

La potestativa bonificación de la cuota íntegra del IIVTNU derivada de la adquisición *mortis causa* de derechos sobre la vivienda habitual del causante

Irene Rovira Ferrer

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya

Resumen

El objetivo principal del presente trabajo es el análisis de la potestativa bonificación de la cuota íntegra del IIVTNU derivada de la adquisición *mortis causa* de derechos sobre la vivienda habitual del causante, partiendo de la regulación estatal en este punto y del desarrollo que de la misma han hecho los entes locales. Así, además de precisar la competencia local al respecto (resaltando asimismo los problemas que se plantean), se concretarán los distintos elementos de la citada bonificación, procurando determinar al mismo tiempo cómo debería abordarse su óptima configuración.

Palabras clave

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana; vivienda habitual; causante; bonificación de la cuota íntegra.

Recibido el 1-05-2018/Aceptado el 5-06-2018

Optional bonification on the gross tax of the IIVTNU from the deceased's main residence acquisition

Abstract

The main scope of this study is the analysis of the reduction of tax liability of the Tax on the Increase in Value of the Urban Land due to the acquisition *mortis causa* of rights over the main residence of the deceased. Apart from evaluating its viability, state and local regulations will be analysed, clarifying the competencies of local governments in this respect and trying to highlight the different problems diagnosed. Moreover, the different elements of this reduction will be determined, trying to determine its optimal configuration.

Keywords

Tax on the Increase in Value of the Urban Land; main residence; deceased; reduction of tax liability.

Sumario

1. Introducción.
2. La regulación del TRLRHL de la bonificación.
3. Los sujetos que tienen derecho a la bonificación.
 - 3.1 La reducción de los sujetos respecto al TRLRHL.
 - 3.2 La ampliación de los sujetos respecto al TRLRHL.
4. La exigencia de la convivencia con el causante.
5. El concepto de vivienda habitual del causante.
6. La cuantía de la bonificación.
7. El mantenimiento de la vivienda en el patrimonio del adquirente.
8. Conclusiones.
9. Bibliografía.

1. Introducción.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) es un tributo directo de titularidad municipal regulado en los arts. 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En concreto, como señala el art. 104.1, tiene por objeto el gravamen del incremento de valor que hayan experimentado los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título (tanto oneroso como lucrativo), o a causa de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.

No obstante, a diferencia del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), su establecimiento por parte de las Corporaciones locales es de carácter potestativo (art. 59 del TRLRHL), aunque, como ocurre con todos los impuestos de las mismas, su configuración debe ser la que marca el TRLRHL.

Así, y aunque la autonomía de los entes locales y, en consecuencia, su capacidad para establecer y exigir tributos se encuentra constitucionalmente reconocida (arts. 133.2, 137, 140 y 140 de la Constitución -CE-), resulta supeditada tanto a la propia CE y las leyes como a la potestad originaria para establecer tributos que, mediante ley, corresponde exclusivamente al Estado (art. 133.1 de la CE), lo cual viene justificado desde una doble perspectiva.

Por una parte, con el fin de garantizar la unidad del ordenamiento y una básica igualdad en las posiciones de los contribuyentes, y por otra, considerando que las Corporaciones locales únicamente disponen de la potestad de ordenanza que deriva del carácter representativo de su Pleno, para poder dar cumplimiento a las exigencias en materia tributaria del principio de reserva de ley (ya que, de conformidad con el art. 31.3 de la CE, “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley” y, como precisa el art. 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), será necesario el rango legal, entre otros aspectos, para la delimitación del hecho imponible, de los sujetos pasivos, del devengo, de la base imponible y liquidable, del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria).

De este modo, es el legislador estatal el que debe ordenar la configuración general de los tributos municipales (lo que se ha llevado a cabo esencialmente mediante el TRLRHL), aunque, con el fin de respetar la autonomía financiera de las Corporaciones locales, debe reconocerles una mínima intervención en su establecimiento (ya sea para que, mediante las ordenanzas, determinen su concreta configuración dentro de los límites legalmente prefijados, o incluso, en algunos casos como en el IIVTNU, para que decidan sobre su propia exigencia)¹.

Y dentro de los elementos del IIVTNU preconfigurados por los arts. 104 a 110 del TRLRHL, se encuentra justamente el objeto de estudio del presente trabajo: la posibilidad de establecer una bonificación en su cuota íntegra derivada de la adquisición *mortis causa* de derechos sobre la vivienda habitual del causante (cuya importancia social no es menor considerando el coste tributario al que debe hacerse frente en las sucesiones).

1 En concreto, así lo ha reconocido el propio TC, señalando que el ámbito de libre decisión de los entes locales en la posibilidad de establecer impuestos de carácter potestativo y en la fijación, dentro de los límites contemplados, de la cuantía de todos los tributos propios (como puede ser mediante su intervención en el incremento de las cuotas, en la fijación de los tipos o la escala de gravamen o incluso contemplando bonificaciones), es suficiente para respetar la autonomía local (véase, entre otras, la STC 233/1999, de 16 de diciembre). Y es que, como recalcó la STC 221/1992, de 11 de diciembre, la proyección de la autonomía financiera en el terreno tributario “no exige que esa intervención, que debe reconocerse a las entidades locales, se extienda a todos y cada uno de los elementos integrantes del tributo”.

Así pues, con base en la regulación estatal y el desarrollo por el que han optado algunos Ayuntamientos, a continuación se analizarán con detalle los distintos elementos y límites de esta bonificación potestativa, procurando delimitar las competencias locales al respecto, poniendo de manifiesto las posibles cuestiones problemáticas que se plantean e intentando concretar su óptima configuración.

2. La regulación del TRLRHL de la bonificación

De conformidad con el art. 108.4 del TRLRHL, “las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes”, añadiendo el apartado 6 que “la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren los apartados anteriores [entre las que se encuentra la aquí estudiada] se establecerá en la ordenanza fiscal”.

En concreto, esta bonificación potestativa, en los mismos términos que hoy se encuentran vigentes, fue incorporada dentro del IIVTNU en su anterior regulación (como art. 109.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales), concretamente por parte de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Y aunque la Exposición de motivos de esta última no hizo ninguna referencia expresa a la misma (señalando únicamente que el reconocimiento de “bonificaciones es, sin duda, uno de los aspectos donde se concreta de forma más contundente el decidido impulso que la Ley da al principio de autonomía municipal”²), su introducción vino a responder a las propuestas que el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales*, de 3 de julio de 2002, había señalado al respecto.

Así, como se hizo constar en el mencionado Informe respecto al IIVTNU, “se echa en falta la existencia de alguna exención en las transmisiones hereditarias realizadas a favor del cónyuge y los hijos”, añadiendo que “al menos debe pensarse en la posibilidad de introducir bonificaciones o exenciones que afecten a la transmisión hereditaria de la vivienda familiar y de los inmuebles incluidos en un negocio familiar”³.

De este modo, en relación con las primeras consideraciones, parece que la Comisión justificó la bonificación con base en la protección social, económica y jurídica de la familia que requiere el art. 39 de la CE (a los efectos de aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión *mortis causa* del patrimonio familiar), pudiendo trasladar a este punto las tradicionales críticas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) que abogan por liberar de gravamen a las transmisiones *mortis causa* entre familiares directos (alegando que no se produce el necesario incremento de gravamen para que puedan someterse a imposición)⁴.

Sin embargo, en tanto que las segundas consideraciones hacen referencia concreta a la vivienda familiar y a los inmuebles incluidos en un negocio familiar, parece que, en aquellos casos donde la

2 En el sentido, como concreta, de proporcionar a los Ayuntamientos, en tanto que órganos titulares y gestores del Impuesto, una herramienta más para determinar el potencial recaudatorio de los impuestos en su condición de instrumentos al servicio de la política tributaria municipal.

3 *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales*, de 3 de julio de 2002, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, pág. 125.

4 Al respecto, como entiende GARCÍA NOVOA, no puede afirmarse que en tales casos exista un verdadero aumento de la renta disponible susceptible de gravamen puesto que los propios adquirentes, además de coadyuvar a formar el patrimonio que aquí se transmite, ya venían disfrutando del mismo, y es que, como recalca, se hace difícil explicar el incremento de riqueza que experimenta un viudo/a que hereda la vivienda habitual en la que vivía con el causante y en la que seguirá viviendo o el que se constata en la herencia del saldo de una cuenta corriente propiedad del fallecido pero a la que los herederos accedían por vía de una titularidad indistinta (GARCÍA NOVOA, C.: “El futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones: apuntes para una reflexión (II)”, *Bolsa de Madrid*, núm.

bonificación se limite a la adquisición de tales bienes, también se fundamentará, respectivamente, en el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada y en el deber de protección de la pequeña y mediana empresa que contemplan los arts. 47 y 38 de la CE.

Así pues, es con base en los arts. 39 y 47 de la CE que se encuentran justificadas las bonificaciones aquí estudiadas, ya que, partiendo de la habilitación del art. 108.4 del TRLRHL, muchos Ayuntamientos han establecido la bonificación que se contempla pero sólo en el caso de la adquisición de derechos sobre la vivienda habitual del causante. Y es que, respecto al citado precepto del TRLRHL, las Corporaciones locales no sólo tienen la facultad de establecer o no la bonificación general que se prevé, sino que, como ha señalado el TS, pueden regular las condiciones de la misma “en el marco que establece la Ley” (el cual se configura por los supuestos en los que se puede establecer -sólo en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de cónyuge, descendientes y ascendientes del causante- y su cuantía máxima -del 95%-)⁵.

Por consiguiente, en tales supuestos, las ordenanzas fiscales pueden prever la aplicación de una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del IIVTNU para los descendientes y adoptados, el cónyuge y los ascendientes y adoptantes del causante (ya que, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, serán sujetos pasivos del IIVTNU los que adquieran el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate -art. 106.1.a) del TRLRHL-), si bien procede puntualizar que su aplicación podrá operar en cualquier acto, negocio o contrato que, siendo calificado conforme a su verdadera naturaleza jurídica, tenga la consideración de negocio jurídico *mortis causa* (incluso en aquellos casos donde el instituyente no hubiera fallecido)⁶.

