

Recensiones Bibliográficas

Régimen fiscal de la extinción de la pareja de hecho

Lucía María MOLINOS RUBIO
La Ley, Madrid, 2008, 496 págs.

La monografía de Lucía M.^a MOLINOS RUBIO aborda de manera rigurosa la interesante cuestión del régimen fiscal aplicable a las *consecuencias económicas y patrimoniales que resultan de la extinción de una pareja de hecho*, tanto en el caso de que dicha circunstancia se produzca por el fallecimiento de uno de sus miembros, como cuando la misma sea debida a una decisión de sus componentes.

Las parejas de hecho constituyen hoy una *realidad social* innegable, por lo que, pese a la dificultad de su delimitación y configuración, resulta sin duda trascendente adentrarse en el análisis de los efectos fiscales que la extinción de esta forma de convivencia conlleva. Y este es el cometido de la obra de MOLINOS RUBIO, quien trata de clarificar una materia controvertida entre la doctrina y la jurisprudencia, y en la que, además, falta una regulación legal en el ámbito estatal. En concreto, la autora lleva a cabo esta tarea centrando su estudio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones, realizando además una especial referencia a la normativa de las Comunidades Autónomas.

Desde el punto de vista de la *estructura*, la monografía aparece dividida en cinco capítulos: el *primero* de ellos, dedicado a la configuración de la pareja de hecho en el ordenamiento español; el *segundo*, centrado en las consecuencias derivadas de la extinción en vida de dicha forma de convivencia; el *tercero*, acerca del régimen fiscal de la disolución y liquidación del patrimonio de los miembros; el *cuarto*, consagrado al estudio de la tributación de la pensión compensatoria; y el *quinto*, relacionado con las cuestiones atinentes al Impuesto sobre Sucesiones. Por último, la autora cierra su trabajo con un epígrafe en el que reúne las *conclusiones* alcanzadas, junto a lo cual se añade un *anexo normativo* que recopila las distintas leyes autonómicas aprobadas acerca de este tema.

El *Capítulo I* de la obra se encuentra dedicado a la configuración de las parejas de hecho en nuestro ordenamiento, tarea que se realiza partiendo de las diferentes elaboraciones doctrinales y jurisprudenciales existentes acerca de aquellas. De acuerdo con MOLINOS RUBIO, esta figura constituye un modelo de familia socialmente admitido; no obstante, lo cual ello no conlleva su reconocimiento absoluto por el ordenamiento jurídico, ni mucho menos su equiparación al matrimonio.

Tal y como queda patente desde el inicio de la monografía, la *definición* de esta realidad es complicada; así, una vez examinadas pormenorizadamente diversas opiniones de la doctrina especializada, la autora reflexiona acerca de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional al respecto, quien ha considerado que la protección a esta forma de convivencia no tiene por qué resultar idéntica a la reconocida al vínculo matrimonial.

A su vez, en este primer capítulo, MOLINOS RUBIO analiza, de manera exhaustiva, la *regulación* atinente a las parejas de hecho, recogiendo las distintas menciones incluidas en la normativa estatal, para, después, referirse a las leyes aprobadas por las Comunidades Autónomas con relación a ellas. Junto a lo anterior, se aborda el desarrollo de la iniciativa legislativa estatal en esta materia, la cual ha culminado con el reciente reconocimiento del derecho a contraer matrimonio por personas del mismo sexo, de lo que se deriva, en consecuencia, y en palabras de la autora, que «El legislador actual ha querido que se mantenga la situación de silencio sobre la figura de la convivencia de hecho».

Tras examinarse la problemática general acerca de la configuración de la referida institución en el ámbito patrio, el *Capítulo II* de la obra queda centrado en la *extinción en vida de la pareja de hecho* y de los efectos que aquella conlleva entre las partes. En este punto, como con acierto indica la autora, al faltar en nuestro ordenamiento civil un específico régimen jurídico aplicable a este modo de convivencia, han sido los Tribunales y la doctrina quienes han planteado soluciones a las dificultades surgidas en esta sede, a la vez que algunas Comunidades Autónomas han aprobado preceptos expresos a este respecto en el ámbito de sus competencias.

