

Instrucción 1/2023, de 24 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la disposición adicional Primera de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y sus disposiciones de desarrollo

La Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, por medio del EU Pilot (2022) 10255, sobre la "Aplicación de la reducción del impuesto sobre sucesiones a las uniones de hecho registradas fuera de España", ha planteado 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.

En concreto, los servicios de la Comisión Europea consideran que la aplicación del concepto de «uniones de hecho» a efectos fiscales exclusivamente a aquellas uniones formalizadas en un registro de una administración pública española e inscritas en él podría constituir una vulneración de la libertad fundamental de circulación de capitales en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo.

A estos efectos, en lo que hace referencia al Territorio Histórico de Bizkaia, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra regulado en la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuyo artículo 1 establece que:

"El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en esta Norma Foral. (...)".

De donde se deduce que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas.

El carácter subjetivo de este impuesto se refleja, entre otros aspectos, en el distinto tratamiento tributario que se otorga en el ámbito del mismo a las adquisiciones lucrativas, en atención a la relación, de parentesco o familiar, existente entre el transmitente (causante o donante) y el adquirente (heredero o donatario), en relación con lo cual, la disposición adicional primera de la referida Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, determina que:

"A los efectos de esta Norma Foral, las referencias que se efectúan a las parejas de hecho, se entenderán realizadas a las constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho".

En el País Vasco, las parejas de hecho se rigen por lo establecido en la mencionada Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, cuyo artículo 1, relativo a su objeto y al principio de no discriminación, prevé que:

"1. La presente ley tiene por objeto regular el régimen jurídico aplicable a aquellas personas que acuerden constituirse en pareja de hecho.

2. En la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico de la Comunidad Autónoma de Euskadi nadie podrá ser discriminado por razón del grupo familiar del que forme parte, tenga éste su origen en la filiación, en el matrimonio o en la unión afectiva y sexual de dos personas, sean del mismo o distinto sexo".



A lo que el artículo 2 de la referida Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, correspondiente al concepto de pareja de hecho y al ámbito de aplicación de la ley, añade que:

"Primero. A los efectos de la aplicación de esta ley, se considera pareja de hecho la resultante de la unión libre de dos personas mayores de edad o menores emancipadas, con plena capacidad, que no sean parientes por consanguinidad o adopción en línea recta o por consanguinidad en segundo grado colateral y que se encuentren ligadas por una relación afectivo-sexual, sean del mismo o de distinto género. Asimismo ambos miembros de la pareja deberán cumplir el requisito de no estar unidos a otra persona por vínculo matrimonial o pareja de hecho.

Las disposiciones de la presente ley serán de aplicación a las parejas de hecho constituidas en los términos del artículo 3 y siguientes de la ley.

A tal efecto podrán inscribirse aquellas parejas de hecho en las que al menos uno de sus integrantes tenga vecindad civil vasca".

Mientras que el artículo 3 de la repetida Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, señala, en materia de constitución y acreditación, que:

"1. La inscripción de la pareja en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que se creará al efecto, tendrá carácter constitutivo, de modo que a las no inscritas no les será aplicable la presente ley.

2. La constitución de la pareja objeto de la presente regulación, así como el contenido jurídico patrimonial de la relación, se acreditará mediante certificación expedida por el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

3. Las inscripciones practicadas en los registros municipales de aquellas localidades que cuenten con ellos tendrán el mismo efecto constitutivo, siempre y cuando al practicar dicha inscripción se hayan observado los requisitos establecidos en la presente ley, lo que deberá ser verificado por el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco".

Por último, en lo que aquí interesa, el artículo 4.6 de la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, prevé que:

"6. El Registro de Parejas de la Comunidad Autónoma del País Vasco se coordinará con los de similar naturaleza de otras Comunidades Autónomas a través de los correspondientes convenios".

Esta Diputación Foral de Bizkaia entiende que, aun cuando la disposición adicional primera de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, únicamente establece de forma expresa la equiparación entre los matrimonios y las parejas de hecho constituidas conforme a la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, al tratarse de la normativa por la que se rigen las citadas parejas de hecho en el País Vasco, lo indicado en ella (en la referida disposición adicional primera de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) ha de ser interpretado atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional existente sobre el particular.

