

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/01910/2017/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **16/09/2019**

Asunto:

Impuesto sobre Sucesiones. Beneficios fiscales. Uniones de hecho. Inscripción en el Registro Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid.

Criterio:

Solo las uniones de hecho inscritas en el Registro de Uniones de Hecho son equiparables a la situación conyugal a efectos de poder obtener derechos y beneficios. El requisito de la inscripción es necesario para poder reconocer la reducción por parentesco en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones prevista legalmente para los cónyuges. La falta de inscripción supone, la falta de unos de los requisitos establecido en el artículo 1 de la Ley 11/2001.

Se reitera criterio de RG: 2847/2016, de 11 de julio de 2019.

Referencias normativas:

Ley 11/2001 Madrid Uniones de Hecho
< Toda la norma >

Conceptos:

Beneficios fiscales
Inscripción
Registro/s
Requisitos
Unión de hecho

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA CUARTA

FECHA: 16 de septiembre de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-01910-2017

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. ISD

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: Jx... - NIF ...

DOMICILIO: ... (MADRID)

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha de 17 de diciembre de 2015 fue presentado escrito ante la Oficina NAcional de Gestión Tributaria en el que se ponen de manifiesto los siguientes hechos:

D. **Sx...**, NIF ..., falleció el día 15 de abril de 2015 en ..., República Eslovaca resultando única heredera de todos sus bienes y derechos, Doña **Jx...**. Añade que D. **Sx...** presentó siempre, hasta su fallecimiento, declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como residente en la Comunidad Autónoma de Madrid. Los bienes y derechos del caudal relicto se encontraban sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid. Con ocasión de esta herencia, consta presentada en la Oficina Gestora la documentación que en dicho escrito se señala, entre otros documentos, las declaraciones a efectos del Impuesto sobre Sucesiones (autoliquidación nº ...) por importe de 3.325,36 euros, y declaración complementaria del modelo 650, con la autoliquidación nº ... ingresando un importe adicional de 672.627,26 euros el día 11/12/2015.

En dicho escrito se solicita devolución de los ingresos efectuados en esta última autoliquidación con fecha 17/12/2015 alegando que la relación entre el causante y la causahabiente era la de "pareja de hecho" y, por tanto, conforme a lo previsto en la normativa de la Comunidad de Madrid en la que se equiparan las uniones de hecho a los cónyuges, proceden las reducciones, coeficientes multiplicadores y bonificaciones del grupo II de tributación. En dicho escrito se aportan determinadas pruebas e indicios que a juicio de la interesada ponen de manifiesto la existencia de convivencia de hecho.

SEGUNDO.- Con fecha de 3 de marzo de 2017 se dicta resolución por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria por la que se deniega la solicitud de rectificación de la autoliquidación por considerar que no habiéndose cumplido el requisito de inscripción en el Registro de Uniones de Hecho, la relación entre causante y causahabiente no constituye una "unión de hecho" de las definidas en la Ley 11/2011, de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, no resultando equiparable a los cónyuges y no pudiendo aplicarse la bonificación del 99% en la cuota del impuesto, prevista en el Decreto Legislativo 1/2010, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

TERCERO.- Contra la indicada resolución fue interpuesta reclamación económico-administrativa en la que el interesado reitera que la relación entre el causante y la causahabiente era la de "pareja de hecho" y, por tanto, conforme a lo previsto en la normativa de la Comunidad de Madrid en la que se equiparan las uniones de hecho a los cónyuges, proceden las reducciones, coeficientes multiplicadores y bonificaciones del grupo II de tributación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Adecuación a Derecho del acto impugnado.

TERCERO.-

CUARTO.- Solicita la reclamante la aplicación de la reducción correspondiente por haber formado el causante y la hoy reclamante una unión de hecho equiparable a una relación conyugal, invocando a tales efectos el artículo 3.seis de la Ley 10/2009 de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid.

En primer lugar hay que señalar que el artículo 20 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones dispone:

"1. En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001 de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

La ley 10/2009 de 23 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid en su artículo 3 seis dice: "A efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo se asimilarán a cónyuges los miembros de uniones de hecho que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid."

El artículo 1 de la Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, enumera los que van a ser los requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales referidos:

"1. La presente Ley será de aplicación a las personas que convivan en pareja, de forma libre, pública y notoria, vinculadas de forma estable, al menos durante un período ininterrumpido de doce meses, existiendo una relación de afectividad, siempre que voluntariamente decidan someterse a la misma mediante la inscripción de la unión en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid.

2. Esta Ley únicamente será de aplicación a aquellas uniones de hecho en las que, al menos, uno de los miembros se halle empadronado y tenga su residencia en la Comunidad de Madrid."

