquiera de las condiciones a las que se refiere el número anterior, estén confinados a su cuidado.

Tercera. El padre o madre solteros, y los hijos que reúnan los requisitos a que se refieren los dos números anteriores.

Cuarta. Los hermanos sometidos a tutela."

La Exposición de Motivos del Proyecto de Ley 44/1978, recogía dos tipos de razones para considerar a la familia, así definida, como unidad contribuyente. "En primer lugar, se argumenta con razón que el agrupamiento de personas que hacen la vida en común suponen ciertas economías de escala y, por consiguiente, una mayor capacidad de pago que la que resultaría de considerar a cada sujeto aisladamente. Por otra parte, también es evidente la dificultad de discernir, en el caso de la familia, tanto los ingresos como los gastos que puedan corresponder a cada miembro, separación que resulta crucial, por tratarse de un impuesto progresivo en el que cabe lograr ventajas mediante redistribuciones aparentes de renta, si cada miembro de la familia tributase aisladamente. Naturalmente, el primer argumento, entendido estrictamente, nos llevaría a tratar como unidad contribuyente y, por tanto, a acumular las rentas atendiendo a las situaciones de hecho. Sin embargo, además de la dificultad práctica de probar tanto las uniones como las separaciones de hecho, en estos casos es bastante menor el riesgo de que sus miembros redistribuyan entre sí sus rentas con objeto de eludir el impuesto. Por esta razón se considera, a efectos de determinar quiénes forman parte de una unidad familiar, exclusivamente a los sujetos unidos por vínculos legales."

Este mismo concepto restringido de familia se mantiene en la Ley 18/1991, que recoge en el artículo 87 las modalidades de unidad familiar (18), suprimiendo algunos de los supuestos previstos anteriormente.

"Constituyen modalidades de unidad familiar las siguientes:

1.^a La integrada por los cónyuges no separados legalmente, y si los hubiere:

(18) Redacción dada por el artículo 3 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social. (BOE n.º 315, de 31 de diciembre de 1996).

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada.

2.^a La formada por el padre o la madre y los hijos que reúnan los requisitos a los que se refiere la regla anterior.

Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.”

Al igual que ocurría con anterioridad, la unidad familiar se circunscribe a un concepto de familia nuclear, no a cualquier grupo humano que, unido por vínculos de parentesco o no, convivan en el mismo domicilio.

Como podemos apreciar, tanto ahora como anteriormente, el concepto de unidad familiar se circunscribe a los matrimonios legalmente constituidos y los hijos menores. Situación que se mantiene en el Proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuyo artículo 68 define a la unidad familiar en términos similares a los existentes en la actualidad, disponiendo que:

“1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.^a La integrada por los cónyuges no separados legalmente, y si los hubiere:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.^a En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y los hijos que convivan con el padre o la madre y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.^a).

2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo”.

La Proposición presentada por el Grupo Parlamentario Popular reconoce los mismos efectos a las personas vinculadas por un contrato de unión civil que a las personas que integran una unidad familiar, sin que se modifique el concepto del mismo, como hemos comentado anteriormente.

Frente a esta propuesta, las enmiendas presentadas por los distintos Grupos Parlamentarios —Grupo Parlamentario Federal de Izquierda Unida, Grupo Parlamentario Mixto, Grupo Parlamentario Socialista y Grupo Parlamentario Catalán— proponen la inclusión de

las parejas de hecho o las uniones estables dentro del propio concepto de unidad familiar, modificando el artículo 87 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas actualmente existente que quedaría redactado en los siguientes términos:

“Constituyen modalidades de unidad familiar las siguientes:

1.º La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere, los hijos menores con excepción de los que con el consentimiento de sus padres, vivan independiente de éstos.

2.º La compuesta por dos personas que mantengan una relación de convivencia y afectividad análoga al matrimonio, con independencia de su orientación sexual y, en su caso, los hijos menores que convivan con éstos.

3.º La formada por el padre o la madre y los hijos que reúnan los requisitos a que se refieren las reglas anteriores.”

Estas modificaciones responden a que todas las enmiendas presentadas por los distintos Grupos Parlamentarios a la Proposición de Ley del Grupo Popular modifican el concepto de unión civil del que se parte, circunscribiendo la posibilidad de celebrar el contrato a las parejas de hecho estables en las que existe una relación de afectividad similar a la matrimonial; relación de afectividad que en ningún momento es requerida para poder celebrar un contrato de unión civil a tenor de lo establecido en la Proposición presentada por el Partido Popular.

La necesidad de una relación de afectividad, introducida en la propia definición de pareja de hecho estable, conlleva la equiparación con los cónyuges a la hora de definir la unidad familiar, situación que es muy representativa en relación con las enmiendas presentadas por el Grupo Parlamentario Catalán que extienden el concepto de unión estable a cuatro supuestos: unión estable entre hombre y mujer que convivan maritalmente; parejas formadas por personas del mismo sexo que convivan maritalmente; relaciones de convivencia de dos o más personas en una misma vivienda que, sin constituir una familia nuclear, comparten con voluntad de permanencia y de ayuda mutua, los gastos comunes; y, por último, las situaciones de acogimiento, entendiendo por tales aquellas en las que una persona o una pareja de personas mayores se vinculan a una persona o a una pareja joven que los acepta en condiciones análogas a las relaciones entre ascendientes y descendientes.

Este Grupo Parlamentario, frente a esta descripción tan amplia de quién puede constituir una unión estable, a la hora de establecer quién constituye una unidad familiar, sólo incorpora los dos primeros supuestos, es decir, las parejas homosexuales o heterosexuales que

conviven maritalmente sin extender el concepto de unidad familiar a los otros dos supuestos que constituyen unidades de convivencia sin relación de afectividad.

Tanto si se amplía el concepto de unidad familiar y se incluye en el mismo a las parejas de hecho como se propone, como si se extienden los efectos que la inclusión en alguna de la modalidades de unidad familiar producen a las parejas de hecho o a las personas vinculadas por un contrato de unión civil, sin que se modifique el concepto de unidad familiar, la consecuencia fundamental que dichas modificaciones producirá será la posibilidad de poder optar por la modalidad de tributación conjunta cuyo origen, contenido y efectos pasamos a analizar.

B) Tributación conjunta

Uno de los problemas que debe resolver el legislador a la hora de decidir los principios y estructura que van a informar y configurar el establecimiento de un impuesto de carácter personal es el de considerar la opción entre dos modalidades distintas de gravamen: individual o familiar, en función de la valoración que se otorgue a la incidencia de la realidad familiar en la capacidad económica del individuo. Este tema, que se refleja en la actualidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, desde otra perspectiva, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tiene una gran trascendencia lo que ha motivado estudios por parte de la doctrina e importantes resoluciones jurisprudenciales, tanto en nuestro Ordenamiento como en el de los países de nuestro entorno.