Asimismo, conviene precisar que dicha bonificación será aplicable en el momento del devengo del Impuesto, el cual, de acuerdo con el art. 109.1 del TRLRHL, será aquél en el que se transmita la propiedad del terreno se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre el mismo. Sin embargo, teniendo en cuenta que el TRLRHL no contempla definición alguna sobre la pertinente fecha de transmisión o constitución, debe acudirse a la concreta regulación del negocio jurídico celebrado para conocer cuándo habrán tenido lugar, lo que, respecto a las transmisiones *mortis causa*, se producirá el día del fallecimiento del causante⁷ (excepto en el caso de las adquisiciones derivadas de contratos y pactos sucesorios, que se materializará en el momento en el que se celebren).

134, 2004, pág. 7). Asimismo, tampoco parece justificable cuando el cónyuge o los hijos reciben un patrimonio esencialmente inmobiliario del que, a efectos prácticos, ya venían disfrutando y, ante la falta de liquidez del mismo, deben enajenar una parte del mismo para poder hacer frente a la correspondiente tributación; por no mencionar, como hacen GARCÍA VILLAREJO y SALINAS, la inexistencia de cualquier tipo de incremento de capacidad de pago (sino más bien de lo contrario) que experimentan las familias en las que el causante era el sustento económico principal (GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 486). Por consiguiente, como pone de manifiesto PLAZA, podría considerarse que lo ocurre realmente en tales casos no es una efectiva transmisión, sino un mero cambio formal de titularidad individual (PLAZA VÁZQUEZ, A.L. (2000): *El valor real tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2000, pág. 333).

5 STS de 29 de mayo de 2008. De igual modo, en el mismo sentido se ha pronunciado de forma expresa la DGT, señalando que, además de poder regular los aspectos sustantivos y formales de la misma, pueden condicionar su aplicación “al cumplimiento de distintos requisitos, como puede ser que el inmueble haya constituido la vivienda habitual del causante” (como consta, entre otras, en la Contestación a la Consulta Vinculante V5118-16, de 28 de noviembre de 2016).

6 Al respecto, véase la Contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V2397-16, de 1 de junio de 2016, donde se reconoce el derecho a la mencionada bonificación incluso en el caso de una transmisión en vida del causante a su hijo de la propiedad de un inmueble urbano mediante un pacto sucesorio conocido como “definición” (previsto en el Derecho Civil de las Islas Baleares). Así, como señala, “cualquiera que sea la forma y calificación que den las partes al negocio celebrado, si su efecto es la de producir las facultades de dominio, estaremos ante una transmisión sujeta al impuesto, de acuerdo también con el principio de calificación previsto en el artículo 13 de la Ley General Tributaria” (que establece que “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”), y “al constituir los pactos sucesorios una transmisión “*mortis causa*”, en la liquidación del IIVTNU serán aplicables todos los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto para dicho tipo de transmisiones”.

7 En concreto, así lo especificó la DGT señalando que éste es el criterio administrativo en su Contratación a la Consulta No Vinculante 0040-16, de 22 de noviembre 2016, partiendo de los arts. 440, 657, 661 y 989 del Código Civil.

De este modo, al atender a la fecha de defunción del causante, es evidente que el devengo del IIVTNU tendrá lugar antes de que se produzca su verdadero hecho imponible, es decir, con anterioridad a que realmente se adquiera, en este caso, el pertinente derecho sobre la vivienda habitual del causante y se materialice, en definitiva, el efectivo incremento patrimonial que legitime la imposición tributaria.

No obstante, cierto es que, mientras no se ejercite el acto de aceptación o repudiación de la herencia, ésta se encontrará yacente, y, en este punto, el art. 106.1 del TRLEHL contempla a las herencias yacentes como sujetos pasivos del IIVTNU. En consecuencia, si transcurriera el plazo general de 6 meses que el art. 110.2.b) del TRLRHL establece para la presentación de la declaración Impuesto sin que se hubiera realizado el acto de aceptación, se cargaría la pertinente cuota del tributo local a la correspondiente herencia yacente, sin que la posterior aceptación que se produzca origine una nueva sujeción al IIVTNU (al entenderse que ya se ha producido con independencia del tiempo que haya transcurrido)⁸.

Sin embargo, como resalta MANZANO, “la liquidación a cargo de la herencia yacente se realizará sin tener en cuenta las condiciones que concurren en los llamados a la herencia, condiciones que de haber éstos reunido la categoría de sujetos pasivos podrían haber anulado o minorado la liquidación mediante la aplicación de determinadas exenciones o bonificaciones”⁹.

Y éste es justamente el caso de la bonificación aquí estudiada, puesto que, sin ir más lejos, la herencia yacente, en cuanto a sujeto pasivo, no cumple con los requisitos subjetivos para la misma que contempla el art. 108.4 del TRLRHL.

De hecho, precisamente por la relevante conflictividad que estos supuestos originan y la conculcación de los principios de justicia tributaria que pueden suponer (especialmente del de igualdad y capacidad económica)¹⁰, el *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, de 26 de julio de 2017, propuso “que la liquidación practicada a la herencia yacente tenga la consideración de ingreso a cuenta de la que en su día practiquen los adquirentes de los bienes”¹¹, acabando así con los problemas señalados y garantizando al mismo tiempo la efectiva recaudación del Impuesto¹².

3. Los sujetos que tienen derecho a la bonificación

Como se ha señalado, conforme al art. 108.4 del TRLRHL, los sujetos que pueden tener derecho a la bonificación aquí estudiada son los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes del causante, aunque, mientras que algunos Ayuntamientos han recogido estas mismas personas al establecer su pertinente bonificación¹³, otros han optado por ampliarlas o por su reducción.

8 Al respecto, así lo ha manifestado la DGT en múltiples ocasiones, como ocurre en la Contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V1962-15, de 22 de junio de 2015, o la V0397-16, de 1 de febrero de 2016. En este sentido, considera que, tras la muerte del causante, mientras no se adjudiquen los bienes a los herederos, “se produce una transmisión de dichos bienes desde la persona del fallecido a la herencia yacente”, por lo que “en la fecha de fallecimiento del causante se entiende devengado el IIVTNU (...) siendo sujeto pasivo contribuyente la herencia yacente”. En concreto, como señala CALVO ORTEGA, “el fundamento de la atribución de la personalidad jurídico tributaria a estas entidades, además de su manifestación de capacidad económica, está en que facilita de manera importante la gestión tributaria” (CALVO ORTEGA, R.: “Obligados tributarios”, en *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, 2009, pág. 167), lo que se desarrolla en mayor medida en NIETO MONTERO, J.J.: “Las herencias yacentes como obligados tributarios”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 829-830.

9 MANZANO SILVA, M.E.: “La liquidación del IIVTNU ante la herencia yacente”, *Tributos locales*, núm. 127, 2016, pág. 43.

10 Véase un estudio de estos extremos en MANZANO SILVA, M.E.: “La liquidación del IIVTNU ante la herencia yacente”, *op. cit.*

11 *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, de 26 de julio de 2017, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2017, págs. 47 y 49.

12 Ya que, como pusieron de manifiesto ARNAL SURIA y GONZÁLEZ PUYEYO, la incorporación de las herencias yacentes como sujetos pasivos del IIVTNU no tuvo otra finalidad que la de evitar “que un gran número de herencias quedaran sin liquidar por haberse realizado las adjudicaciones transcurrido el plazo de prescripción”. (ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUYEYO, J.: *Manual de ingresos de las Corporaciones locales*, El consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Madrid, 2001, pág. 652).

3.1 La reducción de los sujetos respecto al TRLRHL

Por lo que respecta a los casos en los que se han reducido los sujetos con derecho a la bonificación, procede recordar que no existe problema alguno desde el punto de vista competencial, ya que, además de tener la facultad de establecer o no la bonificación en sí misma, las Corporaciones locales pueden condicionar su aplicación (también por lo que respecta a los sujetos) dentro de los límites que contempla el TRLRHL¹⁴.

Y así ha ocurrido, por ejemplo, en el caso de Viladecans, donde, en relación con los descendientes y ascendientes, se limita a los que sean de primer grado. Y, además, se establece otra limitación general aplicable a cualquier sujeto pasivo, al señalar que sólo podrán aplicar la bonificación aquellos que, con anterioridad a la aceptación de la herencia, no dispusieran "de otras fincas, salvo la posible participación indivisa de la vivienda habitual que se transmite, una plaza de aparcamiento, un trastero y un local comercial, siempre que no se encuentren cedidos en su uso o arrendados a terceras personas"¹⁵.

Asimismo, respecto a los descendientes y adoptados, la Ordenanza de L'Hospitalet de Llobregat los limita a los que sean de primer grado y menores de 18 años no emancipados, a no ser que, siendo de primer grado y con independencia de su edad, padezcan una discapacidad física o psíquica en grado superior al 33%, de acuerdo con los baremos establecidos en el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, del procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía, y tengan reconocida esta condición legal¹⁶.

Y en la misma línea, a pesar de no reducir los sujetos previstos por el TRLRHL, ciudades como Santander condicionan la aplicación de la bonificación a que se encuentren al corriente del pago de sus obligaciones con el pertinente Ayuntamiento, ya sean de carácter tributario o no¹⁷.

No obstante, y aunque nada impida que las Corporaciones locales reduzcan los sujetos con derecho a la bonificación desde el punto de vista competencial, no podrán hacerlo de forma ilimitada, sino que siempre deberán respetar tanto el principio de igualdad ante la ley (art. 14 de la CE) como los principios de justicia tributaria (art. 31.1 de la CE).

Así, por lo que respecta al primero, la viabilidad de las condiciones que puedan establecerse deberán superar el triple examen que el TC ha fijado para determinar su vulneración, constatando si se trata de situaciones objetivamente comparables, si existe un fin objetivo, razonable y constitucionalmente válido que legitime su trato diferenciado, y que las consecuencias jurídicas derivadas del mismo sean razonables (en el sentido de que entre el medio empleado y la finalidad perseguida exista una relación de proporcionalidad -evitando los resultados especialmente gravosos o desmedidos-)¹⁸.

13 Éste, por ejemplo, es el caso de Valladolid (art. 6º de la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de la Corporación de Valladolid el 1 de diciembre de 2015).