Asimismo el artículo 3 de esta misma ley dice:

- "1. Las uniones a que se refiere la presente Ley producirán sus efectos desde la fecha de la inscripción en el Registro de las Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, previa acreditación de los requisitos a que se refiere el art. 1 en expediente contradictorio ante el encargado del Registro.
2. Reglamentariamente se regulará tal expediente contradictorio. En todo caso, la previa convivencia libre, pública, notoria e ininterrumpida en relación de afectividad, habrá de acreditarse mediante dos testigos mayores de edad en pleno ejercicio de sus derechos civiles.
3. La existencia de la unión de hecho se acreditará mediante certificación del encargado del Registro."

El Reglamento del Registro de Uniones de Hecho, aprobado por Decreto 134/2002, de 18 de julio, otorga carácter declarativo a la inscripción. El artículo 9 del Decreto dispone: "Las inscripciones en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid tendrá efectos declarativos sobre la constitución, modificación o extinción de las uniones de hecho, así como respecto de los pactos reguladores de las relaciones económicas."

Por otro lado, es de señalar como de suma importancia, la aplicación de las normas tributarias conforme a la literalidad de la ley que ha de ser completada con su desarrollo reglamentario. Por lo tanto en el presente caso hemos de partir de la literalidad de la ley. Así, el artículo 1 enumera una serie de requisitos que han de cumplirse para poder aplicar los beneficios fiscales de la ley de la Comunidad Autónoma:

-convivir en pareja, de forma libre, pública y notoria -vincularse de forma estable, al menos durante un período ininterrumpido de doce meses -existir una relación de afectividad -siempre que voluntariamente decidan someterse a la misma mediante la inscripción de la unión en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid.

Luego se trata de 4 requisitos que han de concurrir para que sea de aplicación los citados beneficios fiscales. Es necesario seguir la literalidad del precepto por principio de seguridad jurídica imperante en el derecho tributario. La cuestión debatida por tanto no es que la inscripción en el registro de parejas de hecho tenga carácter constitutivo o declarativo de la existencia de una pareja de hecho, ya que esta cuestión es clara como desarrolla el reglamento, sino que a pesar de tener carácter declarativo es un requisito más, necesario para la aplicación del artículo 3. seis de la ley 10/2009.

Es cuestión fundamental a resolver por tanto, si se deben equiparar o no las uniones de hecho inscritas en el registro de tales uniones de la Comunidad de Madrid con las no inscritas -como aquí ocurrió cuando la obligada tributaria aplicó la exención, a efectos de la reducción de parentesco para el Impuesto de Sucesiones prevista en la Ley 10/2009, de 23 de diciembre, de la Comunidad de Madrid, para la sucesión del cónyuge y de las parejas de hecho inscritas en tal registro.

Este Tribunal Central comparte la doctrina sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencias 31302/2010, de 22 de febrero (rec. 951/2006), de la Sección Cuarta, 723/2012, de 19 de julio (rec. 380/2010), de la Sección Quinta, y 60131/2012, de 30 de octubre (rec. 148/2010), 1/2014, de 14 de enero (rec. 755/2011), 1098/2014, de 23 de septiembre (rec. 330/2012) y 113/2015. En concreto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de la sección Novena 113/2015, de 5 de febrero (rec. 1011/2012) manifiesta:

"La regulación legal es clara en cuanto que dispone que solo las uniones de hecho inscritas en el Registro de Uniones de Hecho sean equiparables a la situación conyugal a efectos de poder obtener derechos y beneficios. Requisito este el de la inscripción que no es un mero requisito formal sino que tiene efectos constitutivos para poder reconocer efectos jurídicos a las uniones de hecho a los efectos de poder obtener, en este caso, la reducción por parentesco en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones prevista legalmente para los cónyuges. Inscripción que no existe en la unión de hecho examinada por lo que se incumple uno de los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico."

El Tribunal Supremo en Sentencia dictada en fecha 8 de febrero de 2002(RC 8075/1996) ya dijo que: "Es verdad que en nuestros días existen situaciones de convivencia "more uxorio" no prohibidas por la Ley e, incluso, en algún aspecto, amparadas por ella, lo cual no es el caso del Impuesto de Sucesiones. Es cierto, también, que la moderna tendencia social es atribuir la máxima plenitud de efectos a estas situaciones, tendencia a la que no es ajena esta Sala, pero que para cualquier Tribunal tiene el límite insalvable del sometimiento a la Ley. Frente a ello, la Sala de instancia acude a la "analogía" para justificar la aplicación de la Tarifa número 1 pero, como es sabido, la analogía requiere la concurrencia de tres condiciones: la primera, que exista una laguna legal respecto al caso de que se trate, de forma que éste no pueda decidirse ni según la letra ni según el sentido lógico de las normas existentes y, en este caso, es evidente que no hay tal laguna. Las Tarifas del Impuesto claramente contemplan el caso de personas que no tengan parentesco con el testador (Tarifa número 7), inexistencia de "parentesco" -en sentido jurídico- que se da en las uniones de hecho, que no pueden encuadrarse ni como parentesco por consanguinidad, ni por afinidad, ni por adopción.