Tradicionalmente, la mayoría de los Ordenamientos tributarios contemplaban la modalidad de gravamen a través del criterio de tributación conjunta de las rentas que fluyen al núcleo familiar y, fundamentalmente, de las rentas conyugales influidos, en gran medida, por el Informe Carter que aconsejaba atender a la capacidad económica de la familia y no a la de sus miembros.

Esta situación era la existente en la legislación española tal y como se reflejaba en la Ley 44/1978, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, en la que se regulaba el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, en las que se establecía, de forma obligatoria, la acumulación de los rendimientos obtenidos por todas las personas integradas en alguna de las modalidades de unidad fami-

liar definidas en la Ley y de los patrimonios pertenecientes a los cónyuges e hijos menores que con ellos convivieran.

Situación que cambió radicalmente tras la presentación de un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional que conllevó la STC 209/1988, de 10 de noviembre, y posteriormente la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, del mismo Tribunal, en la que se establecía de forma clara la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un impuesto individual, resaltando que los sujetos pasivos son las personas físicas individualmente consideradas, decretando la inconstitucionalidad de la acumulación obligatoria de los rendimientos obtenidos por los cónyuges.

Con esta sentencia se alteró el sistema de acumulación de rentas obligatorio que existía en nuestro Ordenamiento desde sus inicios, sin que se discutiera la modalidad de tributación conjunta, en sí misma considerada, sino la obligatoriedad de la misma para un determinado grupo de personas, los integrantes de una unidad familiar, sin que se previera ningún mecanismo de corrección sobre el incremento de carga tributaria que la mencionada acumulación ocasionaba al tratarse de un impuesto progresivo. El Tribunal Constitucional daba opción al legislador a establecer un sistema exclusivamente individual o de acumulación siempre que se corrigiera los efectos que sobre la progresividad produce la mencionada acumulación.

Ante esta doctrina jurisprudencial, se declararon inconstitucionales determinados preceptos de la Ley 44/1978, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tras esta declaración de inconstitucionalidad, y después de una primera fase transitoria producida con la aprobación de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, en la que se mantuvo, como regla general, la tributación conjunta dando opción a la tributación individual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se suprimió la acumulación de patrimonios en el Impuesto sobre el Patrimonio, estableciéndose un gravamen exclusivamente individual, el legislador aprobó las actuales leyes reguladoras estableciendo, como regla general, la tributación individual y dando opción a las personas integrantes de una unidad familiar para poder optar por la modalidad de tributación conjunta, con la correspondiente acumulación de las rentas obtenidas por los miembros integrantes de la unidad familiar manteniendo, con carácter exclusivo, la tributación individual en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Aunque en la actualidad la tributación conjunta sin ningún paliativo de la progresividad no es viable, como claramente estableció el

Tribunal Constitucional en las sentencias señaladas no es la tributación conjunta en sí misma la que se declaró inconstitucional, como hemos comentado, sino los efectos que sobre la progresividad provocaba.

La opción por la tributación individual o conjunta es una opción política, como claramente ha resaltado la doctrina (19), presentando ambas alternativas ventajas e inconvenientes.

Así, se mantiene como argumentos básicos para justificar la acumulación de las rentas de la familia que éstas se ponen en común destinándose a sufragar los gastos familiares, evidenciado una mayor capacidad económica que un individuo aislado en base a las ventajas económicas derivadas de la vida en común, de tal forma que la capacidad económica de las personas integradas en un grupo familiar sólo se mide adecuadamente a través de este sistema de tributación.

En relación con un sistema de imposición separada se ha resaltado que la carga tributaria global de la familia dependerá de la distribución de las rentas entre los miembros de ésta, lo que podría generar una redistribución de las rentas entre sus distintos miembros en fraude a la ley (20).

Esta decisión le corresponde tomar libremente al legislador siempre que sea respetuosa con el entorno jurídico en el que se tiene que desenvolver, como claramente puso de manifiesto el Tribunal Constitucional al dar la libertad al legislador para establecer una u otra modalidad de gravamen: "le cumple al legislador, a partir de esta sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en

(19) *Vid.*, entre otros, PALAO TABOADA, C., "El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta", *ob. cit.*, pág. 11; PEREZ DE AYALA, C., *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta*. Madrid. Ed. Tecnos, 1986, pág. 44; RAMALLO MASSANET, J., "La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento tributario español", en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 9, 1981, pág. 44; y SOLER ROCH, M.ª T., "La unidad contribuyente en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas", en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 15-16, 1977, pág. 553.

(20) *Vid.*, entre otros, GONZALEZ GARCIA, E., *Tributación individual frente a tributación conjunta en el IRPF*, pág. 19: "Los argumentos clásicos esgrimidos por doctrina y jurisprudencia en favor de la configuración de la familia como unidad contribuyente residen, en primer lugar, en su carácter de sujeto económico por excelencia; en segundo término, la familia como unidad, a través del mecanismo de las economías de escala que proporciona la vida en común, refleja con mayor exactitud el verdadero nivel de vida disfrutado por sus componentes; en tercer lugar, la consideración de la familia como un todo evita la realización de fraudes, mediante las oportunas transferencias patrimoniales internas; finalmente, no puede omitirse el refuerzo que a estas tesis vino a añadir en los años setenta el prestigio del Informe Carter."; PALAO TABOADA, C., "El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta", *ob. cit.*, pág. 12-14; PEREZ DE AYALA, C., *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta*, *ob. cit.*, págs. 33 y ss.

el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa”, debiendo decidir el legislador el sistema de tributación que considere más adecuado “abriendo la posibilidad de sujeción separada al impuesto de los miembros de la unidad familiar como opción libre e incondicionada del contribuyente, junto a la sujeción conjunta, o como fórmula utilizable sólo en supuestos determinados, en el caso de que no opte, como también es en principio constitucionalmente posible, por hacer de la sujeción separada al impuesto la regla universal” (Fundamento jurídico undécimo).

En la actualidad, a pesar de que existen argumentos que justifican ambas opciones, han prevalecido las críticas a la acumulación de rentas y patrimonios sin ningún tipo de mecanismo corrector, habiendo sido declarada inconstitucional la acumulación de rentas con carácter obligatorio en el ámbito familiar en todos los países de nuestro entorno en que el tema se ha planteado ante los Tribunales Constitucionales (21), en base a la mayor carga tributaria que deben satisfacer, lo que se ha considerado atentatorio contra la protección de la familia, principio que es recogido en la mayoría de las Constituciones europeas.

El legislador español, para solucionar los problemas que la mencionada acumulación ocasionaba sobre la progresividad, de las distintas soluciones existentes en Derecho comparado (*splitting* o cociente familiar), optó por el sistema de doble tarifa, aplicando una tarifa reducida en los supuestos que los sujetos pasivos eligieran la modalidad de tributación conjunta.

Tanto la regulación existente anteriormente como las resoluciones del Tribunal Constitucional provocaron numerosos estudios doctrinales criticando esta acumulación obligatoria en los cónyuges y no en otras unidades de convivencia.

