Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA Nº 2.260 (26/12/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 24.ter y 41 Decreto Legislativo 1/2009

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física residente en Canarias desde hace más de 5 años, va a recibir en herencia bienes y derechos de su ex esposo del que estaba divorciada. Ambos ex cónyuges mantenían la convivencia y la relación sentimental estando inscritos en el registro de parejas de hecho, por lo que se pregunta si puede acogerse a la bonificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por pertenecer al Grupo II.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La bonificación propia de la Comunidad Autónoma de Canarias de un porcentaje de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es aplicable a la adquisición hereditaria cuando el causante sea residente en España siempre que se den estas dos condiciones: 1ª) que se efectúe, entre otros casos, por un miembro de una pareja de hecho al otro miembro (aunque estén divorciados entre sí), ambos integrados en el Grupo II de parentesco y por la equiparación de las parejas de hecho a los cónyuges, sin que pueda darse esta situación si estuviese casado alguno de los miembros, o ambos; y 2ª) que el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo, el mayor número de días del período de los 5 años inmediatos anteriores al fallecimiento.

- Sin perjuicio de que la competencia para valorar los medios de prueba corresponde al órgano de aplicación de los tributos, se puede acreditar que forma pareja de hecho con la causante, por cualquier medio admitido en derecho, sin que sea imprescindible la inscripción en el Registro de Parejas de Hecho, pudiendo aportar, entre otros medios, un certificado de empadronamiento y de convivencia, o el Libro de Familia, si hay descendientes en común, o cualquier otro que sea admitido en derecho.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, este centro directivo en uso de la atribución conferida en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y en relación con el 23.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, aprobado por el Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una persona física residente en Canarias desde hace más de 5 años, va a recibir en herencia bienes y derechos de su ex esposo del que estaba divorciada. Ambos ex cónyuges mantenían la convivencia y la relación sentimental estando inscritos en el registro de parejas de hecho, por lo que se pregunta si puede acogerse a la bonificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por pertenecer al Grupo II.

SEGUNDO.- El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, Ley 29/1987) dispone en la letra a) de su apartado 1 que constituye hecho imponible de este impuesto, la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

Por su parte, el artículo 24-ter del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido), recoge una bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones consistente en la aplicación de un porcentaje sobre la cuota tributaria.

El disfrute de esta bonificación está condicionado al cumplimiento del siguiente requisito subjetivo: la adquisición hereditaria ha de realizarse entre personas incluidas en los grupos I, II y III de parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, esto es, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, cónyuges (asimilándose a estos últimos las parejas de hecho, en los términos que veremos a continuación), colaterales de segundo y tercer grado y ascendientes y descendientes por afinidad.

Debe precisarse, no obstante, que la aplicación de esta bonificación exige -lo mismo que cualquier otra medida normativa establecida por una Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos- que el rendimiento del impuesto se considere producido en la Comunidad Autónoma, o, en los supuestos en los que el rendimiento no corresponde a una Comunidad Autónoma sino al Estado, que sea aplicable la normativa vigente en una Comunidad Autónoma, de conformidad con la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, en los términos de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2018.

De su lectura se desprenden las siguientes conclusiones:

-En el caso de que el causante no tuviera su residencia en España, el rendimiento y la competencia gestora del impuesto corresponden al Estado, pero la normativa aplicable sería la de la Comunidad Autónoma en la que se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España; y si no hubiera bienes o derechos en España, se aplicaría la normativa de la Comunidad Autónoma en la que resida cada heredero o legatario.

-En el caso de que el causante sí hubiera sido residente en España, como es el planteado en la consulta, a tenor de lo recogido en el artículo 32.2.a) y 32.5 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre,

por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, el punto de conexión para atribuir el rendimiento y la competencia gestora, y determinar la normativa aplicable, es el lugar donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo el mayor número de días del período de los 5 años inmediatos anteriores al fallecimiento.

TERCERO.- El artículo 24 ter del Texto Refundido autonómico ha sido objeto de modificación por el Decreto-ley 5/2023, de 4 de septiembre, por el que se modifican las bonificaciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre sucesiones y donaciones, teniendo la siguiente redacción desde el día 6 de septiembre de 2023:

"*Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I, II y III de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario*."

Una vez aclarados los requisitos que han de concurrir para aplicar la bonificación regulada en el artículo 24-ter del Texto Refundido, la cuestión planteada se centra en determinar los medios de prueba con los que acreditar la existencia de una pareja de hecho, para que, desde un punto vista fiscal, la relación de parentesco entre sus miembros pueda ser equiparada a la de cónyuges en un matrimonio, y considerar que se integran en el Grupo II de parentesco definido en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987.

A estos efectos, como ya hemos adelantado al exponer el requisito subjetivo, el artículo 41 del Texto Refundido extiende la aplicación de la citada bonificación a los miembros de parejas de hecho, a los que equipara a cónyuges a los fines que nos ocupan.

El origen de esta equiparación la encontramos en el artículo 12 de la Ley 5/2003, de 6 de marzo, para la regulación de las parejas de hecho en la Comunidad Autónoma de Canarias, cuya aplicación estaba prevista en materia de tributos propios; posteriormente la Ley 12/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2007, ampliando este ámbito de aplicación en materia tributaria tanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como a las deducciones autonómicas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Seguidamente este precepto fue recogido en el artículo 41 del Texto Refundido autonómico, con una remisión a dicho artículo 12; si bien, con vigencia desde el día 1 de enero de 2023, desaparece esta remisión a la citada Ley 5/2003, tras la nueva redacción otorgada recientemente por el Decreto-ley 15/2022, de 29 de diciembre, por el que se prorroga la aplicación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario para combatir los efectos del COVID-19 y se modifican otras normas tributarias, con el siguiente tenor:

"*Artículo 41. Equiparación a cónyuges.*

1. Los miembros de las parejas de hecho tienen la asimilación a los cónyuges, con respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y a las deducciones autonómicas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Lo anterior no será de aplicación a la tributación conjunta respecto al tramo

autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los efectos de esta asimilación sólo se producirán con relación a las materias que, en el ejercicio de las competencias normativas delegadas por el Estado, hayan sido dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias.