14 De hecho, así lo ha reconocido la DGT y el propio TS, como puede comprobarse, respectivamente, en la Contestación a la Consulta de la DGT 0012-17, de 25 de abril de 2017, y en la STS de 29 de mayo de 2008. Y de igual modo, en esta línea se ha pronunciado la mayor parte de la doctrina, como es el caso de QUESADA SANTIUSTE al señalar que "nada impide que la Ordenanza fiscal limite su ámbito de aplicación previendo, por ejemplo, que tan sólo será aplicable a los descendientes y ascendientes de primer grado de consanguinidad o cuando el sujeto pasivo acredite que sus rentas y patrimonios no excedan de cierta cuantía". (QUESADA SANTIUSTE, F.: *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Bayer Hermanos, Barcelona, 2001, pág. 122).

15 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal núm. 1.05 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Viladecans el 29 de noviembre de 2012 (modificada por última vez el 30 de marzo de 2017).

16 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal 1.03 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, modificada por acuerdo del Pleno de L'Hospitalet de Llobregat, en sesión de 22 de diciembre de 2015.

17 Art. 10.5 de la Ordenanza Fiscal núm. 5-I del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Santander en sesión celebrada el 28 de diciembre de 2017.

18 Entre otras, véase la consolidada doctrina del TC al respecto en las SSTC 46/1999, de 22 de marzo; 200/2001, de 4 de octubre; 39/2002, de 14 de febrero; o 96/2002, de 25 de abril.

Por su parte, en relación con los principios de justicia tributaria, quedan prohibidos todos los beneficios fiscales injustificados que puedan suponer una quiebra al derecho general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debiendo responder a fines de interés general que los justifiquen (punto en el que el TC ha señalado que pueden venir fundamentados “por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.”) y ser proporcionados en el sentido de adecuados al fin legítimo constitucionalmente perseguido¹⁹.

Por consiguiente, con base en tales consideraciones, parece que limitar la bonificación a los familiares de primer grado, no sólo conlleva que los demás no se encuentren en una situación objetivamente comparable, sino que resulta procedente con base en la mayor protección de la familia que deriva del art. 39 de la CE. Y de igual modo, dentro de los mismos, resulta viable que se permita su menor contribución si carecen de otros bienes inmuebles (procurando así potenciar el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada previsto en el art. 47 de la CE), de la misma forma que lo parece si son discapacitados o menores de 18 años no emancipados (puesto que su dependencia conlleva que su necesidad de protección sea mayor).

No obstante, y aunque el propio TRLRHL contemple otros beneficios fiscales encaminados a estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias²⁰, podría resultar desproporcionada la negación de la bonificación de hasta el 95% de la cuota del IIVTNU si los sujetos pasivos tuvieran una obligación de pago pendiente con el correspondiente Ayuntamiento (debiendo valorarse su procedencia de cada supuesto en concreto), si bien, en cualquier caso, nada impediría que los sujetos pasivos pudieran satisfacerla tras el fallecimiento del causante para poder tener derecho a su aplicación.

Así pues, siempre que las reducciones que se contemplan no puedan considerarse discriminatorias ni contrarias al deber general de contribuir de forma injustificada, resultarán procedentes con base en la autonomía local de los municipios, ya que, dentro de la regulación de los aspectos sustantivos y formales de la bonificación que les corresponde, pueden condicionarla respetando el marco que establece el TRLRHL.

3.2 La ampliación de los sujetos respecto al TRLRHL

Por su parte, con independencia de las eventuales reducciones, algunos Ayuntamientos han ampliado los sujetos que podrán tener derecho a la bonificación aquí estudiada, haciendo especialmente referencia a aquellos que constituyeran con el causante una unión estable de pareja (como en ocurre también en Viladecans²¹ o L'Hospitalet de Llobregat²² o en muchos otros municipios como Benicàssim²³ o Madrid²⁴).

Sin embargo, a la hora de valorar su inclusión, debe hacerse desde una doble perspectiva, ya que en primer lugar debe valorarse su conveniencia con base en los principios de justicia tributaria

19 En este punto, véase, entre otras, las SSTC 96/2002, de 25 de abril; o 57/2005, de 14 de marzo.

20 A modo de ejemplo, señala el segundo párrafo del art. 9.1 del TRLRHL, que “en particular, y en las condiciones que puedan prever dichas ordenanzas, éstas podrán establecer una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos”.

21 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal núm. 1.05 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Viladecans el 29 de noviembre de 2012 (modificada por última vez el 30 de marzo de 2017).

22 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal 1.03 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, modificada por acuerdo del Pleno de L'Hospitalet de Llobregat, en sesión de 22 de diciembre de 2015.

23 Art. 7º.bis de la Ordenanza Fiscal Núm. 5 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Benicàssim, la cual entró en vigor el día 1 de enero de 2015.

24 Art. 18 de las Ordenanzas fiscales y precios públicos, aprobada por el Pleno de la Corporación de Madrid el 20 de diciembre de 2001 (modificada por última vez por acuerdo plenario de 19 de diciembre de 2014).

derivados del art. 31 de la CE²⁵ y, en segundo lugar, desde el punto de vista de la competencia de los Ayuntamientos al respecto.

Así, por lo que respecta a los principios de justicia tributaria, debe destacarse especialmente el de generalidad (que prohíbe cualquier tipo de discriminación o privilegio en el reparto de la carga tributaria que no se encuentre debidamente justificado)²⁶ y el de igualdad tributaria (que requiere que dos situaciones económicas iguales sean tratadas de la misma manera y que se vele para conseguir la equidad real en la distribución de la carga tributaria)²⁷, y es que, considerando que se encuentran en una situación fáctica y económicamente idéntica, las razones que justifican el reconocimiento de la bonificación a los cónyuges también resultan directamente predicables respecto a las uniones estables de pareja (puesto que, aparte de convivir en los mismos términos y poder conformar una familia, nada impide que construyan un patrimonio conjunto). De hecho, con base en su equiparación, en algunas autonomías se ha reconocido una igualdad jurídica esencial entre ambas instituciones (como ocurre en Cataluña²⁸), llegando incluso a preverse su plena igualdad normativa en el caso Galicia²⁹.

Así pues, partiendo del triple examen al que el TC somete las discriminaciones para determinar su viabilidad, nos encontramos en este caso ante dos situaciones fácticas y jurídicas que pueden ser iguales (contribuyentes que guardan un vínculo de parentesco directo con el causante) a las que la normativa tributaria les dispensa un trato dispar a la hora de aplicar una relevante bonificación en la cuota tributaria del IIVTNU, y ello a pesar de que la justificación de su procedencia opera plenamente en ambos supuestos (tanto considerando que en tales casos, partiendo de la familia como unidad económica, el incremento de capacidad económica es, cuanto menos, menor, como tomando como base la protección y sustento de la familia como supuesto habilitador³⁰). Y además,

25 Y más considerando que, como señala HERNÁNDEZ GUIJARRO, "el mandato constitucional de llamar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, va también dirigido a potestad tributaria de los Municipios..., cuando estas entidades dicten sus correspondientes Ordenanzas Fiscales", por lo que "la norma municipal deberá señalar a los obligados al pago del tributo de forma abstracta e impersonal, deberá evitar también el establecimiento de beneficios fiscales que puedan reputarse como privilegios y, finalmente, deberá garantizar que no haya un trato discriminado a los sujetos pasivos del tributo que carezca de justificación". (HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: "Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales", Revista boliviana de Derecho, núm. 19, 2015, pág. 367).

26 En concreto, así lo pone de manifiesto MARTÍN QUERALT, quien señala que el principio constitucional de generalidad "constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica (...) vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias" (MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid, 2000, pág. 108).

27 Por ello, como ha reiterado el TC, cabe y debe adoptarse "todo mandato de desigualdad o diferenciación que logre precisamente la igualdad real", permitiéndose así "regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material, para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas" (STC 3/1983, de 25 de enero). De hecho, partiendo de tales consideraciones, algunos autores han llegado a afirmar que este principio no deja de ser una especificación en el ámbito tributario del derecho de igualdad que contempla el art. 14 CE (CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios", Tribuna Fiscal, núm. 40, 1994, pág. 58), en tanto que "el principio de igualdad ante la Ley tributaria supone que el reparto de la carga tributaria se haga por igual entre los contribuyentes, teniendo presente su capacidad económica, utilizando la técnica de la progresividad" (BONELL COLMENERO, R.: "Principio de igualdad y deber de contribuir", Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XXXVIII, núms. 177-208, 2005, pág. 203).

28 En este caso, la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña no sólo prevé la libertad de los convivientes de una unión estable de pareja para establecer un régimen económico, sino que se regulan los acuerdos conseguidos después del cese de su convivencia e incluso la atribución o distribución del uso de la vivienda familiar (punto en el que, además, el art. 234-8.4 se remite directamente a determinadas disposiciones previstas para los matrimonios).

29 Al respecto, el primer apartado de la Disposición adicional tercera de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia señala expresamente que, "a los efectos de la aplicación de la presente Ley, se equiparan al matrimonio las relaciones maritales mantenidas con intención o vocación de permanencia, con lo que se extienden a los miembros de la pareja los derechos y las obligaciones que la presente ley reconoce a los cónyuges".

30 Y es que la familia a la que manda proteger el art. 39.1 de la CE nada tiene que ver con el hecho de que los miembros fundadores de la misma estén unidos por un vínculo matrimonial, debiéndose recordar que, si bien el TC ha reconocido el amplio margen de libertad que asiste al legislador a la hora de configurar las distintas formas de convivencia, ha dejado claro que "las diferenciaciones normativas habrán de mostrar, en primer lugar, un fin discernible y legítimo, tendrán que articularse, además, en términos no inconsistentes con tal finalidad y, deberán, por último, no incurrir en desproporciones manifiestas a la hora de atribuir a los diferentes grupos y categorías derechos, obligaciones o cualesquiera otras situaciones jurídicas subjetivas" (STC 222/1992, de 11 de diciembre).

lejos de tener una motivación adecuada y suficiente, dicha diferenciación sólo se fundamenta en la falta de regulación de las uniones estables de pareja a nivel estatal, aunque sí que existe la misma a nivel autonómico³¹ y, en muchos casos, como se ha visto, incluso equiparada a la del matrimonio (por lo que las consecuencias jurídicas que derivan de la misma, aparte de ser del todo inadecuadas y desproporcionadas, comportan un resultado especialmente gravoso para los afectados carente de justificación).