En este sentido, RAMALLO MASSANET ha resaltado que, con carácter general, “son las circunstancias personales y familiares a que hace referencia el artículo 1.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 8 de septiembre de 1978, los cuales producen muy distintos supuestos de hecho que la Ley tributaria debe de locali-

(21) En este sentido, son representativas las Sentencias del Tribunal Constitucional alemán, de 17 de enero de 1957, e italiano, de 15 de julio de 1976, que modificaron la situación existente hasta ese momento de acumulación de rentas en el caso de uniones familiares por considerar que la liquidación conjunta de las rentas, unida a la aplicación de un tipo progresivo, era incompatible con el principio de protección a la familia basándose en que la acumulación de rentas del matrimonio imponía un mayor gravamen para éste en comparación con los sujetos pasivos individuales.

zar y clasificar para conseguir la igualdad entre los supuestos iguales y el trato desigual para los supuestos desiguales" (22). Por este motivo mantiene que la Ley fiscal debería crear más supuesto de hecho, teniendo en cuenta "la complejidad de las fórmulas interpersonales de convivencia dentro de la sociedad y de que cada una de ellas tiene su propio mecanismo económico que habrá que localizar" (23).

Con similar criterio, LASARTE ALVAREZ, al analizar la STC 45/1989, mantiene que "toda una serie de sujetos que viven juntos, a los que también habría que presumir esa mayor capacidad, quedan fuera de la acumulación porque no constituyen un matrimonio. Esta, y no la acumulación en sí misma de la renta de los cónyuges, es la causa de que se provoque discriminación, que es aun más inadmisibles si se tiene en cuenta la declaración en favor de la familia del artículo 39.1 del texto constitucional" (24).

El Tribunal Constitucional tuvo ocasión de pronunciarse sobre el tema estableciendo que se producía una desigualdad, pues el "legislador se basa, por una parte, en un solo elemento, a saber, las presuntas ventajas económicas derivadas de la vida en común; pero, por otra, no toma en consideración este elemento con carácter general, es decir, aplicándolo a todos los sujetos pasivos del impuesto que viven juntos: en primer término, a los que conviven extramatrimonialmente *more uxorio*, formando 'uniones de hecho', como señala el Ministerio Fiscal, pero no sólo a ellos, sino a cuantos, sean o no parientes entre sí, vivan en común, sin excluir a los que, siendo miembros de la misma familia en el sentido propio del término, conviven en el núcleo de ésta que constituye la 'unidad familiar' en el sentido del art. 5 de la Ley 44/1978, sin pertenecer a él" (25).

Ante las consecuencias que produce y que producía la inclusión en alguna de las modalidades de unidad familiar, la doctrina se ha planteado las causas que motivaban la exclusión de las llamadas parejas de hecho, solicitando en algunos casos su equiparación con los matrimonios, basándose, principalmente, en el principio de capacidad económica, resaltando que las posibles economías de escala que la conviven-

(22) RAMALLO MASSANET, J., "La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español", *ob. cit.*, pág. 44.

(23) RAMALLO MASSANET, J., "La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español", *ob. cit.*, pág. 47.

(24) LASARTE ALVAREZ, J., "El régimen de la familia ante el Tribunal Constitucional", en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*. Ed. Tecnos, Madrid, 1990, págs. 145 y ss.

(25) Fundamentos jurídicos números 8 y 9 de la STC 209/1988.

cia genera surgían no sólo en los supuestos de matrimonio, sino también en otras formas de convivencia.

Con carácter general, se justificaba la no aplicación de las reglas de la acumulación a las uniones de hecho basándose en las dificultades prácticas de controlar o tener conocimiento de quien constituía las mencionadas uniones de hecho, como es un claro reflejo la Exposición de Motivos de la Ley 44/1978, reproducida en el apartado anterior.

Así, PALAO TABOADA manifestaba que la mencionada exclusión, “se podría justificar por razones de practicabilidad, relativas a la dificultad de prueba en esta materia y a la inadmisibilidad de intromisiones en la esfera de la intimidad privada” (26).

Otro sector doctrinal, reconociendo las dificultades prácticas que puede ocasionar extender el sistema de acumulación a otras unidades de convivencia, reflejan la arbitrariedad de la medida contenida en la Ley 44/1978.

En este sentido, PEREZ DE AYALA, mantiene: “A nuestro entender, el problema subyacente en las situaciones matrimoniales de hecho y su consideración o no por la Ley fiscal puede concretarse en la dificultad de compaginar o compatibilizar las exigencias derivadas del principio material de justicia tributaria, por un lado, y la dificultad de controlar, por parte de la Administración tributaria, aquello que constituye en cada caso la realidad familiar. Ahora bien, si se entiende que la vida en común incide en la capacidad económica del individuo, de tal manera que lo adecuado —lo justo— es atender a la capacidad económica del grupo familiar, entonces hay que aceptar este principio con todas sus consecuencias. Lo que no puede aceptarse, sin más, es que se imponga una determinada forma de tributación en razón de la realidad familiar y después se prescinda de esa realidad en cuanto surge la más mínima dificultad de control” (27).

Igualmente, FALCÓN Y TELLA, al analizar las Sentencias del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988 y 20 de febrero de 1989, manifiesta que “en términos jurídicos el índice de capacidad contributiva gravado a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la renta de las personas físicas, y que las pretendidas escalas que existen en la unidad familiar no suponen una mayor renta —ni, por tanto, una mayor capacidad contributiva—, sino a lo sumo una

(26) PALAO TABOADA, C., “El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta”, *ob. cit.*, pág. 39.

(27) PEREZ DE AYALA, C., *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta.*, *ob. cit.*, pág. 65.

menor aplicación de esa renta. (...) La unidad de consumo está formada por personas que conviven entre sí, independientemente de que estén unidas por vínculos de parentesco o no. La delimitación, en cada caso concreto, de estos núcleos de convivencia, a menudo ocasionales, constituye una tarea prácticamente imposible de llevar a cabo por la Inspección, y probablemente difícilmente reconducible a las exigencias del Derecho a la intimidad personal y familiar. Y optar por criterios generales —como ha hecho el legislador en 1978 al definir la unidad familiar como la formada por los cónyuges, los padres con los hijos a su cargo, o por los hermanos sometidos a la misma tutela— resulta completamente arbitrario” (28).

En esta misma línea, HERRERA MOLINA mantiene que “en cuanto a las dificultades prácticas para aplicar la acumulación de rendimientos a otras unidades de convivencia resultan evidentes. Lo que no resulta razonable es elegir la nota del matrimonio —junto a otros supuestos marginales— como criterio para aumentar el gravamen, cuando nuestra Norma suprema impone la protección económica de la familia (art. 39 CE). Las razones prácticas no pueden primar sobre los imperativos constitucionales” (29).

Así parece entenderlo la Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1988 que dispone que “el régimen tributario de la unidad familiar genera un trato discriminatorio con respecto a los demás sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta y más concretamente los que viven en común, en ausencia de vínculo matrimonial”.