En consecuencia, a lo largo de este capítulo, MOLINOS RUBIO estudia pormenorizadamente las diferentes posturas –doctrinales, jurisprudenciales y de las normativas autonómicas– existentes en torno a la cuestión relativa a la extinción en vida de la pareja, profundizando en la *disolución y liquidación del patrimonio* de sus miembros, así como en el reconocimiento de *prestaciones económicas y de pensiones compensatorias*.

De esta manera, y según se concluye de las anteriores fuentes, los partícipes pueden pactar para sus relaciones un régimen económico, aunque, a falta del mismo, el ordenamiento podrá ofrecer protección a la parte más necesitada, impidiendo la generación de ventajas a un miembro respecto del otro. En este sentido, en opinión de la autora, cabe establecer indemnizaciones económicas en favor de uno de los convivientes, cuyo tratamiento fiscal variará en función de su fundamento último, pues aquellas podrán generarse por el desequilibrio económico ocasionado por la ruptura, por la participación en el patrimonio obtenido por el otro miembro o bien por la liquidación de bienes comunes.

Una vez sentado lo anterior, son los efectos tributarios de dicha extinción el principal objeto de estudio de esta obra, y por ello se dedica el *Capítulo III* de la misma al examen del *régimen fiscal de la disolución y liquidación del patrimonio de la pareja de hecho*. Para llevar a cabo este análisis, la autora parte de las previsiones relativas a la finalización del matrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en orden a conocer el fundamento del tratamiento dispensado por el legislador en estos supuestos.

Así, y partiendo de la base de que en ningún caso pueden contemplarse las operaciones liquidatorias de una pareja de hecho como si de un matrimonio se tratara, MOLINOS RUBIO recuerda que el ordenamiento tributario ha de configurarse conforme al *principio de capacidad económica*. De este modo, a su juicio, la extinción de la citada forma de convivencia habrá de recibir el mismo régimen al otorgado a la ruptura del vínculo matrimonial siempre que el mismo atienda a la capacidad económica del sujeto y no a otros fines extrafiscales como la protección al matrimonio.

En cuanto a la *disolución y liquidación del patrimonio*, en la monografía se examinan, en primer lugar, las consecuencias que se derivan de tal situación en el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, concluyendo que resulta aplicable a esta materia la regulación que se establece para la liquidación de cualquier tipo de comunidad de bienes. En suma, en este supuesto, los efectos tributarios de la adjudicación de bienes serán neutros, siempre que los partícipes guarden la misma cuota de titularidad y no se actualicen los valores de adquisición.

Por otro lado, y en relación con los efectos de la disolución en el *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, esta tendrá que recibir idéntico tratamiento al concedido a las operaciones realizadas por personas entre las que no existe vínculo matrimonial, debiendo atenderse, no obstante, a las disposiciones aprobadas al respecto por las Comunidades Autónomas.

A continuación, MOLINOS RUBIO centra su estudio en las *operaciones de compensación* entre los miembros de la pareja de hecho que hubieran pactado para sus relaciones el régimen de participación, acuerdo este que, según afirma acertadamente la autora, tendrá solo repercusión entre las partes y no ante la Administración Tributaria. Así, no deberá aplicarse a estas operaciones la regulación prevista para los vínculos matrimoniales, por lo que la participación tendrá que calificarse como ganancia patrimonial para el perceptor, si bien las consecuencias para la parte obligada a realizar la entrega serán neutrales, siempre que la asignación se efectúe en dinero.

El siguiente problema que se aborda en este capítulo es el relativo al régimen de las compensaciones otorgadas entre los ex convivientes por el *trabajo realizado para el hogar*, las cuales, a juicio de MOLINOS RUBIO, podrán calificarse como ganancia patrimonial para el perceptor –a la que no le será de aplicación la exención prevista en el art. 33.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas–, mientras que para el pagador no constituirá una cantidad fiscalmente deducible o que pueda reducir su base imponible.

Junto a lo anterior, la autora examina la *deducción por la adquisición de la vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* tras la ruptura de la convivencia, haciendo hincapié, para ello, en el conjunto de consultas planteadas por los obligados tributarios ante la Administración. En realidad, y según se indica en la obra, la situación al respecto es de incertidumbre, debido a la falta de una regulación estatal específica y de una postura administrativa clara, dependiendo la solución de las circunstancias de cada caso concreto.