De hecho, justamente por la igualdad tributaria inherente en ambas instituciones en los supuestos de sucesión, algunas Comunidades Autónomas (CCAA) ya han empezado a equiparar su tratamiento fiscal dentro del ámbito de sus competencias, como ha ocurrido en Cataluña con los arts. 59 y 60 de la Ley catalana 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones³².

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

De todos modos, a pesar de la conveniencia incluso constitucional de su incorporación, procede analizar, en segundo lugar, si las Corporaciones locales pueden reconocer a las parejas de hecho la aplicación de la bonificación aquí estudiada, ampliando el ámbito subjetivo que prevé el art. 108.4 del TRLRHL con base en su aplicación analógica.

No obstante, resulta de gran relevancia en este punto recordar las consideraciones de la STS 812/2002, de 8 de febrero (valorando si los beneficios fiscales previstos para los cónyuges en el ISD resultaban aplicables a los convivientes *more uxorio* -especialmente por lo que respectaba al menor gravamen de su tarifa-), donde se señaló que, aun participando de la sensibilidad social llevaría a asimilar las uniones de hecho con los matrimonios, tanto el TS como la Administración tributaria, en su consideración de órganos públicos, se encuentran obligados al estricto cumplimiento de la ley.

Por consiguiente, y aunque la interpretación de las normas debe realizarse con criterios no sólo históricos, lógicos y sistemáticos sino también sociopolíticos, si la normativa tributaria únicamente hace referencia a los cónyuges, sólo a quienes se hallen unidos por matrimonio les resultará de aplicación (tanto por la aplicación de los arts. 66, 67 y 68 del Código Civil como por el mismo significado que le da a dicho término la Real Academia Española de la Lengua), añadiendo que en este caso tampoco procederían las tres condiciones exigidas por su doctrina a la hora de permitir su aplicación analógica.

Así, en primer lugar, considera el TS que no existe ninguna laguna legal (en el sentido que la tributación de los miembros de las parejas de hecho puede deducirse según la letra y el sentido lógico de las normas existentes), del mismo modo que, según su criterio, no concurre una igualdad jurídica esencial entre el supuesto no regulado y el previsto por la ley (en tanto que los miembros de las uniones estables de pareja son libres de casarse y asumir, en consecuencia, las cargas,

31 Ya que, a diferencia de lo que contempla el art. 149.1.8 de la CE en relación con los matrimonios, el texto constitucional no reserva al Estado competencias exclusivas al respecto.

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

obligaciones, ventajas y beneficios del matrimonio). Además, como añadió en este punto, si los miembros de una unión estable de pareja no se casan y, por consiguiente, quedan libres de tales cargas y obligaciones, tampoco pueden disfrutar las ventajas o beneficios previstos al respecto, si bien, como se ha señalado, la normativa autonómica ya ha venido regulando la institución de las parejas de hecho previendo también una serie de cargas y obligaciones (e incluso contemplando su equiparación).

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

Y todo ello sin olvidar que, como señala el art. 9.1 del propio TRLRHL, “no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales” (sin perjuicio de que las entidades locales puedan reconocer los beneficios fiscales en los supuestos expresamente previstos por el TRLRHL), ya que, junto a las exigencias de rango legal del art. 31.3 de la CE y el art. 8.d) de la LGT, opera también el art. 133.3 de la CE (el cual requiere el rango legal para establecer “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado”).

Además, a pesar de que el TC realizara una restrictiva interpretación en este punto sobre el alcance de dicha reserva (señalando que en el ámbito tributario no impera con carácter absoluto sino relativo), dejó claro que las exenciones y los beneficios fiscales eran elementos esenciales de los tributos, por lo que, si bien dejó fuera de las exigencias del rango legal los aspectos relacionados con su regulación (como su reducción o supresión), consideró que su establecimiento o ampliación (como ocurriría en este caso) quedaba cubierto por el principio de legalidad³³.

Así pues, considerando las exigencias del principio de reserva de ley y que la posibilidad de extender las previsiones del art. 108.4 del TRLRHL a las parejas de hecho no se encuentra justificada desde la óptica de la analogía sino desde los propios principios de justicia tributaria, parece claro que las Corporaciones locales no se encuentran técnicamente habilitadas para preverla sin incurrir en extralimitación, y es que, a fin de cuentas, permitírsele sería reconocerles capacidad para modificar una ley estatal³⁴.

33 Al respecto, como señaló la STC 6/1983, de 4 de febrero, “en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria (...) [por lo que] la “reserva de ley” se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede situarse genéricamente el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo”. Para un mayor desarrollo de dicho principio en el ámbito tributario, véase BÁEZ MORENO, A.: “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Crónica tributaria*, núm. 133, 2009; GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: “Reserva de ley tributaria y separación de poderes. Fundamentos y análisis crítico”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año 31, núm. 4; o ALGUACIL MARÍ, M.P.: “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *Revista española de derecho financiero*, núm. 101, 1999.

34 En la misma línea se ha pronunciado el TS en la STS de 29 de mayo de 2008, donde se señala expresamente que la mencionada bonificación “sólo puede operar en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de cónyuge, descendientes y ascendientes”. Además, como destacó la STC 19/1987, de 17 de febrero, el instituto del art. 31.3 de la CE tiene como uno de sus objetivos “la preservación de la unidad del ordenamiento, y de una básica igualdad de posiciones de los contribuyentes”, por lo que, claramente, no permite “al acuerdo municipal como sustitutivo de la Ley para la adopción de unas decisiones que, sólo a ella, porque así quiere la Constitución, corresponde expresar”.

Por consiguiente, resulta de suma relevancia la necesidad de reformular del art. 108.4 del TRLRHL incluyendo a los miembros de las parejas de hecho (reconocimiento que, como ha resaltado la DGT, deberá realizarse de forma expresa)³⁵, tanto porque así lo exige el propio respeto a la CE (y, en concreto, a los principios de justicia tributaria), como para impedir que se produzcan más conflictos de competencia a la hora de desarrollar la normativa de los tributos de carácter local³⁶.

Además, todas estas consideraciones resultan también trasladables a la otra ampliación de los sujetos con derecho a la bonificación aquí estudiada que se ha realizado en el Barcelona, donde, tras señalarse que será aplicable cuando los adquirentes sean el cónyuge, los descendientes o adoptados o los ascendientes o adoptantes, se añade que, “si no existe dicha relación de parentesco, la bonificación se puede aplicar también a los que reciban del ordenamiento jurídico un trato análogo para la continuación en el uso de la vivienda por su convivencia con el causante durante los dos años anteriores a su muerte”³⁷.

Sin embargo, su improcedencia tampoco obsta en este caso la conveniencia de que se modifique el art. 108.4 del TRLRHL en el sentido de incluir como potenciales beneficiarios de la bonificación aquellas personas que, por encontrarse en las mismas condiciones que los sujetos expresamente previstos, también deberían entenderse incluidas (tanto con base en el principio de igualdad y el de igualdad tributaria -arts. 14 y 31 de la CE-, como por las razones que justifican la protección de la familia -art. 39 de la CE-), como pueden ser las personas que hubieran realizado o sido objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo³⁸, los tutores legales judicialmente declarados de los causantes que hubieran sido incapacitados, con independencia de su parentesco, e incluso los miembros de relaciones convivenciales de ayuda mutua reguladas por los arts. 240-1 a 240-7 de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia³⁹.

De hecho, todos estos sujetos se encuentran previstos por diferentes normativas autonómicas a la hora de reconocerles la reducción de la base imponible del ISD por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante, como ocurre, respectivamente, con el art. 24 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, el art. 5 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, de Cantabria, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado y con el art. 36 de la Ley catalana 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De todos modos, procede destacar que, en tanto que el TRLRHL no limita la bonificación a los ascendentes o descendientes consanguíneos, parece que también deberán entenderse incluidos aquellos que lo sean por afinidad, aplicando en este punto las mismas consideraciones que la STS

35 En este punto, como resaltó la contestación a la Consulta Vinculante de la DGT de 10 de marzo de 2016, incluso en el caso de que se encontrara expresamente prevista la equiparación de los derechos civiles entre los matrimonios y las uniones estables de parejas (como ocurre, como se ha señalado, en la CCAA gallega), “nunca se pueden extrapolar dichos derechos a efectos tributarios”.

36 De hecho, en esta misma línea, procede destacar la Recomendación del Defensor del Pueblo a la Administración el 2 de julio de 2015, resaltando la necesidad de acometer una reforma general en la propia LGT equiparando el tratamiento fiscal de los matrimonios y las parejas de hecho (con el fin de conseguir así que quedara acomodada la normativa de todos los impuestos).

37 Art. 9º de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (aprobada definitivamente por el Plenario del Consejo Municipal de Barcelona en fecha 29 de diciembre de 2015).

38 Y más considerando que son justamente las razones que justifican la protección de la familia las que fundamentan que se les reconozca el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes en el IRPF y que incluso pueden presentar una declaración conjunta al considerarse unidad familiar (art. 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio y Resolución a la Consulta Vinculante de la DGT V1845-17, de 12 de julio de 2017).

39 Tales relaciones se definen como aquellas en que dos o más personas (hasta 4 si no son parientes) conviven en una misma vivienda habitual y que comparten, sin contraprestación y con voluntad de permanencia y de ayuda mutua, los gastos comunes o el trabajo doméstico, o ambas cosas (rigiendo preferentemente los acuerdos que hayan estipulado).

3405/2017, de 25 de septiembre, estableció respecto a la reducción de la base imponible del ISD por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante (prevista en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –LISD–)⁴⁰. Y, de hecho, resulta importante destacar a tal efecto la STS 1086/2017, de 24 de marzo, dictada en casación para la unificación de doctrina, la cual señaló que, respecto a la mencionada reducción del ISD, la extinción del vínculo matrimonial del que surge el parentesco por afinidad (ya sea por divorcio o fallecimiento) no supone que el pariente afín se convierta en un extraño, sino que debe seguirle siendo aplicable la reducción derivada de su grado de afinidad prevista por la normativa del tributo.

