

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075372

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de julio de 2019

Sala 4.^a

R.G. 2847/2016

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Parentesco. Equiparación de las uniones de hecho: necesidad de su inscripción. Solicita la contribuyente la aplicación de la reducción correspondiente por haber formado el causante y ella una unión de hecho equiparable a una relación conyugal. El art. 1 de la Ley 11/2001 de Madrid (Uniones de Hecho) enumera una serie de requisitos que han de cumplirse para poder aplicar los beneficios fiscales 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; y 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. Así, en el mencionado 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 contribuyente, sino determinados requisitos para que sean de aplicación, como se pretende, determinados beneficios fiscales. Dicho esto, 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 art. 1 de la Ley 11/2001 de Madrid (Uniones de Hecho). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.

Ley 10/2009 de Madrid (Medidas Fiscales y Administrativas), art. 3.

Ley 11/2001 de Madrid (Uniones de Hecho), arts. 1 y 3.

Decreto 134/2002 de Madrid (Rgto. del Registro de Uniones de Hecho), art. 9.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 24, 179, 183 y 191.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA CUARTA

FECHA: 11 de julio de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-02847-2016; 00-05563-2016

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. ISD

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: Ax... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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

Se ha visto la presente reclamación contra liquidación provisional por Impuesto sobre Sucesiones de la herencia de D^o Jx... y acuerdo de imposición de sanción dictados por la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 20 de noviembre de 2014 se otorgó escritura pública como consecuencia del fallecimiento de Don **Jx...**, ocurrido con fecha 08 de junio de 2014. Con fecha 04 de diciembre de 2014 Doña **Ax...** presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones, procediendo al ingreso de 21.901,45 euros.

Segundo.

Con fecha 13 de noviembre de 2015 se notificó liquidación provisional por Impuesto sobre Sucesiones de la herencia de D^o **Jx...** dictada por la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid. La cuota tributaria determinada por la Administración, una vez deducido el importe ingresado por autoliquidación, asciende a la cantidad de 6.132.006,77 euros. La Administración actuante consideró como consta en el expediente que:

"El contribuyente, en su autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones, ha aplicado de forma indebida beneficios fiscales que no le corresponden por no estar inscrita la Unión de Hecho con el causante en el Registro de las Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, con la consecuencia de dejar de ingresar en la Administración Tributaria, dentro del plazo establecido en la normativa del tributo, parte de la cuota que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

Tercero.

Se impuso, a su vez, acuerdo provisional de imposición de sanción por la infracción tributaria "dejar de ingresar" del artículo 191 de la Ley General Tributaria 58/2003. Se califica la infracción como leve ya que, conforme a lo dispuesto por la Administración: "no concurre la circunstancia de ocultación de datos" resultando una sanción a ingresar por importe de 3.066.003,39 euros. Dicho Acuerdo se notificó al obligado tributario con fecha 21 de enero de 2016, concediéndole un plazo de 15 días hábiles para presentar las alegaciones que estimase oportunas. El contribuyente manifestó su disconformidad alegando en síntesis que: "había puesto a disposición de la Administración toda la información tributaria derivada del expediente, y la no concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, al haber actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma al para aplicar los beneficios fiscales derivados de su consideración asimilada al cónyuge."

Cuarto.

El día 11/02/2016 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 11/12/2015 contra liquidación provisional por Impuesto sobre Sucesiones de la herencia de D^o **Jx...** dictada por la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid. Asimismo el día 11 de noviembre de 2016 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 20 de junio de 2016 contra acuerdo de imposición de sanción notificado el 31 de mayo de 2016 por dejar de ingresar el Impuesto sobre Sucesiones de la herencia de D^o **Jx...** dictado por la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid. El objeto alegado es en síntesis:

Reconocimiento de la condición de pareja de hecho del causante de la herencia
No concurrencia del elemento subjetivo de la sanción.

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.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Reconocimiento de la condición de pareja de hecho del causante de la herencia en la liquidación provisional por Impuesto sobre Sucesiones de la herencia de D^o Jx... dictada por la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid.

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."

Señalando que 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 está 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".

Esta 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 Dº Ax..., 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.

Quinto.

Revisada la actuación regularizadora en los anteriores términos, procede estudiar el acuerdo sancionador adoptado a cargo de la interesada por entender cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 LGT. Más concretamente, debe analizarse la concurrencia del necesario elemento subjetivo referido a la culpabilidad del sujeto pasivo pues, como ya se ha dicho, el elemento objetivo (la existencia de una cuantía que debiendo ser autoliquidada no se ingresó en el plazo previsto en la normativa del tributo) se ha confirmado por este Tribunal Central en los términos ya expuestos.

El artículo 179.1 LGT señala que sólo se podrá sancionar por hechos constitutivos de infracción tributaria a personas físicas o jurídicas "(...) cuando resulten responsables de los mismos", indicando a continuación que no existirá tal responsabilidad en ciertos supuestos (actos realizados por quien carece de capacidad de obrar en el orden tributario, cuando concorra fuerza mayor,...) cobrando especial trascendencia el supuesto referido a haber puesto "(...) la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", que se entenderá cumplido cuando "el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma".

El artículo 183.1 LGT recoge como infracciones tributarias "(...) las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley". Profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado también en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de Diciembre de 1997, 18 de Julio y 16 de Noviembre de 1998 y 17 de Mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de la Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988, que, a su vez, se hacía eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria". Así, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Es, en definitiva, el resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a lo que se atiende, lo que a su vez exige indudablemente una valoración de la conducta respecto de la que se pudiera considerar como razonable atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

En este caso, la Administración Tributaria regularizó por considerar no aplicable a la relación afectiva que tenía el causante la regla especial recogida en el artículo 3 seis de la Ley 10/2009 pues, según su remisión normativa, es necesario la inscripción en el registro de parejas de hecho. El fundamento de la regularización que deriva en el acuerdo sancionador radica en el incumplimiento del requisito inscripción en el registro de parejas de hecho, necesario para tener derecho a la exención y otros beneficios como pareja de hecho recogidos en el expediente. Este requisito de inscripción es una regla ciertamente controvertida en la que se pueden plantear diferentes cuestiones de carácter interpretativo. En este caso, y acudiendo a los razonamientos ya recogidos en esta resolución, existe un punto importante donde apreciar una interpretación razonable de la norma por parte del sujeto pasivo.

En este caso, este Tribunal Central considera que no es procedente la sanción acordada a cargo de D^a Ax... por Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego porque puede considerarse que, aunque equivocada, la interpretación de la norma llevada a cabo por aquélla es ciertamente razonable en cuanto a la cuestión controvertida, esto es, qué el requisito de inscripción en el registro de parejas de hecho es un requisito esencial para poder aplicar los beneficios fiscales por pareja de hecho en el Impuesto sobre Sucesiones. Así, el comportamiento negligente de la obligada tributaria no queda probado, y por ello no corresponde la sanción propuesta para este Tribunal Central.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.