La segunda condición es la existencia de igualdad jurídica esencial entre el supuesto no regulado y el previsto por la ley. En este caso, la diferencia sustancial entre ambas situaciones está en el matrimonio. Es cierto, como ha dicho la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que cita la sentencia recurrida, que los convivientes son libres de contraer matrimonio o de no contraerlo. Si se casan, asumen una serie de cargas y obligaciones, pero también reciben ciertas ventajas o beneficios; si no se casan, están libres de aquellas cargas y obligaciones pero, por lo mismo, no pueden disfrutar las ventajas o beneficios que lleva implícita aquella situación. No hay, por tanto, igualdad jurídica esencial entre las uniones "more uxorio" y los casados.

La tercera y última condición es que la analogía no esté proscrita por la Ley. El art. 24.1 de la Ley General Tributaria en la versión aplicable al caso de autos (hoy, art. 23.3 EDL 1963/94) dispone que: No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. En sus estrictos términos, el hecho imponible en el supuesto que se enjuicia no es otro que la transmisión hereditaria de una serie de bienes entre dos personas que mantenían una convivencia de hecho; y es extender más allá de sus propios términos considerar producida una transmisión hereditaria de bienes entre personas casadas.

La Sala, aun participando de esa sensibilidad social que le llevaría a asimilar los efectos jurídico-tributarios del matrimonio a las uniones de hecho estables o "more uxorio", no puede obviar, ni tergiversar, el estricto sometimiento a la Ley a que está obligada, en tanto que la presión social no sea lo suficientemente intensa como para inducir al Poder Legislativo al cambio que en este caso sería necesario, en la norma fiscal".

CUARTO.- De todo lo anterior cabe concluir que la Ley de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid no contiene una regulación del marco de convivencia de las uniones de hecho en general, es decir no tiene vocación de generalidad, sino que alude solamente, a determinadas situaciones de hecho que cumplan determinados requisitos y se inscriban voluntariamente. Con esta ley, como se deduce de su espíritu, se pretende establecer un marco de seguridad jurídica para dichas situaciones de hecho con el único fin de generar efectos en el ámbito administrativo y de derecho público de la Comunidad de Madrid, así ha sido interpretado por Sentencia del Tribunal Constitucional, de 11 de abril de 2013, nº 81/2013, BOE 112/2013, de 10 de Mayo de 2013, rec. 6760/2003. Luego en el presente artículo no se establecen requisitos para considerar si una pareja es o no es pareja de hecho, cuestión no debatida en el presente caso entre el causante y la reclamante, sino determinados requisitos para que sean de aplicación, como se pretende en el presente caso, determinados beneficios fiscales.

Como en el presente caso no ha llegado a producirse la inscripción necesaria, no procede la asimilación del obligado tributario como cónyuge del causante.

Por último este Tribunal Central señala que este artículo 3 de la ley 10/2009 es interpretado por el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia del Tribunal Constitucional Pleno, de 11 de abril de 2013, nº 81/2013, BOE 112/2013, de 10 de Mayo de 2013, rec. 6760/2003 que al resolver sobre la constitucionalidad de este dice:

"A tal fin la inscripción en el Registro que se contempla en el art. 3 EDL 2001/56663 tiene por única finalidad, al igual que su antecedente regulado por el Decreto 36/1995, de 20 de abril EDL 1995/17340, la acreditación de una situación de hecho, de modo que resulte posible aplicar el régimen jurídico que, en el ámbito de competencias autonómico, el legislador territorial haya considerado oportuno establecer, sin afectar a facetas propias de las relaciones personales o patrimoniales de los integrantes de la unión de hecho."

Luego este Tribunal Central considera que la inscripción en el registro es una acreditación de una situación de hecho, de modo que resulte posible aplicar el régimen jurídico que en el ámbito de competencias autonómico se ha posibilitado con la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones para el supuesto de pareja de hecho inscrita. La falta de inscripción supone, la falta de unos de los requisitos establecido en el artículo 1 de la Ley 11/2001, necesarios para que se sea de aplicación los beneficios referidos para la pareja de hecho.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.