En cualquier caso, y a pesar de que el TRLRHL acabe reconociendo el posible derecho a la bonificación de los sujetos mencionados, conviene señalar que las Corporaciones locales podrán decidir limitarlos en sus respectivas ordenanzas (ya sea respecto a las distintas categorías de sujetos como entre las mismas), siempre y cuando, claro está, las diferencias de trato se fundamenten en razones justificadas (como pueden ser su niveles de ingresos, el requisito de convivencia o el valor de la vivienda transmitida) que impidan la discriminación.

4. La exigencia de la convivencia con el causante

Por su parte, algunos Ayuntamientos han condicionado la aplicación de la bonificación aquí estudiada a que los sujetos pasivos del IIVTNU acrediten una convivencia con el causante durante un determinado tiempo anterior a su fallecimiento (como ocurre, por ejemplo, en Valencia por un plazo mínimo de dos años⁴¹), y aunque este hecho suponga, en realidad, una reducción de los sujetos que podrán tener derecho a la misma, merece ser tratado de forma independiente considerando la polémica que puede plantear.

Y es que en este punto la STSJ de Cantabria 310/2017, de 6 de octubre de 2017, vino a confirmar su improcedencia, estableciendo que el art. 10.3.b) de la Ordenanza del Impuesto aprobada por el Ayuntamiento de Santander vulneraba el principio de igualdad ante la ley y resultaba incompatible con un sistema tributario justo “al resultar discriminatoria la exigencia del requisito de residencia [de los adquirentes] en el inmueble dos años antes del fallecimiento del causante”.

Sin embargo, con base en el razonamiento del Tribunal, conviene realizar dos importantes precisiones, puesto que, en primer lugar, para determinar que el requisito de la residencia puede resultar discriminatorio, se alega la STC 60/2015, de 18 de marzo. No obstante, el condicionamiento que la mencionada sentencia declaró inconstitucional en el ámbito del ISD no fue la convivencia con el causante sino la residencia en una determinada CCAA, señalando que, lejos de ser un elemento válido de diferenciación en situaciones objetivamente comparables, el territorio resulta

40 En este punto, el citando precepto contempla la mencionada reducción al cónyuge del causante y a sus ascendientes y descendientes, así como a sus parientes colaterales mayores de 65 años que hubiesen convivido con el mismo durante los dos años anteriores a su fallecimiento, estableciendo la STS 1847/2003, de 18 de marzo, que también debían entenderse incluidos los parientes afines por cuanto “el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad” y “donde la Ley no distingue no cabe distinguir”. Y resulta interesante destacar también el párrafo con el que cierra el mismo posicionamiento la STS 3405/2017, de 25 de septiembre, apuntando que “en nuestro sistema sucesorio el pariente afín solo puede ser llamado a la herencia por testamento al no estar prevista -como se sigue de nuestro Código Civil- su sucesión abintestato. Quiere ello decir, por tanto, que la voluntad del causante es instituir heredero o nombrar legatario a su pariente político a pesar de la extinción anterior -por muerte de su cónyuge, pariente consanguíneo del llamado- del vínculo matrimonial que originó la afinidad. Si ello ha sido así es, sin duda, porque el vínculo afectivo se mantiene no obstante aquella extinción, lo que no puede ser desconocido -a nuestro juicio- por las normas tributarias que gravan la sucesión”.

41 Art. 17 de la Ordenanza Fiscal 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Valencia el 30 de noviembre de 1989 (modificada por última vez por acuerdo de fecha 23 de diciembre de 2015).

un elemento de discriminación carente de justificación alguna (lo que ocurriría en el ámbito de la bonificación aquí estudiada si se limitara su procedencia a la residencia del adquirente en el territorio del pertinente municipio con independencia de su residencia con el causante⁴²).

Pero, en principio, nada impedirá que la bonificación aquí estudiada pueda condicionarse a la convivencia previa con el fallecido si su establecimiento se motiva de forma suficiente, lo cual, como debe destacarse en segundo lugar, sí que parece cuestionable en el caso que enjuició la STSJ. Y es que, como señala, los informes municipales de la controvertida ordenanza establecían que con el mencionado condicionamiento se pretendía beneficiar a los familiares que hubieran convivido en la vivienda transmitida por razones situaciones de dependencia y vulnerabilidad, pero quedaban fuera de la misma familiares que, como los hijos (o el propio cónyuge), residieran o hubieran residido durante el mencionado plazo fuera del inmueble con carácter temporal y por razones justificadas (como pueden ser de estudios, de empleo o incluso de salud) e incluso los hijos que, por razones de separación o divorcio, residieran con el otro progenitor (generando, de este modo, diferencias de trato desproporcionadas y carentes de justificación).

No obstante, tales consideraciones no invalidan de por sí el requisito convivencial, el cual, podría venir justificado con base en la protección del derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada reconocido por el art. 47 de la CE (en el sentido que, a causa de la tributación a la que deben hacer frente los sujetos pasivos en tales casos, pudiera ponerse en riesgo su vivienda habitual). Sin embargo, para su completa viabilidad, no deberían tenerse en cuenta los cambios de residencia efectiva de carácter temporal por motivos justificados ni de los adquirentes ni del propio causante (como pueden de trabajo o de estudios), del mismo modo que no deberían considerarse los traslados permanentes de carácter forzoso (como podrían ser los derivados de separación o divorcio o por motivos de salud⁴³).

Y más considerando que cada vez es más habitual que los causantes se encontraran residiendo en una residencia geriátrica o centro similar, si bien es cierto que este concreto supuesto se encuentra contemplado cada vez en más ordenanzas (previendo que la vivienda en la que éstos hubieran residido antes de su ingreso no perderá su condición de habitual a efectos de la bonificación)⁴⁴.

42 En concreto, la mencionada sentencia declaró la inconstitucionalidad del art. 12.bis.a) de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana (concretamente, en la redacción dada por el art. 16 de la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de la Comunidad Valenciana), donde se contemplaba una bonificación del 99% de la cuota del ISD en las adquisiciones mortis causa entre parientes de los Grupos I y II siempre que los sucesores tuvieran su residencia habitual en dicha autonomía. De hecho, en la misma línea, aunque desde el punto de vista internacional, se ha pronunciado el propio TJUE, como puede apreciarse en la STJUE 17/10/2013, de 17 de octubre -asunto C-181/12- (donde se señaló la prohibición de que Alemania, en el cálculo del Impuesto sobre Sucesiones por la adquisición *mortis causa* de un inmueble situado en su territorio, dispensara una menor reducción de la base imponible por el hecho de que el causante y el causahabiente residieran, en el momento del fallecimiento, en un tercer país -en el caso, la Confederación Suiza-, respecto a la que hubiera procedido si al menos uno de ellos hubiera residido en su territorio).

43 Al respecto, y aunque únicamente respecto al causante, así lo hace el Ayuntamiento de Segovia, al señalar que no se perderá la reducción de la vivienda habitual si el causante hubiera cambiado de residencia dentro de los dos años anteriores a su fallecimiento "habiendo concurrido circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como separación matrimonial, traslado laboral, ingreso en residencia geriátrica u otras análogas" (art. 2º.2 de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de la Corporación de Segovia el 22 de octubre de 1998 (modificada por última vez por acuerdo de fecha 2 de diciembre de 2016).

44 Así, por ejemplo, se contempla que "no se perderá el derecho a la bonificación en el supuesto de que la falta de empadronamiento de la persona causante y/o de su cónyuge en la vivienda habitual sea debida al empadronamiento en un centro sanitario o geriátrico, o haya estado motivada por causas de salud suficientemente acreditadas" (art. 5 de la Ordenanza Fiscal 1.03 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, modificada por acuerdo de Pleno de L'Hospitalet de Llobregat, en sesión de 22 de diciembre de 2015), previéndose de forma mucho más extensa aunque limitada en el tiempo en el caso de Barcelona ("si en el momento de la realización del hecho imponible el causante tenía la residencia efectiva en otro domicilio del que no era titular, también tendrá la consideración de vivienda habitual aquel que tenía esta consideración hasta cualquier día de los diez años anteriores a la muerte del causante, siempre que el uso de la vivienda no haya sido cedido a terceros mediante contraprestación en el periodo mencionado, o haya sido cedido a terceros mediante el pago de un alquiler social a través de la bolsa de vivienda de alquiler de Barcelona" - art. 9º de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (aprobada definitivamente por el Plenario del Consejo Municipal de Barcelona en fecha 29 de diciembre de 2015)-).

Asimismo, procede resaltar que, además de motivada, resulta adecuada la exigencia de que dicha convivencia se hubiera producido durante un determinado período de tiempo, evitando de este modo los cambios de residencia fraudulentos con la única finalidad de conseguir una menor tributación.

Y es que, además, si se contemplara la bonificación en tales términos, también resultaría justificada la discriminación que podría predicarse respecto a aquellos familiares directos a los que no se transmita una vivienda habitual, ya que puede suponer un atentado contra el principio de generalidad el no bonificar la adquisición de otras formas de riqueza (especialmente existentes en aquellos casos donde los causantes, por su menor capacidad económica, no pudieron obtener una vivienda en propiedad). Y en la misma línea, la exigencia del mencionado requisito también viene a impedir la desproporción de las consecuencias de la estudiada bonificación, en el sentido de evitar que los adquirentes puedan beneficiarse de la misma por tantas viviendas habituales como adquieran (favoreciendo, nuevamente, a los ciudadanos con las rentas más elevadas).

Además, no debe olvidarse que la posibilidad de establecer este requisito ha sido confirmada por la propia DGT, al señalar que “será la ordenanza fiscal la que, en aras del principio de autonomía local reconocido en la Constitución Española, en su caso, pueda establecer otros requisitos, como puede ser que se trate de la vivienda habitual del causante y/o del adquirente, que se resida en la misma un determinado número de años (...)”⁴⁵.

