Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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 OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº: 72 (28/12/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 20.2.a) Ley 29/1987 Art. 24-ter Texto Refundido Art. 41 Texto Refundido Art. 32 Ley 22/2009

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante formaba con otra persona, que ha fallecido, una pareja de hecho desde hace más de 40 años, con dos hijos en común de 30 y 21 años, inscritos en el Libro de Familia, y empadronados en la que ha sido su casa durante todos estos años. La persona fallecida estaba separada judicialmente, no divorciada, por lo que no se casó con quien plantea la consulta, ni se registraron como pareja de hecho. Hace 2 años que murió el ex cónyuge de la persona ahora fallecida. Ésta ha dejado el usufructo universal y vitalicio de todos los bienes a la persona física consultante.

Consulta si le es de aplicación la normativa aprobada por esta Comunidad Autónoma en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en particular, el beneficio fiscal previsto en el artículo 24 ter (bonificación de la cuota por parentesco), del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

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, ambos integrados en el Grupo II de parentesco, por 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 artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante formaba con otra persona, que ha fallecido, una pareja de hecho desde hace más de 40 años, con dos hijos en común de 30 y 21 años, inscritos en el Libro de Familia, y empadronados en la que ha sido su casa durante todos estos años. La persona fallecida estaba separada judicialmente, no divorciada, por lo que no se casó con quien plantea la consulta, ni se registraron como pareja de hecho. Hace 2 años que murió el ex cónyuge de la persona ahora fallecida. Ésta ha dejado el usufructo universal y vitalicio de todos los bienes a la persona física consultante.

Consulta si le es de aplicación la normativa aprobada por esta Comunidad Autónoma en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en particular, el beneficio fiscal previsto en el artículo 24 ter (bonificación de la cuota por parentesco), del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

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 recoge una bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones consistente en la aplicación de un porcentaje sobre la cuota tributaria, cuyo importe, desde el 1 de enero de 2020, varía en función de la cuantía de la misma. 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.

TERCERO.- 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.

La disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de *"Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2004 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado"*, en su apartado Uno.1. letras a) y b), y en el apartado 2, establece -el subrayado es nuestro-:

"Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido no residente en España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo".

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 antes citada, 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.

CUARTO.- El artículo 24 ter del Texto Refundido autonómico ha sido objeto de modificación por la Ley 19/2019, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2020, teniendo la siguiente redacción desde el 1 de enero de 2020:

> *"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 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.*
>
> *El porcentaje de bonificación será el que corresponda de los siguientes:*
>
> *Grupo I: el 99,9 por 100 con independencia del importe de la cuota tributaria.*
>
> *Grupo II: hasta 55.000 euros se bonificará en un 99,9 por 100.*
> *El exceso de cuota superior a 55.000 euros se bonificará de la forma siguiente:*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 55.000 euros e inferior o igual a 65.000 euros: el 90 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 65.000 euros e inferior o igual a 95.000 euros: el 80 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 95.000 euros e inferior o igual a 125.000 euros: el 70 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 125.000 euros e inferior o igual a 155.000 euros: el 60 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 155.000 euros e inferior o igual a 185.000 euros: el 50 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 185.000 euros e inferior o igual a 215.000 euros: el 40 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 215.000 euros e inferior o igual a 245.000 euros: el 30 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 245.000 euros e inferior o igual a 275.000 euros: el 20 por 100.*
> *- Si la cuota tributaria es superior a 275.000 euros e inferior o igual a 305.000 euros: el 10 por 100".*

QUINTO.- 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, 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:

> *"De conformidad con lo dispuesto 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,*

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."

Plantea el consultante si la circunstancia de que su relación de afectividad con su pareja no estuviera inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de Canarias, impide aplicar la anterior equiparación legal. A este respecto debemos señalar que, conforme al artículo 4.1 de la Ley 5/2003, de 6 de marzo, para la regulación de las parejas de hecho en la Comunidad Autónoma de Canarias (en adelante, 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 que reúna las características que describe el artículo 1 de la misma Ley, tenga la consideración de pareja de hecho.

A tenor del citado artículo 1 de la Ley 5/2003, 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"*, añadiendo el precepto que *"Bastará la mera convivencia cuando la pareja tuviera descendencia en común"*. El aludido artículo 2 del mismo texto legal dispone:

"1. No pueden constituir una pareja de hecho, de acuerdo con la normativa de la presente Ley:

a) Los menores de edad no emancipados.

b) Las personas ligadas por el vínculo del matrimonio.

c) Las personas que forman una unión estable con otra persona simultáneamente.

d) Los parientes en línea recta por consanguinidad o adopción.

e) Los parientes colaterales por consanguinidad o adopción dentro del tercer grado.

f) Las personas legalmente incapacitadas mediante sentencia judicial firme.

2. Los dos miembros de la pareja de hecho han de estar empadronados en alguno de los ayuntamientos de la Comunidad Autónoma de Canarias y tener residencia legal en España.

3. No podrá pactarse la constitución de una pareja estable no casada con carácter temporal ni someterse a condición."

Mención especial merece, la imposibilidad de existir una pareja de hecho cuando alguno de sus miembros, o ambos, estén casados, tal y como establece la letra a) del apartado 1 del artículo 2 de esta Ley 5/2003. El escrito de la consulta señala que la persona fallecida estaba separada legalmente, aunque añade posteriormente que su cónyuge había muerto con anterioridad. A estos efectos, es importante tener en cuenta el artículo 85 del Código Civil,

cuando dispone que *"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".* Por tanto, si no hay divorcio, sino separación -aunque sea judicial-, el matrimonio no se disuelve, de manera que, si no hubiera premuerto su cónyuge, la persona fallecida aún estaría casada y no podría constituir una pareja de hecho.

Así pues, siempre que en un eventual procedimiento tributario esté en condiciones de poder justificar la concurrencia de los requisitos establecidos en los artículos 1 y 2 de la referida Ley 5/2003, y dado que ninguno de los miembros de la pareja estaban casados a la fecha de fallecimiento de la persona que trae causa de esta consulta, su heredero 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.

SEXTO.- Conforme a todo lo expuesto, y teniendo en cuenta que el consultante donatario es 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, ambos integrados en el Grupo II de parentesco, por 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, 28 de diciembre de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García