Estos comentarios producidos al hilo de la sentencia mencionada que obligaba a acumular los rendimientos a las personas unidas por matrimonio, centrándose en la peor situación en la que éstos se encontraban frente a las uniones de hecho, resaltan uno de los argumentos básicos a tener en cuenta en relación con el tema que nos ocupa y es la mayor capacidad económica reflejada por las personas que viven juntas.

Los problemas de prueba alegados como argumentos, atendiendo a los requisitos exigidos tanto en la Proposición de Ley de contratos de unión civil como en la de parejas de hecho estables, no se producirían ya que todas las medidas propuestas exigen la correspondiente acreditación del contrato celebrado o la relación estable constituida.

(28) FALCON Y TELLA, R., “Comentario general de jurisprudencia”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 62, 1989, pág. 283 y 284.

(29) HERRERA MOLINA, P. M., “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 67, 1990, pág. 406.

Resumiendo, la situación existente en la actualidad la podíamos sintetizar manifestando que sólo aquellas personas que forman parte de una unidad familiar —limitada a los matrimonios legales e hijos menores de edad— pueden optar por la modalidad de tributación habiendo establecido el Tribunal que las consecuencias que pueda provocar esta opción, tanto si son favorables como desfavorables, no pueden calificarse como inconstitucionales ni vulneran el principio de igualdad. En el caso de ser favorables, porque se amparan en otro principio constitucionalmente protegido: la protección de la familia; en el caso de que fueran desfavorables, porque es una opción libremente elegida por el sujeto (30).

Esta situación se ve modificada al ampliar el campo de sujetos que pueden optar por la modalidad de tributación conjunta y, como consecuencia, la aplicación de la segunda tarifa. Segunda tarifa que fue el mecanismo elegido por el legislador, entre los distintos existentes, para evitar los efectos que la acumulación ocasiona. Esta tarifa estaba pensada para evitar los efectos de la acumulación, no se pretendía con ella proteger a la familia (31). Sin embargo, la aplicación automática de la misma, con independencia del número de miembros de la unidad familiar que perciban rentas está, en la actualidad, ocasionando diferencias de trato según que las personas físicas, sujetos pasivos del impuesto, estén o no integrados en una modalidad de unidad familiar.

Desde esta perspectiva, debemos plantearnos qué argumentos se pueden esgrimir para equiparar los contratos de unión civil con la unidad familiar o incluir dentro del concepto de unidad familiar a las parejas estables, ya que al admitir la posibilidad de que opten por la tributación conjunta, sin necesidad de que efectivamente se produzca

(30) *Vid.* SSTC 146/1994, de 12 de mayo, y 214/1994, de 14 de julio.

(31) Esta es la opinión generalizada en la doctrina. *Vid.*, entre otros, MARTIN QUERALT, J., "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 170: "Con ello ha pretendido resolverse el problema que suscita la progresividad de la escala cuando se acumulan las rentas de los miembros de la unidad familiar."; ROCABERT, J. P.; ALENARY, M.^a J., y SIERRA, M., "La definición de familia en el Impuesto sobre la Renta. Algunas paradojas y posibles soluciones", *Hacienda Pública Española*, n.º 131-4/1994, págs. 118-119: "Esta tarifa especial no pretende proteger a la familia sino corregir los efectos de la acumulación de rendimientos, regulándose la protección familiar mediante las deducciones familiares que actúan en los dos sistemas alternativos de tributación."; PEREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 330: "La Ley 18/1991 ha optado como solución para atenuar el aumento de la progresividad consecuencia de la acumulación, el sistema de doble tarifa, es decir, una tarifa específica para las unidades familiares que tributen conjuntamente."

acumulación, se encontrarán en una situación más beneficiosa que si tributaran individualmente cada uno de los sujetos vinculados por este contrato.

La protección de la familia que se proclama en el artículo 39 de la Constitución española no es posible esgrimirla ya que se prevén supuestos que exceden del alcance de este concepto, por lo que respecta a la Proposición de Ley de contrato de unión civil. Sí sería posible alegar este argumento en los otros casos, ya que como se prevé en la Exposición de Motivos lo que se está es equiparando son las familias constituidas mediante la institución del matrimonio y las basadas en una unión de hecho. La otra argumentación sería la capacidad económica que denota esta unidad de convivencia. Capacidad económica que se supone superior que la de cada uno de los individuos aisladamente considerados si ambos obtienen rendimientos. Si sólo uno de ellos los obtiene, lo que habría que plantearse es la conveniencia de optar por este criterio de tributación conjunta o bien si no sería preferible acudir a la vía de deducción de la cuota o como se prevé en el Proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una reducción en la base imponible.

3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La Proposición de Ley del Grupo Parlamentario Popular, dedica el artículo 6 al mismo, introduciendo varias modificaciones en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Las modificaciones principales se centran en los siguientes aspectos: en primer lugar, la presunción de hechos imponderables recogida en el artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se extiende a las personas vinculadas por un contrato de unión civil (32); asimismo, se presume que forma parte del caudal hereditario (33), los bienes que hubieran pertenecido al causante hasta un año antes de su

(32) En virtud de lo dispuesto en el mencionado artículo, se "presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando en los Registros Fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de cinco años de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.

(33) Presunción recogida en el artículo 11.1 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

fallecimiento y los bienes que durante los tres años antes hubiesen sido adquiridos en usufructo por el causante y en nuda propiedad por una *persona vinculada por contrato de unión civil*.

Por otra parte, en cuanto a las deudas deducibles a efectos de la determinación del valor neto patrimonial (34), se excluirán aquellas que fuesen a favor de personas vinculadas por un contrato de unión civil.

Como podemos apreciar, en los tres casos mencionados, tanto para la aplicación de presunciones, como para la adición de bienes y exclusión de la posibilidad de deducir las deudas del causante, se incluyen a las personas vinculadas por el nuevo contrato en el círculo de familiares directos del causante que son a los que tradicionalmente se ha aplicado estos preceptos —cónyuges, descendientes y ascendientes—.

El otro gran bloque de modificaciones introducidas por la Proposición de Ley, hacen referencia a las reducciones de la base imponible y responden a la misma filosofía de equiparación entre los cónyuges y las personas vinculadas por estos contratos.

De esta manera, en el Grupo II, junto con los descendientes y adoptados de más de 21 años, ascendientes, adoptantes y cónyuges, se incluyen *las personas vinculadas por contrato de unión civil*.

Esta inclusión en el Grupo II le afectará tanto a la hora de aplicar la reducción en la base imponible prevista en el artículo 20, como para determinar el coeficiente aplicable en función del patrimonio preexistente, incluyéndose dentro de este patrimonio preexistente “el valor de los bienes y derecho que el cónyuge o el conviviente vinculado por un contrato de unión civil, que hereda, perciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal o del patrimonio común originado por razón de tal convivencia.”

La Proposición de Ley del Grupo Parlamentario Canario exclusivamente modifica el artículo 20.1 de la Ley 29/1989, incluyendo en el Grupo II a la persona que hubiere convivido con el causante como pareja de hecho de forma estable.