No obstante, es importante resaltar que lo que no resultará viable en este punto es que su aplicabilidad se vincule a los datos que figuren en el pertinente padrón municipal⁴⁶, por cuanto, a pesar de que el art. 16.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local señale que “sus datos constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo” (excepto, como contempla el art. 18.2, para los extranjeros), y de que, como añade, “las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos” (dentro de los que, lógicamente, deben entenderse incluidos los tributarios), cierto es que, como reconoció la mencionada STSJ de Cantabria 310/2017, “no es el único medio de prueba del domicilio habitual”, siendo, además, plenamente aceptado que “los datos del empadronamiento suponen una presunción *iuris tantum* que puede desvirtuarse mediante prueba en contrario (art. 385 LEC y 108 LGT)”.

Por consiguiente, si una ordenanza fiscal quiere condicionar la bonificación aquí estudiada a que el adquirente tuviera fijada en la vivienda transmitida su residencia habitual, puede contemplar los datos del padrón como presunción al respecto pero no vincular su procedencia al contenido de éste, y es que debe poderse probar la residencia, en cuanto a realidad fáctica, por cualquier medio admisible en Derecho (lo que también permitirá justificar aquellos traslados mencionados que no deban tenerse en cuenta a tal efecto).

5. El concepto de vivienda habitual del causante

En este punto, dentro del ámbito de la reducción aquí estudiada, el TRLRHL no define qué deberá entenderse por vivienda habitual, por lo que parece que su concepto también podrá ser

45 Contestación a la Consulta de la DGT 0012-17, de 25 de abril de 2017.

46 Así ocurre, por ejemplo, en el caso de L'Hospitalet de Llobregat, al exigir que en la vivienda habitual “hayan estado empadronados el sujeto pasivo y la persona causante durante un periodo previo e ininterrumpido de un año, contado desde la fecha de defunción” (art. 5 de la Ordenanza Fiscal 1.03 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, modificada por acuerdo de Pleno de L'Hospitalet de Llobregat, en sesión de 22 de diciembre de 2015).

determinado por cada Ayuntamiento dentro de sus potestades para regular las condiciones sustantivas y formales para su procedencia⁴⁷.

De hecho, así parece desprenderse del incremento de la autonomía local pretendido con su inclusión, del mismo modo que parece derivarse de las consideraciones del TS al señalar que las ordenanzas fiscales pueden “regular las condiciones de esa bonificación en el marco que establece la Ley” y que se configura por los supuestos en los que se puede establecer (sólo en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de cónyuge, descendientes y ascendientes) y su cuantía máxima (del 95%)⁴⁸.

Y ciertamente así se ha venido llevando a cabo por parte de los distintos Ayuntamientos, debiéndose analizar al respecto dos aspectos de carácter sustancial: la consideración de la residencia del causante en la vivienda para que tenga tal consideración y los elementos que podrá integrar.

Así, por lo que respecta a la exigencia de la residencia del causante en la misma, pueden reiterarse parte de las consideraciones realizadas en el apartado anterior, ya que la ausencia de situaciones discriminatorias y carentes de justificación en este punto exige prever las salvedades mencionadas. De este modo, no deberían tenerse en cuenta los cambios de residencia efectiva de carácter temporal por motivos justificados (como pueden de trabajo o de estudios), del mismo modo que no deberían considerarse los traslados permanentes de carácter forzoso (especialmente por motivos de salud –ya sea comportando el ingreso del causante en una residencia geriátrica o el traslado a la vivienda de un tercero de la que no fuera titular para que éste se haga cargo de su cuidado-).

No obstante, por los motivos ya expuestos, resultan totalmente improcedentes aquellas previsiones que condicionan el carácter habitual de la vivienda transmitida a que el causante figurara empadronado en la misma⁴⁹, ya que, a pesar de que pueda preverse como presunción *iuris tantum*, debe admitirse cualquier medio de prueba válido en Derecho que demuestre la realidad.

Y por su parte, respecto a los elementos conforman el concepto de vivienda habitual, también algunos Ayuntamientos se han pronunciado al respecto, como es el caso de Barcelona al señalar que, además del inmueble que figure en el padrón de habitantes (admitiendo prueba en contrario a efectos de determinar la residencia efectiva del causante), se considerará vivienda habitual “un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento, siempre y cuando se encuentren situados en el mismo edificio”⁵⁰.

No obstante, aparece la duda de qué ocurrirá en los supuestos donde no se contemple nada a tal efecto, punto en el que pueden trasladarse las consideraciones de la DGT en relación con dicha cuestión respecto a la reducción de la base imponible del ISD por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante.

Así, considerando que, conforme al art. 12 de la LGT, “en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”, la DGT ha señalado que, una vez “examinada la reducción establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 desde la realidad social en que ha de ser aplicada, ha de permitirse una

47 Al respecto, dentro del ámbito del IIVTNU, cierto es que el art. 105.1.c) señala que “se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años”, aunque, como se delimita de forma expresa, será así entendida a los exclusivos efectos de determinar la aplicación de la exención contenida en el mencionado precepto.

48 STS de 29 de mayo de 2008.

49 Véase, por ejemplo, el art. 7º.bis de la Ordenanza Fiscal Núm. 5 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Benicàssim, la cual entró en vigor el día 1 de enero de 2015, donde se señala que “se entenderá por vivienda habitual del causante el inmueble de carácter residencial donde figure empadronado durante los tres años inmediatamente anteriores a la fecha de transmisión”.

50 Art. 9º de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (aprobada definitivamente por el Plenario del Consejo Municipal de Barcelona en fecha 29 de diciembre de 2015).

ampliación del concepto estricto de vivienda a aquellos elementos (caso del garaje) vinculados con la misma, ya se entienda dicha vinculación desde el punto de vista de su configuración registral o desde el punto de vista de su consideración unitaria en el tráfico jurídico". Por consiguiente, como añade, "habrá vinculación cuando el garaje constituya una finca registral única junto con la vivienda o, cuando, tratándose de distintas fincas registrales, se configure como anejo inseparable de la misma desde el punto de vista de su consideración unitaria en el tráfico jurídico. La vinculación debe resultar de forma indubitada de las circunstancias concurrentes en su adquisición, ya sea por su ubicación en el mismo inmueble, por su adquisición en el mismo acto (aunque sea en distinto documento) o, desde un punto de vista finalista, por adquirirse dichos bienes para ser arrendados conjuntamente con la vivienda"⁵¹.

6. La cuantía de la bonificación

Como señala el art. 108.4 del TRLRHL, "las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto", a diferencia de lo que ocurre con otras bonificaciones de impuestos locales donde el propio TRLRHL predetermina su cuantía⁵².

Así, con el fin de garantizar la autonomía local, los Ayuntamientos tienen la facultad de establecer el porcentaje aplicable que estimen oportuno, aunque, a diferencia de lo que curre con el tipo de gravamen del IIVTNU, el TRLRHL no concreta si éste deberá ser único o podrán ser varios⁵³. No obstante, la DGT se ha pronunciado sobre este extremo apostando por su variabilidad, precisando que, además de que pueda establecerse sólo en el caso de que "el valor catastral del bien inmueble no supere un determinado importe"⁵⁴, "puede ser único o diferente en función de distintos elementos (por ejemplo: distintos tramos de valor catastral, el tipo de inmueble, si constituye la vivienda habitual o local de la actividad económica, etc.), con el límite máximo legal del 95 por ciento de la cuota íntegra"⁵⁵.

Por consiguiente, los Ayuntamientos no sólo pueden establecer un único tipo respecto a dicha bonificación sino también porcentajes diferenciados⁵⁶, lo que ciertamente ha ocurrido en la práctica y con distintas cantidades.

Así, mientras que algunos municipios han fijado al respecto un solo porcentaje de bonificación (como es el caso de Barcelona⁵⁷, Segovia⁵⁸ o Valladolid⁵⁹, que contemplan un único porcentaje del 95%, o de

51 Contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V3752-15, de 26 de noviembre de 2015.

52 A modo de ejemplo, el art. 73.2 del TRLRHL prevé una bonificación obligatoria en el IBI "del 50 por ciento en la cuota íntegra del Impuesto" para las viviendas de protección oficial, y las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva CCAA, durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva, del mismo modo que el art. 88.1.b) prevé una bonificación del en el IAE "del 50 por ciento de la cuota correspondiente" para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la finalización del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla.

53 En este punto, mientras que el art. 108.1 del TRLRHL hace referencia, a "el tipo de gravamen" del IIVTNU, especifica en su segundo párrafo que "los Ayuntamientos podrán fijar un solo tipo de gravamen o uno para cada uno de los períodos de generación del incremento de valor indicados en el apartado 4 del artículo anterior".

54 Contestación a la Consulta de la DGT 0012-17, de 25 de abril de 2017.

55 Contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V5118-16, de 28 de noviembre de 2016.

56 Al respecto, así lo reconoce también la STS de 29 de mayo de 2008, previendo distintos porcentajes en función del valor catastral del suelo correspondiente a la vivienda transmitida.

57 Art. 9.º de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (aprobada definitivamente por el Plenario del Consejo Municipal de Barcelona en fecha 29 de diciembre de 2015).

58 Art. 2.º 2 de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de la Corporación de Segovia el 22 de octubre de 1998 (modificada por última vez por acuerdo de fecha 2 de diciembre de 2016).

59 Art. 6.º de la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de la Corporación de Valladolid el 1 de diciembre de 2015.

Zaragoza⁶⁰ o Santander⁶¹, que también reconocen un solo porcentaje del 95% y 90%, respectivamente, pero únicamente aplicable si el valor catastral del suelo es inferior a 150.000 euros, en el primer caso, e inferior o igual a 60.000 euros, en el segundo), otros han optado por establecer porcentajes diferenciados en función de diferentes criterios, como puede ser el valor catastral del suelo correspondiente a la vivienda habitual en el momento del devengo del Impuesto y con independencia del valor atribuido al derecho adquirido sobre la misma (como ocurre en Madrid⁶² o L'Hospitalet de Llobregat⁶³), el valor catastral de la vivienda transmitida junto con el nivel de ingresos de la unidad familiar del sujeto pasivo considerando el número de personas que la integran (como es el caso de Viladecans⁶⁴), o simplemente el nivel de renta de la unidad familiar o convivencial del sujeto pasivo (como pasa en La Coruña⁶⁵).