La última cuestión que MOLINOS RUBIO analiza en el presente epígrafe es la relativa a la tributación en el *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana* de la adjudicación de un bien inmueble como consecuencia del cumplimiento de una sentencia después de extinguirse la pareja de hecho. En concreto, la autora destaca los supuestos de *transmisión lucrativa de inmuebles a los hijos comunes*, la cual deberá estar no sujeta en el citado impuesto, pues el tratamiento de dicha adjudicación habrá de ser idéntico al establecido para los hijos matrimoniales, a la vista de la posible inconstitucionalidad de cualquier discriminación en este ámbito.

Por último, y también en relación con el referido impuesto, algunos ayuntamientos han dispuesto la aplicación a esta figura de la *bonificación en la cuota tributaria* por la transmisión realiza-

da a título lucrativo por causa de muerte, lo cual constituye, en opinión de la autora, una extralimitación en las competencias que otorga a estos entes el artículo 108.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Una vez examinado el régimen fiscal de la disolución y liquidación del patrimonio de la pareja de hecho, el *Capítulo IV* de la monografía se ocupa de la tributación de la *pensión compensatoria*, partiendo de su regulación en sede matrimonial. A fin de afrontar este tema, y ante la falta de normativa acerca del mismo, MOLINOS RUBIO realiza una referencia general a las teorías de la interpretación y la integración de la norma tributaria, para, con base en ello, reflexionar acerca del trato dispensado al perceptor y al pagador de la pensión compensatoria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En primer lugar, y en lo que respecta a la determinación del régimen aplicable al *perceptor* de la pensión compensatoria, esta última deberá ser calificada como renta del trabajo y obtener el tratamiento reservado a la misma, dado que este tiene su causa en el desequilibrio originado por la finalización de la convivencia y la capacidad económica puesta de manifiesto por el perceptor resulta idéntica a la que muestra quien estuvo unido por un vínculo matrimonial.

En segundo término, el tratamiento conferido al *pagador* de la pensión compensatoria, pese a que el legislador nada haya previsto, deberá ser el fijado en el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –esto es, aquella constituirá una reducción en la base imponible cuando la misma se fije por resolución judicial–, dado que, de acuerdo con la autora, «de otra forma estaríamos otorgando un régimen desigual atendiendo al estado civil del pagador de la pensión» y, por tanto, realizando una diferenciación carente de justificación en función del sujeto al que deba aplicarse la norma.

Para finalizar, el *Capítulo V* de la obra analiza los efectos tributarios que se producen en el *Impuesto sobre Sucesiones* por razón de las disposiciones que establezcan consecuencias económicas para el miembro superviviente tras el fallecimiento del otro conviviente. En este sentido, tal y como recalca MOLINOS RUBIO, la problemática resulta compleja dadas las numerosas normas dictadas al respecto por las Comunidades Autónomas, tanto en el ámbito de su derecho foral, como en el seno de las leyes sobre parejas de hecho.

En relación con esta cuestión, el legislador estatal no reconoce ningún derecho al miembro superviviente en la sucesión de su compañero, por lo que aquel deberá ser tratado por el ordenamiento tributario como un extraño en la misma. En cambio, los *legisladores autonómicos* han adoptado diversas fórmulas, llegando a equiparar la pareja de hecho al matrimonio en el Impuesto sobre Sucesiones y, por ello, en opinión de la autora, en tales casos también habrán de aplicarse las reglas del citado impuesto en lo relativo a la adición de bienes.

Como cabe deducir de los párrafos anteriores, a lo largo de esta interesante monografía se analiza con rigor el régimen fiscal aplicable a la extinción de la pareja de hecho, habiéndose examinado las cuestiones más problemáticas que se derivan de la misma, tanto en lo relativo a la liquidación del patrimonio, como al reconocimiento de contraprestaciones económicas, pensiones compensatorias

o derechos sucesorios entre los convivientes. Con este objetivo, su autora describe con detalle las opiniones doctrinales más destacadas, los criterios jurisprudenciales y administrativos que se dan en la práctica, así como la normativa existente al respecto; y ello partiendo del hecho de que se trata de una cuestión compleja en constante evolución y que, a diferencia de las uniones matrimoniales, se ve aquejada por la falta de seguridad jurídica.

Sabina de Miguel Arias
(Universidad de Zaragoza)