Las distintas enmiendas presentadas por el Grupo Federal de Izquierda Unida y el Grupo Parlamentario Mixto a ambas Proposiciones de Ley, en la línea mencionada en el apartado anterior al analizar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y teniendo en cuenta que responden a una equiparación entre uniones de hecho y uniones matrimoniales, se centran en la extensión de todas las referen-

(34) *Vid.* artículo 13.1 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

cias que la Ley reguladora de este impuesto realiza a los cónyuges, a las personas unidas "por análoga relación de afectividad con independencia de su orientación sexual".

En relación con las enmiendas realizadas a la Proposición de Ley presentada por el Grupo Popular, el Grupo Federal de Izquierda Unida y el Grupo Parlamentario Mixto, proponen la incorporación junto al cónyuge de "la persona vinculada por análoga relación de afectividad", en la redacción dada a los artículos 4.1; 11.1 letras a) y b); 13.1; 20.1; 22.4.c); y 39.3. El Grupo Socialista sólo modifica el artículo 20.1, incluyendo en el Grupo II a la "persona que hubiese convivido con el causante de forma estable en análoga relación de afectividad, con independencia de su orientación sexual".

El Grupo Parlamentario Popular suprime las modificaciones introducidas en la Proposición de Ley en los artículos 20.1 y 39.1 ya que consideran que el contrato de unión civil "permite acogerse al mismo a toda persona que tenga una relación de convivencia, sin exigir que la relación establecida sea de pareja, equiparable a la instituida con el cónyuge. Por ello, no resulta justificable que se equipare la situación de las personas unidas por este contrato a la del cónyuge" (35).

Por último, el Grupo Parlamentario Catalán extiende las modificaciones introducidas en la Proposición de Ley relativa al contrato de unión civil al "conviviente vinculado por una unión estable de las previstas en los apartados 1.º y 2.º del artículo 1" de la Ley que este Grupo propone que ya ha sido expuesta en el apartado dedicado el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al cual nos remitimos.

Si el tema de las uniones de hecho ha sido objeto tradicionalmente de discusión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la sentencia más reciente relacionada con el mismo ha tenido como objeto este impuesto. Nos referimos a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 1996, en la que se asimilaba la posición jurídica del cónyuge con la del conviviente, disponiendo, en el Fundamento de Derecho n.º 2 de la mencionada sentencia, la aplicación de las reducciones previstas para el cónyuge al conviviente y no la consideración como extraño que, a tenor de la normativa vigente en la actualidad, tendría esta persona al no estar incluidas este tipo de relaciones en ninguno de los grupos de familiares que dan derecho a reducción de la base imponible. La sentencia de la Audiencia Nacional decidió que la liquidación debía realizarse adjudicando, en primer

(35) Justificación de la enmienda número 47, presentada por el Grupo Parlamentario Popular al artículo 6 de la Proposición de Ley Orgánica de Contrato de Unión Civil.

lugar, a la heredera la mitad de los bienes propiedad del causante en concepto de disolución de la comunidad asimilada a la de gananciales, y aplicando, en segundo lugar, la tarifa de cónyuges en lugar de la de extraños.

Esta sentencia no ha sido bien recibida por la doctrina (36), resaltando que genera "la creación judicial del Derecho *contra legem*" (37). Los preceptos legales actualmente en vigor son claros y no existe ningún vacío ante esta situación. Por ello, si dos sujetos libremente optan por no contraer matrimonio, no se verán sometidos a las cargas y obligaciones que el matrimonio conlleva, pero, a su vez, tampoco tendrán los derechos o ventajas que la Ley reconoce exclusivamente a los cónyuges. Es una elección libre que comporta una serie de consecuencias jurídicas, positivas o negativas, que hay que respetar.

La creación de esta nueva figura de contrato de unión civil con una serie de efectos jurídicos, debe conllevar la modificación de los preceptos legales que el legislador considere que deben ser aplicados a la nueva figura. Sin estas modificaciones nos encontraríamos ante un vacío legislativo que podría ocasionar problemas de interpretación y una gran inseguridad jurídica.

Por estas circunstancias nos llama la atención, en relación con este impuesto, que las reformas previstas en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no prevean ninguna modificación en las deducciones específicas existentes en la base imponible en los supuestos de seguros de vida, transmisión de empresas individuales y de vivienda habitual (38), incorporando, junto a los sujetos pasivos que actualmente se pueden beneficiar de estas reducciones a las personas vinculadas por un contrato de unión civil. Cuestión que es muy llamativa en el caso de la vivienda habitual en la que la propia redacción del precepto extiende su aplicación no sólo al cónyuge, descendientes y ascendientes, como en los casos anteriores (39), sino también a los parientes colaterales mayores de sesenta y cinco años que hubieran

(36) *Vid.*, entre otros, BANACLOCHE PEREZ, J., "Tributación de las herencias en las uniones de hecho", en *Revista Impuestos*, n.º 1, 1997, págs. 72 y ss.; BAYONA GIMENEZ, J. J., "Las uniones de hecho en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 93, 1997, págs. 129 y ss.

(37) *Vid.* comentario a la sentencia, en *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 88, 1996, pág. 10.

(38) *Vid.* artículo 20.2.b) y c) de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

(39) Salvo en el supuesto de empresa familiar que solo es aplicable al cónyuge y los descendientes.

convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Parecería lógico y coherente con la línea seguida en esta Proposición de Ley que, al menos, la transmisión de la vivienda habitual a favor de la persona que ha celebrado un contrato de unión civil con el causante se beneficiará también de esta reducción adicional, pues se puede suponer que era el lugar de residencia de ambos y, posiblemente, donde continuará residiendo la otra parte contratante. La posibilidad de establecer unos requisitos temporales nos parece adecuado y seguiría la línea existente en la Proposición de que determinados beneficios sólo sean aplicables a aquellos contratantes que hubieran celebrado el contrato con una determinada antelación.

Por otra parte, la Proposición de Ley no hace mención en ningún momento a preceptos reglamentarios. Esta carencia motiva que uno de los preceptos, concretamente, el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde se establece la consideración de una donación única la realizada por los cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal, si no se modifica generará una situación, en nuestra opinión, desigual. Obviamente, como hemos tenido ocasión de comentar, el contrato de unión civil no es una nueva figura matrimonial, por ello nunca podrán los contratantes ser calificados como cónyuges, en cambio deben establecer el régimen económico que regirá su contrato entre los establecidos en el Código Civil. Ante esta situación nos planteamos la calificación que deberá otorgarse a la donación de un bien ganancial de ambos contratantes. En principio, si el artículo mencionado no es modificado, parece que no se podría aplicar, por tanto, nos encontraríamos ante dos donaciones. Cada contratante donaría la mitad del valor del bien. Con ello, en nuestra opinión, se genera una situación de desigualdad ante situaciones que podría calificarse iguales: la donación de un bien ganancial.