Asimismo, por su singularidad, pueden destacarse las previsiones establecidas en Málaga, donde, si bien se prevén un conjunto de porcentajes del 95%, el 80%, el 70%, el 50% y el 25% en función del valor catastral de la vivienda, también se contempla una bonificación única del 95%, con independencia del valor de la vivienda, cuando el adquirente tenga una determinada condición subjetiva (de pensionista, de desempleado inscrito como demandante de empleo en servicios públicos de empleo, sea menor de 30 años, tenga reconocida una discapacidad de gran invalidez, o sea víctima de violencia de género) y cumpla, además, con otros requisitos relativos a la capacidad económica de su unidad familiar⁶⁶.

Así pues, dentro de las potestades que les confiere su autonomía local, nada impide que los Ayuntamientos fijen uno o diferentes porcentajes respecto a la bonificación aquí estudiada o incluso que condicionen su aplicación a determinados criterios, siempre que el motivo utilizado para su establecimiento no resulte contrario, en los términos ya mencionados, al principio de igualdad ante la ley y los principios de justicia tributaria constituyendo supuestos discriminatorios carentes de justificación (lo que no ocurre en ninguno de los supuestos señalados al atender todos a razones de capacidad económica).

7. El mantenimiento de la vivienda en el patrimonio del adquirente

Finalmente, mientras que algunos municipios no prevén nada a tal efecto⁶⁷, el último de los requisitos al que algunos Ayuntamientos han condicionado la estudiada bonificación y que merece un trato

60 Art. 7 de la Ordenanza fiscal nº 9 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Zaragoza el 22 de diciembre de 2017.

61 Art. 10.1 de la Ordenanza Fiscal núm. 5-I del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de Santander en sesión celebrada el 28 de diciembre de 2017.

62 En este caso, el art. 18 de las Ordenanzas fiscales y precios públicos, aprobada por el Pleno de la Corporación de Madrid el 20 de diciembre de 2001 (modificada por última vez por acuerdo plenario de 19 de diciembre de 2014), establece un porcentaje del 95% si el valor catastral del suelo es inferior o igual a 60.000 euros, del 75% si el valor es superior a 60.000 y no excede de 100.000, del 50% si es superior a 100.000 y no excede de 138.000 y del 15% si es superior a 138.000.

63 Al respecto, el art. 5 de la Ordenanza Fiscal 1.03 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (modificada por acuerdo de Pleno de L'Hospitalet de Llobregat, en sesión de 22 de diciembre de 2015), establece un porcentaje del 95% cuando el valor sea de entre 0 y 30.000 euros, del 85% cuando el valor sea de entre 30.000,01 y 50.000 y de 75% cuando sea de más de 50.000.

64 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal núm. 1.05 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno en sesión celebrada en Viladecans el 29 de noviembre de 2012 (modificada por última vez el 30 de marzo de 2017).

65 Art. 9.2 de la Ordenanza Fiscal nº 53-2015 Reguladora del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el pleno municipal de La Coruña el 29 de diciembre de 2015.

66 Art. 6º de la Ordenanza nº 5 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Málaga, publicada en el BOP nº 246 de 29 de diciembre de 2016.

67 Este es el caso, por ejemplo, de La Coruña (Ordenanza Fiscal nº 53-2015 Reguladora del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el pleno municipal de La Coruña el 29 de diciembre de 2015) o Zaragoza (Ordenanza fiscal nº 9 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Zaragoza el 22 de diciembre de 2017).

especial es el mantenimiento de la vivienda objeto de la misma, durante un determinado período de tiempo, en el patrimonio del adquirente, salvo que éste fallezca dentro del pertinente plazo.

Así, a diferencia del resto de supuestos, el mencionado requisito no es constatable en el momento de aplicar la reducción sino que deberá cumplirse en el futuro, de modo que, en caso de incumplimiento, el adquirente deberá comunicarlo a la Administración tributaria competente en el plazo de 30 días (presentando una autoliquidación complementaria si había autoliquidado el Impuesto)⁶⁸ y conllevará el abono de la parte de la cuota tributaria dejada de ingresar como consecuencia de la bonificación practicada y de los pertinentes intereses de demora⁶⁹.

Sin embargo, el lapso temporal requerido varía mucho en función de cada municipio, siendo, por ejemplo, de 1 año posterior al fallecimiento del causante en Benicàssim⁷⁰, de 4 años a partir del momento de la concesión de la bonificación en Viladecans⁷¹ o de 10 años desde el día de la transmisión de la que ha sido objeto la bonificación en Segovia⁷².

De todos modos, ni la viabilidad de este condicionamiento ni los diferentes períodos de tiempo plantean problema alguno desde el punto de vista competencial⁷³, siempre y cuando no se requiera que durante el mencionado plazo también se mantenga en la vivienda el domicilio habitual del adquirente (lo cual ocurre, por ejemplo, en el caso de Málaga⁷⁴).

Y es que, si bien en este caso el problema no radica en acudir al territorio como elemento válido de justificación ante un tratamiento fiscal diferenciado de situaciones objetivamente comparables (ya que la discriminación que aquí se puede producir también tendrá lugar cuando el contribuyente traslade su domicilio dentro del mismo municipio), conlleva una clara vulneración del derecho a la libre elección de residencia reconocido en el art. 19 de la CE, del mismo modo que puede atentar incluso contra la libertad de circulación de capitales y personas en la que se fundamenta la UE.

De todos modos, cierto es que el sentido y utilidad de este condicionamiento pueden resultar cuestionables considerando sus consecuencias prácticas, ya que, además de influir en las decisiones económicas de los ciudadanos (vulnerando, en consecuencia, el principio de neutralidad fiscal),

68 Art. 137.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

69 Para un mayor desarrollo en este extremo, véase CAYÓN GALIARDO, A.: "Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 85, 2009.

70 Art. 7º.bis de la Ordenanza Fiscal Núm. 5 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Benicàssim, la cual entró en vigor el día 1 de enero de 2015.

71 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal núm. 1.05 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno en sesión celebrada en Viladecans el 29 de noviembre de 2012 (modificada por última vez el 30 de marzo de 2017).

72 Art. 2º.2 de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de la Corporación de Segovia el 22 de octubre de 1998 (modificada por última vez por acuerdo de fecha 2 de diciembre de 2016).

73 Sin ir más lejos, así lo ha previsto expresamente la propia DGT al señalar que, los Ayuntamientos, en aras de su autonomía local, les corresponde la regulación de los aspectos sustantivos y formales de esta bonificación, pudiendo "condicionar la aplicación de la misma al cumplimiento de distintos requisitos, como puede ser (...) que el inmueble permanezca en el patrimonio del beneficiario durante un determinado período de tiempo" (Contestación a la Consulta vinculante de la DGT V5118-16, de 28 de noviembre de 2016).

74 Así, y aunque se señala con carácter general que, para la procedencia de la bonificación, se deberá mantener la adquisición durante los dos años siguientes a la misma (salvo que los adquirentes falleciesen dentro de ese plazo), se establece una previsión específica respecto a los sujetos pasivos a los que les resulte de aplicación el porcentaje fijo del 95% por sus singulares condiciones personales y económicas señaladas en el apartado anterior de este trabajo, apuntando que perderán la bonificación si transmiten inter vivos su derecho a la vivienda antes de 4 años desde el momento de su adquisición "o si, en dicho plazo, trasladan su empadronamiento a otro domicilio" (art. 6º de la Ordenanza nº 5 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Málaga, publicada en el BOP nº 246 de 29 de diciembre de 2016).

viene a restringir la oferta del mercado inmobiliario. Y más teniendo en cuenta que, en aquellos casos donde no se exija que el adquirente conviviera con el causante (como pasa, por ejemplo, en Segovia), los sujetos pasivos del IIVTNU podrán beneficiarse de tantas bonificaciones como viviendas habituales adquieran de sus familiares directos (a no ser que, como ocurre en Viladecans, se condicione también la bonificación a que el adquirente no dispusiera de otros inmuebles).

Asimismo, considerando la exención de las transmisiones que contempla el art. 105.1.c) del TRLRHL⁷⁵, no tiene mucho sentido que, a consecuencia de las mismas, los ahora transmitentes deban hacer frente a la parte de la cuota tributaria dejada de ingresar por la aplicación de la bonificación junto con los correspondientes intereses de demora, máxime cuando la difícil situación económica de los sujetos pasivos que justifica la mencionada exención del Impuesto es la misma en ambos casos.

Por ello, procede resaltar el acierto de Viladecans en este punto al permitir, con carácter general, el incumplimiento del mencionado requisito si la transmisión de la vivienda se produce a causa de su dación en pago, ejecución hipotecaria u otras operaciones bancarias de similares características⁷⁶, y es que deberían quedar excepcionadas todas las transmisiones forzosas derivadas de la difícil situación de los sujetos pasivos.

De todos modos, teniendo en cuenta que los motivos que pueden justificar la bonificación aquí estudiada ya pueden quedar garantizados mediante los requisitos exigidos al sujeto pasivo en el momento de su adquisición (ya que el abanico de posibilidades al respecto puede ser muy amplio -requiriendo que tuviera su domicilio en la vivienda, que no tuviera otros inmuebles, que no dispusiera de un determinado número de ingresos respecto a su unidad familiar, etc.-), lo más adecuado sería evitar su condicionamiento futuro, tanto por las cuestionables consecuencias que puede conllevar como para simplificar la gestión del Impuesto (y más considerando que las transmisiones de la vivienda que se produzcan una vez transcurrido un año también se encontrarán, en principio, sujetas a tributación).

8. Conclusiones

Con base en el art. 108.4 del TRLRHL, los Ayuntamientos se encuentran habilitados para establecer y regular en sus respectivas ordenanzas fiscales una bonificación en la cuota íntegra del IIVTNU en los casos de adquisición de derechos sobre la vivienda habitual del causante (la cual operará en todos los actos, negocios o contratos que, siendo calificados conforme a su verdadera naturaleza jurídica, tengan la consideración de negocio jurídico *mortis causa* -incluso en aquellos supuestos donde el instituyente no hubiera fallecido-), siempre y cuando no amplíen los sujetos previstos por la norma estatal (los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes -debiendo entenderse también incluidos los parientes afines-) y el porcentaje máximo previsto (del 95%).