2. La acreditación de la condición de pareja de hecho puede realizarse, a los efectos de lo dispuesto en el apartado 1 anterior, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho."

Es importante saber que la razón que justificó este último cambio normativo, como señala la Exposición de Motivos del mencionado Decreto-ley 15/2022, fue una pregunta de la Comisión Europea sobre la "*Aplicación de la reducción del impuesto sobre sucesiones a las uniones de hecho registradas fuera de España*", en la que se plantea la posible incompatibilidad, con la libre circulación de capitales, del régimen fiscal aplicado por algunas Comunidades Autónomas que exigen que las parejas de hecho estén registradas en España. Si bien esta Comunidad Autónoma no exigía este requisito -pero sí otras-, se consideró necesario aclarar que la acreditación de la condición de pareja de hecho, a efectos fiscales, podía efectuarse por cualquier medio de prueba, sin remisión a la normativa reguladora de esta figura, esto es, a la ya mencionada Ley 5/2003.

CUARTO.- Con esta introducción hemos querido resaltar que lo fundamental, para que opere la equiparación fiscal de las parejas de hecho, es que se acredite la existencia de una pareja de hecho, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho; sin que tenga trascendencia si sus miembros fueron previamente cónyuges.

Si bien la existencia de una pareja de hecho -a efectos fiscales- no precisa del cumplimiento de los requisitos de la Ley 5/2003, resulta interesante acudir a sus artículos 1 y 2, que respectivamente contienen su delimitación positiva y negativa: según el artículo 1, cabe hablar de pareja de hecho cuando dos personas "*convivan en pareja de forma libre pública y notoria, vinculados de forma estable con independencia de su orientación sexual, al menos durante un período ininterrumpido de doce meses, existiendo una relación de afectividad, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en el artículo siguiente*", si bien bastará "*la mera convivencia cuando la pareja tuviera descendencia en común*"; añadiendo su artículo 2 que no pueden constituir pareja de hecho, entre otros supuestos, "*b) Las personas ligadas por el vínculo del matrimonio. c) Las personas que forman una unión estable con otra persona simultáneamente.*"

Por tanto, dado que se señala que el causante estaba divorciado, y de conformidad con el artículo 85 del Código Civil, "*El matrimonio se disuelve, sea cual fuere la forma y el tiempo de su celebración, por la muerte o la declaración de fallecimiento de uno de los cónyuges y por el divorcio*", puede concluirse que no habría impedimento, a la luz del artículo 2 de la Ley 5/2003, para que ambos ex cónyuges fueran una pareja de hecho, pues ya no están casados entre sí (salvo que lo estuvieran con otra persona).

Se señala en el escrito de la consulta que esta pareja de hecho (antes casados, pero divorciados después) estaba inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de Canarias, si bien debe destacarse que, según lo dispuesto en el artículo 4.1 de la Ley 5/2003, la inscripción en el citado registro administrativo tiene meros efectos declarativos (y no constitutivos), por lo que no es *conditio sine qua non* para que una relación de convivencia tenga la consideración de pareja de hecho.

Así pues, siempre que en un eventual procedimiento tributario pudiera acreditarse la existencia de la pareja de hecho, la designada como heredera del causante podrá aplicar la bonificación regulada en el artículo 24-ter del Texto Refundido en la adquisición mortis causa de bienes y derechos que pertenezcan a su pareja. En este sentido, es menester señalar que, de

conformidad con lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

"*1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*"

En relación con los medios válidos para esa justificación, dispone el artículo 106.1 de la misma Ley que:

"*1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.*"

Corresponderá al órgano de aplicación de los tributos competente la apreciación de los elementos de prueba que pretenda hacer valer el consultante para acreditar la existencia de la pareja de hecho, sin que sea imprescindible la inscripción en el Registro de Parejas de Hecho, pudiendo aportar, entre otros medios, un certificado de empadronamiento y de convivencia, o el Libro de Familia, si hay descendientes en común, o cualquier otro que sea admitido en derecho.

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, y teniendo en cuenta que el causante era residente en España, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- La bonificación propia de la Comunidad Autónoma de Canarias de un porcentaje de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es aplicable a la adquisición hereditaria cuando el causante sea residente en España siempre que se den estas dos condiciones: 1ª) que se efectúe, entre otros casos, por un miembro de una pareja de hecho al otro miembro (aunque estén divorciados entre sí), ambos integrados en el Grupo II de parentesco y por la equiparación de las parejas de hecho a los cónyuges, sin que pueda darse esta situación si estuviese casado alguno de los miembros, o ambos; y 2ª) que el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo, el mayor número de días del período de los 5 años inmediatos anteriores al fallecimiento.

- Sin perjuicio de que la competencia para valorar los medios de prueba corresponde al órgano de aplicación de los tributos, se puede acreditar que forma pareja de hecho con la causante, por cualquier medio admitido en derecho, sin que sea imprescindible la inscripción en el Registro de Parejas de Hecho, pudiendo aportar, entre otros medios, un certificado de empadronamiento y de convivencia, o el Libro de Familia, si hay descendientes en común, o cualquier otro que sea admitido en derecho.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 26 de diciembre de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA

Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Andrés Megías Martínez