La consideración, en cambio, como una sola donación, conllevaría problemas a la hora de determinar el coeficiente corrector por el patrimonio preexistente, teniendo presente que, posiblemente, la relación de parentesco que una al donatario con cada uno de los donantes, unido mediante este contrato de unión civil, sea distinta.

Los argumentos esgrimidos por la Administración para considerar la donación de bienes gananciales como una donación única ha sido que la atribución gratuita constituye una sola liberalidad y, por consiguiente, debe aplicarse el tipo de gravamen correspondiente a la cuantía de la misma. La unidad de lo donado, a pesar de la pluralidad de

donantes, se defiende sobre la base que la división de la cosa donada mutilaría el principio de progresividad del tributo (40).

Esta argumentación tradicional contenida en las resoluciones jurisprudenciales debería mantenerse, a su vez, en los supuestos de donaciones de bienes gananciales pertenecientes a los firmantes de un contrato de unión civil, reproduciéndose la situación de desigualdad existente en la actualidad en función del régimen económico del matrimonio elegido por los cónyuges (41), situación que habría que extenderse a los firmantes de un contrato de unión civil según el régimen económico matrimonial elegido. Desigualdad que, si el mencionado

(40) *Vid.* Contestación de la DGT de 30-V-91. Consulta: "El consultante y su esposa, casados bajo el régimen matrimonial de sociedad tácita de Aragón, desean realizar una donación de dinero a su único hijo con cargo a los bienes comunes de la sociedad conyugal. Cuestión planteada: Si en el caso de realizar la donación se debe entender que ésta es única, por lo que la base imponible estará constituida por el valor de todo el dinero donado, o se debe entender la existencia de dos donaciones distintas cuya base imponible respectiva estaría constituida por la mitad del dinero donado. Contestación: La situación es análoga a lo que ocurren en el caso de cónyuges casados bajo el régimen de la sociedad legal de gananciales del Código Civil, cuando conjuntamente proceden a la donación de bienes gananciales, entendiéndose la existencia de una única donación cuya base imponible estaría constituida por la totalidad del dinero donado, ya que como consecuencia de la donación no se produce una liquidación parcial de los bienes de la sociedad conyugal tácita y se mantiene la unidad de la titularidad de ambos cónyuges sobre los bienes que donan".

Y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de febrero de 1991: "En la donación de bienes gananciales no cabe apreciar la existencia de dos donaciones diversas, una por cada miembro de la sociedad de gananciales, sino una sola donación conjunta del todo". En el mismo sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 2 de diciembre de 1992 y las Sentencias de la Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 1994, 3 de octubre de 1995 y 21 de febrero de 1995., que siempre habían considerado la existencia de una donación única.

(41) *Vid.*, en relación con las donaciones de bienes gananciales, MAS BADIA, M.^a D., y JUAN LOZANO, A. M., "La donación de bienes gananciales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", en *Monografías de Carta Tributaria*, n.º 246, 1996; CALVO ORTEGA, R., "Impuesto sobre las Donaciones", en *La fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 389: "En mi opinión, se trata de dos donaciones. Aunque cada donación necesite el consentimiento del cónyuge del donante, no cambia el hecho básico de que sólo puede donarse lo que es propio y nada impide que pueda donarse una cuota en un bien o derecho o en un conjunto patrimonial. El hecho de que la sociedad conyugal no tenga personalidad jurídica abona, aún más, esta interpretación que mantenemos."; CASTROMIL, F., "Los problemas de la liquidación de las donaciones de bienes gananciales", en *Crónica Tributaria*, n.º 5, 1973, págs. 41 y ss.; MAS BADIA, M.^a D., y JUAN LOZANO, A. M., "La donación de bienes gananciales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *ob. cit.*, págs. 4 y ss.; CAAMAÑO ANIDO, M. A., *Régimen fiscal de las donaciones*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993, pág. 103.

artículo 38 del Reglamento del impuesto no es objeto de modificación, también se produciría comparando, por un lado, los matrimonios cuyo régimen económico sea la sociedad legal de gananciales y las personas vinculadas por un contrato de unión civil que hubiesen optado por este régimen y, por otro lado, las parejas de hecho pues, al no preverse en la ley la necesidad de optar por un determinado régimen económico, nunca donarían un bien ganancial, sino un bien de titularidad común a ambos, que sería jurídicamente calificado como dos donaciones.

Las últimas resoluciones jurisprudenciales también son discrepantes en cuanto a la consideración de la donación de bienes gananciales como una donación única o como dos donaciones. Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 20 de octubre de 1995, considera la existencia de dos donaciones frente a las últimas resoluciones jurisprudenciales (42) que siguen considerando que sólo existe una donación, en base a la consideración de la sociedad de gananciales como una sociedad de tipo germánico, lo que ha sido, de nuevo, criticado por la doctrina que considera que "la solución adoptada resulta, sin embargo, excesivamente apegada a la realidad civil indiscutible de una sola donación, ya que no parece que exista fundamento alguno, desde la perspectiva de la capacidad contributiva, para que soporte un mayor gravamen la donación de un bien ganancial que la donación por ambos cónyuges de su mitad pro indiviso en el mismo bien si, por ejemplo, previamente a la donación hubieran efectuado separación de bienes" (43).

4. *Impuesto sobre el Patrimonio*

Por último, queremos resaltar que la Proposición de Ley no recoge modificación alguna en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Como hemos comentado anteriormente, tras la STC 45/1989, de 20 de febrero, y a pesar de que la misma no hacía mención a este impuesto, la Ley 20/1989 suprimió el párrafo segundo del artículo 4.º de la Ley 50/1977, donde se establecía la obligatoriedad de la acumulación de los patrimonios pertenecientes a los cónyuges e hijos meno-

(42) En este sentido destacan las Sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 1995 y de 21 de febrero de 1995 que consideran como una donación única la efectuada por ambos cónyuges de un bien ganancial.

(43) Comentario general de jurisprudencia, en *Quincena Fiscal*, n.º 2, 1996, pág. 27.

res. Tras la aprobación de la Ley 19/1991, reguladora del actual Impuesto sobre el Patrimonio, se mantiene la declaración individual con carácter obligatorio, haciendo abstracción de la situación familiar el sujeto pasivo, configurándose como un impuesto personal y objetivo, estrictamente individual por lo que parece que no es necesario introducir ninguna modificación para adaptarse a la nueva figura contractual.

Sin embargo, en nuestra opinión, el artículo 7 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, a la hora de establecer la titularidad de los elementos patrimoniales, dispone expresamente que "en su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio (...). La titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones y pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación".

Obviamente, al establecer la Proposición de Ley que las personas vinculadas por este contrato elegirán el régimen económico de estas uniones entre los existentes en el Código Civil, todas las referencias realizadas por el legislador en el precepto transcrito se deberían extender también a las personas vinculadas por un contrato de unión civil, aplicándose unos criterios u otros de individualización en función del régimen económico que vaya a regir su contrato. Por ello, consideramos que, para evitar posibles distorsiones, se debería haber incorporado, como se ha hecho en esta Proposición de Ley en otros casos, junto al término cónyuges, el de personas vinculadas por contratos de unión civil.