No obstante, considerando los motivos que en principio justificaron la incorporación de este beneficio fiscal (el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada -art. 47 de la CE- y el deber de los poderes públicos de proteger social, económica y jurídicamente la familia -art. 39 de la CE-), deberían ampliarse los sujetos previstos por el propio TRLRHL a todos aquellos que pudieran encontrarse en situaciones económicas iguales y objetivamente comparables, como ocurre especialmente con los miembros de las uniones estables de pareja y su necesaria equiparación con

75 Al respecto, en relación con la vivienda habitual del deudor hipotecario o del garante del mismo, el mencionado precepto exonera del IIVTNU las transmisiones derivadas de su dación en pago o de su ejecución hipotecaria judicial o notarial, cuando sean para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma contraídas con entidades de crédito o equivalentes.

76 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal núm. 1.05 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno en sesión celebrada en Viladecans el 29 de noviembre de 2012 (modificada por última vez el 30 de marzo de 2017).

los cónyuges (consiguiendo así el pleno respeto a los principios constitucionales de justicia tributaria, evitando discriminaciones injustificadas e impidiendo que las ordenanzas fiscales que ya se han pronunciado en este sentido sean susceptibles de extralimitación competencial).

Y es que, justamente en el caso del IIVTNU, carece de todo el sentido y justificación razonable que la única equiparación que se haya realizado al respecto por parte del TRLRHL sea para negar la aplicación de una exención a los contribuyentes (al considerar, en este caso sí, a las parejas de hecho como unidades familiares), prescindiendo de la misma lógica a la hora de aplicarles el resto de beneficios fiscales que derivan exactamente de la misma condición.

De todos modos, lo que sí pueden realizar los entes locales es la restricción de los sujetos previstos con derecho a la citada bonificación, así como añadir requisitos para su procedencia. Sin embargo, la bonificación resultante siempre deberá venir fundamentada en los motivos mencionados u otros fines protegidos por el texto constitucional, ya que quedan prohibidos todos los beneficios fiscales no justificados en objetivos de interés general y los que no resulten proporcionados a los mismos.

Además, deberá respetar en todo caso los principios de justicia tributaria (especialmente por lo que respecta al principio de igualdad), del mismo modo que las diferencias de trato que conlleve deberán superar el triple examen que requiere el TC para no considerar vulnerado el derecho a la igualdad ante la ley reconocido en el art. 14 de la CE (que se trate de situaciones objetivamente comparables, que exista un fin objetivo, razonable y constitucionalmente válido que legitime su trato diferenciado, y que las consecuencias jurídicas derivadas del mismo sean razonables y proporcionales).

Así pues, respetando tales exigencias y sin ampliar los sujetos ni la cuantía máxima prevista por el art. 108.4 del TRLRHL, las entidades locales se encuentran habilitadas para establecer y regular la mencionada bonificación como estimen oportuno, pudiendo reducir los sujetos con derecho a la misma con base en criterios válidos (como pueden ser de capacidad económica o de especial vulnerabilidad), estableciendo uno o varios porcentajes respecto a su cuantía en función de diferentes razones (tanto objetivas -como el valor del suelo- como subjetivas -basadas, por ejemplo, en el nivel de ingresos de la unidad familiar de los sujetos pasivos-), requiriendo la convivencia previa con el causante o exigiendo el mantenimiento de la vivienda en el patrimonio del adquirente durante un determinado período de tiempo.

No obstante, en relación con el requisito de la convivencia, es importante destacar que lo que los Ayuntamientos no podrán realizar en ningún caso es establecer presunciones *iuris et de iure* respecto al contenido del padrón municipal, del mismo modo que, considerando que el fin constitucionalmente protegido que justifica dicha bonificación es el derecho a una vivienda digna y adecuada (en el sentido de no ponerlo en riesgo por tener que hacer frente al pago de la pertinente cuota tributaria), no deberían tenerse en cuenta, respecto al causante y a los propios adquirentes, ni los cambios de residencia temporales (como pueden ser los motivados por estudios o trabajo) ni aquellos permanentes de carácter forzoso (ya fueran por causas de salud o por separación o divorcio).

Y es que, además, si se contemplara la bonificación en tales términos, no sólo se justificaría la discriminación que puede suponer en relación con la adquisición de otras formas de riqueza (especialmente existentes en aquellos supuestos donde los causantes, por su menor capacidad económica, no pudieron obtener una vivienda en propiedad), sino que también quedaría garantizada su proporcionalidad (en el sentido de evitar que los adquirentes pudieran beneficiarse de tantas bonificaciones como viviendas habituales adquirieran -favoreciendo, una vez más, a los ciudadanos con las rentas más elevadas-).

Y todo ello sin olvidar la conveniencia de requerir tal convivencia durante un determinado período de tiempo, evitando de este modo los cambios de residencia fraudulentos con la única finalidad de conseguir una menor tributación.

Asimismo, en tanto que los Ayuntamientos también pueden definir el concepto de vivienda habitual al respecto, también deberían tener en cuenta estas consideraciones a la hora de requerir la residencia del causante en el pertinente inmueble para reconocerle dicha condición, tanto por lo que respecta a los traslados temporales o permanentes justificados como en relación con la presunción *iuris tantum* del contenido del padrón.

Y con el fin de simplificar la gestión del Impuesto, sería sumamente adecuado que también detallaran qué elementos podrán considerarse como parte de la misma (trasteros, garajes, etc.), aunque, si no señalan nada a tal efecto, parece que deberá permitirse una ampliación del concepto estricto de vivienda a todos aquellos elementos vinculados con la misma desde el punto de vista de su configuración registral o partiendo de su consideración unitaria en el tráfico jurídico.

Por último, y aunque nada impide que los Ayuntamientos puedan requerir el mantenimiento de la vivienda en el patrimonio del adquirente durante un determinado período de tiempo (siempre que no deba estar fijado la misma su domicilio habitual), no resulta muy adecuado considerando sus consecuencias, ya que, además de influir en las decisiones económicas de los ciudadanos (vulnerando, en consecuencia, el principio de neutralidad fiscal), se viene a restringir la oferta del mercado inmobiliario. Y más en aquellos casos donde la bonificación no requiera que los adquirentes convivieran con el causante o que no dispusieran de otros inmuebles, por cuanto se podrán beneficiar de tantas bonificaciones como viviendas habituales adquieran de sus familiares directos (lo cual, como se señalaba, también supone una discriminación respecto a la adquisición de otras formas de riqueza).

Además, su incumplimiento puede conllevar el pago de la cuota tributaria dejada de ingresar, junto con los correspondientes intereses de demora, en el caso de transmisiones donde, a causa de la difícil situación económica de los sujetos pasivos, se les exonera justamente el pago del IIVTNU (como ocurre en el art. 105.1.c) del TRLRHL), si bien, más allá de contemplar la excepción de dichos supuestos, debería procederse a la supresión de dicha limitación.

Y es que los motivos que pueden justificar la bonificación ya pueden quedar garantizados mediante los requisitos exigidos en el momento de su aplicación (donde el abanico de posibilidades al respecto puede ser muy amplio), por lo que parece que lo más adecuado sería evitar su condicionamiento futuro simplificando, además, la gestión del tributo.

De todos modos, lo que no puede realizarse en ningún caso es el condicionamiento de su aplicación a que en la pertinente vivienda se sitúe el domicilio habitual del adquirente durante un tiempo determinado, ya que, aparte de los principios mencionados y el derecho de igualdad, tampoco pueden vulnerarse los demás derechos y libertades garantizados por la CE y los tratados internacionales (como el derecho a la libre elección de residencia reconocido por el art. 19 de la CE o la libertad de circulación de capitales y personas en la que se fundamenta la UE).

Finalmente, procede resaltar los problemas que plantea la gestión del IIVTNU en aquellos casos en los que, por no haberse materializado la transmisión o constitución del pertinente derecho sobre la vivienda habitual del causante, se liquide a cargo de las herencias yacentes al haber vencido el plazo para su declaración o autoliquidación (por cuanto no podrán aplicarse los beneficios fiscales a los que los auténticos sujetos pasivos, por sus condiciones personales, podrían tener derecho), punto en el que resulta sumamente interesante la propuesta al respecto de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local, en su Informe de 26 de julio de 2017, al considerar que, en tales casos, lo que debe cargarse a la herencia yacente sea un ingreso a cuenta de la liquidación que practicarán en su día los adquirentes (en el momento en el que se produzca la efectiva transmisión o constitución).

8. Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, M.P.: "Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria", *Revista española de derecho financiero*, núm. 101, 1999.
- ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUYEYO, J.: *Manual de ingresos de las Corporaciones locales*, El consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Madrid, 2001.
- BÁEZ MORENO, A.: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Crónica tributaria*, núm. 133, 2009.
- BONELL COLMENERO, R.: "Principio de igualdad y deber de contribuir", *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XXXVIII, núms. 177-208, 2005.
- CALVO ORTEGA, R.: "Obligados tributarios", en *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, 2009.
- CAYÓN GALIARDO, A.: "Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 85, 2009.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios", *Tribuna Fiscal*, núm. 40, 1994.
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: "Reserva de ley tributaria y separación de poderes. Fundamentos y análisis crítico", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año 31, núm. 4.
- GARCÍA NOVOA, C.: "El futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones: apuntes para una reflexión (II)", *Bolsa de Madrid*, núm. 134, 2004.
- GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, Tecnos, Madrid, 1994.
- HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: "Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales", *Revista boliviana de Derecho*, núm. 19, 2015.
- MANZANO SILVA, M.E.: "La liquidación del IIVTNU ante la herencia yacente", *Tributos locales*, núm. 127, 2016.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000.
- MORENO SERRANO, B.: "Haciendas locales. Bonificación en el IIVTNU por transmisiones mortis causa", *La administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, núm. 1, 2018.
- NIETO MONTERO, J.J.: "Las herencias yacentes como obligados tributarios", en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.
- PLAZA VÁZQUEZ, A.L.: *El valor real tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2000.
- QUESADA SANTIUSTE, F.: *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Bayer Hermanos, Barcelona, 2001.