III. CONCLUSIONES

Con carácter general, consideramos que los comentarios en relación con las Proposiciones de Ley y la Ley aprobada debe desglosarse en dos grupos: por un lado, la Proposición de Ley realizada por el Grupo Parlamentario Popular y, por otra parte, la otra Proposición de Ley y las distintas enmiendas presentadas a ambas ya que en principio responden a filosofías distintas.

En relación con la Proposición de Ley presentada por el Grupo Popular, ésta equipara, en algunos casos, las relaciones matrimoniales con las personas vinculadas por este contrato; sin embargo, el plantea-

miento realizado en la misma, al permitir la celebración de este contrato a cualquier persona mayor de edad, extiende sus efectos a un círculo más amplio que el constituido por las parejas estables.

Ante esta extensión de los efectos, inicialmente, parece que todas las posibles objeciones en relación con discriminaciones que se pueden producir en la actualidad al poder optar por la tributación conjunta solamente aquellas personas que se encuentren en la situación prevista por la Ley, desaparecen teniendo presente que admite cualquier forma de convivencia entre dos personas. Si la convivencia era uno de los argumentos esgrimidos por la doctrina en relación con la capacidad económica, está claro que esta Ley, al admitir la celebración de este tipo de contrato a cualquier persona sin limitaciones u exigencias, excepto la mayoría de edad, recoge o aglutina, inicialmente, un amplio abanico de supuestos en los que se puede producir la mencionada convivencia: hermanos, amigos, familiares, quedando exclusivamente fuera de esta modalidad contractual los núcleos más numerosos de personas y los menores de edad no emancipados.

Con esta figura se pretende dar solución a una serie de situaciones que se producen en diversos ámbitos y que, atendiendo a la evolución de la sociedad, se podrían considerar injustas. La amplitud de la Proposición excede posiblemente de las reclamaciones sociales, abarcando un amplísimo marco de relaciones con unas serie de consecuencias cuyos efectos pueden desbordar las intenciones del legislador.

El legislador ha evitado ampliar los derechos reconocidos en la actualidad, en la mayoría de las leyes, exclusivamente a los cónyuges, también a las parejas de hecho, creando esta nueva figura mucho más amplia sin implicaciones, necesariamente, de relación de pareja y evitando, en todo caso, inventar una nueva figura próxima al matrimonio civil, cuya regulación no es objeto, obviamente, de ninguna reforma, que hubiera podido contravenir el artículo 32 de la Constitución española, donde se recoge el derecho a contraer matrimonio, derecho que, una interpretación literal del mencionado precepto, parece restringirse a la pareja constituida por un hombre y una mujer.

Esta idea es resaltada en la mayoría de las Exposiciones de Motivos que acompañan a las enmiendas presentadas, pues con excepción de las enmiendas del Grupo Federal de Izquierda Unida que reclama la equiparación de los cónyuges con las parejas de hechos, los restantes Grupos Parlamentarios se centran en la extensión de los beneficios reconocidos a las familias fundadas en la unión matrimonial a las fundadas en una unión de hecho, acentuando la no identificación entre estas uniones de hecho y los matrimonios, pero intentando solucionar

problemas de discriminación que podría contravenir los artículos 14 y 39 de la Constitución española, conectando algunos de los efectos que produce la unión matrimonial a las parejas de hecho estables.

En este sentido, en la Exposición de Motivos del Grupo Parlamentario Socialista se resalta que la convivencia duradera y estable, con independencia de la orientación sexual de sus miembros, debe considerarse una realidad cotidiana de nuestra sociedad por lo que no puede permanecer al margen del Derecho positivo. "Partiendo de la tesis de que no puede haber identidad de efectos entre el matrimonio y unión de hecho por tratarse de instituciones diferentes que obedecen a opciones y planteamientos personales distintos." Frente a estas ideas generales, el Grupo Popular, enfoca su Proposición de Ley con independencia de los vínculos sexuales, de amistad o de solidaridad que unan a los que convivan.

En relación con las modificaciones que introduce en materia tributaria, podemos realizar los siguientes comentarios: en primer lugar, extiende de manera considerable las personas que pueden acceder a la modalidad de tributación conjunta prevista en la actual Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ante esta situación debemos plantearnos principalmente la finalidad de esta opción y la justificación de la existencia de una doble tarifa.

Consideramos que la Ley previó esta modalidad de tributación conjunta manteniendo la línea seguida por el legislador español desde sus inicios gravando todas las rentas obtenidas por los miembros de una familia en su conjunto y no individualmente considerada, a pesar de que, como se ha resaltado, sujeto pasivo del impuesto en la persona física individual. Al mantenerse esta opción con la consecuencia fundamental que conlleva de acumulación de los rendimientos obtenidos, y tras la STC 45/1989, el legislador español estableció el mecanismo de la doble tarifa como sistema que corrigiera los efectos que sobre la progresividad se producían al acumular los rendimientos.

Las consecuencias de esta Norma fueron que, tanto si había habido acumulación de rentas como si no —supuestos de unidades familiares con un solo perceptor de rentas—, si el sujeto pasivo estaba integrado en una unidad familiar se podría aplicar esta segunda tarifa, con lo cual esta medida beneficiaba a aquellas personas que formaban parte de una unidad familiar ya que a ellas se les da una opción para elegir que les resulta más ventajoso mientras que las restantes unidades de convivencia no previstas no tendrían este derecho. Ante la posibilidad de que esta Norma generara una discriminación contraria a los principios recogidos en la Constitución española, el Tribunal Constitucional esta-

bleció que si se generaba algún tipo de diferencia de trato éste estaba amparado en otro principio constitucional: el de protección a la familia.

Idea que también se refleja en la justificación de las reducciones previstas en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debiendo plantearnos si éstas responden a la protección del entorno familiar o a la relación existente entre el causante y el heredero, con independencia de su relación familiar. En este impuesto en ningún caso se puede argumentar que respondan al principio de capacidad económica del sujeto pasivo que percibe la herencia, pues la relación familiar, a excepción de hijos menores que dependieran económicamente del causante, no incide en la capacidad económica del sujeto. Parece que la justificación de estas reducciones responde a unos criterios "éticos-sociales" (44), de gravar en menor medida cuanto más cercana sea la relación familiar.

Ante estos planteamientos, nos debemos preguntar qué comprende realmente este artículo constitucional, si sólo a la familia matrimonial o sus efectos se extienden a la no matrimonial. Esta argumentación es la esgrimida por los distintos Grupos Parlamentarios que defienden la aprobación de una Ley de parejas de hecho que equipare las relaciones de esta parejas a las relaciones familiares de una familia matrimonial.

Consideramos que el concepto de familia empleado en la Constitución va más allá del concepto estricto de familia nuclear como se refleja en diversas resoluciones jurisprudenciales (45) y normativas (46) al reconocer una serie de efectos a las uniones de hecho. Siendo en este sentido muy representativa la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 24 de octubre de 1994, Caso Kroon y otros contra los Países Bajos, en la que el Tribunal establece que el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos al hablar de vida familiar se refiere no sólo a las relaciones basadas en el matrimonio sino que puede englobar otros lazos familiares *de facto* cuando las personas convivan sin estar casadas.

En este mismo sentido, ZORNOZA PEREZ, considera que "el Tri-

(44) Terminología utilizada por NEUMARK, en su libro *Principios de la Imposición*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 108.

(45) *Vid.*, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 1994, de 17 de marzo de 1997 y las Sentencias del Tribunal Constitucional 156/1987 y 19/1990, en las que se reconocen ciertos efectos a las uniones de hecho sin que se les equipare al matrimonio civil.

(46) Entre otras disposiciones, *vid.* la Ley Orgánica 6/1984, de *habeas corpus*; la Ley 4/1984, de Derecho de Asilo; la Ley 30/1981, de la Seguridad Social, y la Ley 29/1994, de Arrendamientos Urbanos.

bunal Constitucional ha establecido que el concepto de familia no debe ser restringido a las uniones matrimoniales. Otro tipo similar de uniones no matrimoniales también deben ser tenidas en cuenta y sobre ellas se extiende la protección derivada del artículo 39 de la CE. Sin embargo, que este tipo de uniones deba recibir un tratamiento similar al matrimonio no está tan claro. En una realidad que estas dos clases de uniones representan diferentes realidades (STC 184/1990)" (47).

Ante estas consideraciones debemos preguntarnos qué justifica las modificaciones introducidas en las leyes tributarias por las Proposiciones de Leyes presentadas. Caben dos posibles argumentos: en primer lugar la protección de la familia, entendida en sentido amplio como hemos reflejado. Desde esta perspectiva, la extensión de los efectos a las parejas de hecho parece que se englobaría en el principio constitucional recogido en el artículo 39 de la Constitución. Sin embargo, esta argumentación no sería trasladable a las personas vinculadas por un contrato de unión civil, ya que se admite que éste se celebre por personas que carecen de cualquier tipo de relación familiar.

El otro posible argumento sería el principio de capacidad económica que denotan las unidades de convivencia. Este planteamiento conllevaría dos problemas: por una parte, la posibilidad de que optasen por la modalidad de tributación conjunta personas vinculadas por este contrato con independencia de que efectivamente obtengan o no rentas con lo que se reproducirían las críticas realizadas por la doctrina en relación con las unidades familiares con un solo perceptor de rendimientos. El segundo problema que ocasionaría vendría determinado por la imposibilidad de englobar todas las posibles formas de convivencia en las que los rendimientos se ponen en común, pues la Proposición de Ley permite exclusivamente que celebren este contrato sólo dos personas.

Por otra parte, no podemos olvidar que la capacidad económica que se toma en consideración es la de la persona física individualmente considerada que es el sujeto pasivo del impuesto, como claramente ha resaltado el Tribunal Constitucional, que expresamente ha manifestado que "el principio tributario constitucional de igualdad sólo es referible a los individuos y no a las unidades familiares; lo contrario sería tanto como convertirlo en un impuesto de grupo, concepción ésta que ha sido radicalmente rechazada por la STC 45/1989" (48).

(47) ZORNOZA PEREZ, J., "Family Taxation in Spain". Ponencia presentada en la Conferencia sobre Family Taxation in Europe, celebrada en Alicante en el ACET Congress 1998.

(48) STC 146/1994, de 12 de mayo.

Ante estas cuestiones consideramos que habría que atender a lo que realmente se grava como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si se grava la capacidad económica del sujeto pasivo, el impuesto debería ser individual, no dando ninguna opción a la modalidad de declaración conjunta. Lo que nos parece incuestionable es que desde el momento que son reconocidas estas parejas o uniones civiles en los distintos ámbitos propuestos, en el Derecho Tributario también deberían tener reflejo. Ahora bien, habría que plantearse, como ya en su momento resaltó SOLER ROCH, que el problema "no es tanto determinar qué grupos o unidades de convivencia deben tributar del mismo modo, sino cómo tributan más adecuadamente las personas integradas en dichos grupos. Y en este sentido, creemos que hay dos alternativas: el diseño de nuevos grupos o la tributación individual pero adecuada a las circunstancias personales y familiares de cada persona física" (49).

En contra de la línea mantenida en el Proyecto de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que se considera que "el modo de tratar a la familia es quizás uno de los que ha sufrido mayores modificaciones, pues desde principios de los años setenta la tendencia se orientó hacia el abandono gradual de la tributación conjunta obligatoria de la unidad familiar, influida por decisiones jurisprudenciales las más de las veces, pasándose así a la tributación de cada persona física de forma individual. Sin embargo, en la actualidad, sin perjuicio del mantenimiento del individuo como sujeto pasivo, parece resurgir una preocupación mayor por el tratamiento de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como unidad de ingreso y gasto" (50), nosotros, como ya hemos tenido ocasión de mantener con anterioridad (51), somos partidarios de la tributación individual y, teniendo en cuenta que estamos ante un impuesto subjetivo, aquellas circunstancias personales y familiares que afecten a la capacidad económica del sujeto pasivo deberían estar previstas en la Ley mediante el establecimiento de deducciones en la cuota o reduc-

(49) SOLER ROCH, M.^a T., "Subjetividad tributaria y capacidad económica de las persona integradas en unidades familiares", Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 66, 1990, pág. 206.

(50) Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Madrid, 13 de febrero de 1997, pág. 31.

(51) Vid. nuestra obra, NUÑEZ GRAÑON, M., *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1998, pág 116.

ciones en la base imponible como se prevén en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas más amplias que las actualmente existentes. De esta forma, aquellas personas que convivan con el sujeto pasivo y dependan económicamente del mismo, deberían dar derecho a deducción para adecuar la carga tributaria del sujeto a su verdadera capacidad económica que se verá condicionada por todos aquellos que dependan de él con independencia de la relación que les una.

De esta forma, ni el contrato de unión civil ni el reconocimiento de determinados efectos jurídicos a las parejas de hecho conllevaría la necesidad de reformas en la Ley de este impuesto, ya que la tributación sería individual y las personas vinculadas, mediante contrato o relación personal, y que dependieran económicamente del sujeto pasivo darían derecho a deducción.

Por último, podemos concluir que el Derecho Tributario no puede ser ajeno a las modificaciones introducidas en el Derecho Civil. Como mantiene LANG "la Ley fiscal es parte de un orden legal general. Por tanto, en los casos de mantenimiento y distribución familiar de las rentas, la Ley fiscal debe de ser consecuente con la Ley civil" (52).

(52) LANG, Joachim, "Family Taxation in Germany". Ponencia presentada en la Conferencia sobre Family Taxation in Europe, celebrada en Alicante en el ACET Congress 1998.