En concreto, lo indicado en la repetida disposición adicional primera de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe ser interpretado a la vista de la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de marzo de 2022, dictada en el recurso de amparo 2524-2020, sobre la interpretación de una norma análoga de la Comunidad Autónoma de Madrid (en virtud de la cual únicamente se equiparan de forma expresa a los matrimonios las 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), en la que declaró, con respecto al principio constitucional de igualdad en la aplicación de la ley, que:



"5. El derecho a la igualdad en la aplicación de la ley: criterios de enjuiciamiento.

(...)

Desde la perspectiva del art. 14 CE, el enjuiciamiento de la interpretación judicial hace precisa una reflexión previa dirigida a explicitar los presupuestos y criterios desde los que la pretensión de amparo ha de ser analizada. Se refiere no solo a la noción misma de "unión de hecho" como realidad social que puede ser objeto de tratamiento y consideración jurídica por el legislador, sino que la reflexión ha de extenderse a la finalidad de la norma autonómica que, a efectos fiscales, prevé su equiparación con la unión matrimonial. Finalmente, resulta también necesario traer a colación la reiterada doctrina constitucional sobre la exigencia de igualdad establecida en el art. 14 CE, que ha de ser aplicada para la resolución de la queja.

(...)

En suma, lo que prohíbe el principio de igualdad son las desigualdades normativas o aplicativas que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados. También es necesario, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción sean proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos. En resumen, el principio de igualdad, no sólo exige que la diferencia de trato resulte objetivamente justificada, sino también que supere un juicio de proporcionalidad en sede constitucional sobre la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida (SSTC 22/1981, de 2 de julio, FJ 3; 49/1982, de 14 de julio, FJ 2; 2/1983, de 24 de enero, FJ 4; 23/1984, de 20 de febrero, FJ 6; 209/1987, de 22 de diciembre, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 20/1991, de 31 de enero, FJ 2; 110/1993, de 25 de marzo, FJ 6; 176/1993, de 27 de mayo, FJ 2; 340/1993, de 16 de noviembre, FJ 4; 117/1998, de 2 de junio, FJ 8, por todas).

6. La vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley: resolución del caso.

En el asunto ahora sometido a nuestra consideración, el tribunal autonómico de casación ha ratificado la denegación administrativa de la bonificación fiscal solicitada con base en consideraciones de estricta legalidad, que derivan de la interpretación literal que efectúa de los arts. 1.1 y 3.1 de la ley autonómica 11/2001. Tales preceptos, para reconocer efectos jurídicos a las uniones de hecho, les exigen como modo de acreditación su previa inscripción en el "Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid", y también como criterio delimitador de su ámbito de aplicación.

Según razona el órgano judicial, el reconocimiento a las parejas de hecho de los beneficios establecidos en favor de los cónyuges en la normativa madrileña de Derecho público (art. 9) -singularmente en materia presupuestaria, de subvenciones y de tributos propios-, queda sometido de forma única e ineludible a su previa inscripción en el citado registro autonómico.

Esta fundamentación genera un trato desigual no justificado entre situaciones materialmente iguales, pues prescinde de toda ponderación de las circunstancias concurrentes en el caso, así como de aquellos criterios interpretativos usuales que son complementarios del literal y permiten abordar supuestos como el aquí abordado, que no están expresamente previstos en la norma.

Dicha conclusión se apoya en las siguientes consideraciones:

(...)

No se pretende aquí cuestionar ni privar de legitimidad a la exigencia de inscripción registral, requisito que, en relación con las uniones de hecho hemos ya declarado conforme a la Constitución por perseguir una legítima finalidad de seguridad jurídica y evitación del fraude (STC 51/2014, a la que antes hicimos referencia). Pero parece oportuno destacar, como señala el Ministerio fiscal y como hizo la sentencia dictada en la instancia que fue revocada en casación, que esta llamada a la cooperación pone objetivamente de relieve un posible solapamiento de inscripciones provocado por la ausencia de una regulación estatal uniforme. Pero, además, es preciso que la falta de coordinación entre registros no vaya en detrimento del administrado, hasta el punto de que la falta de reconocimiento mutuo de las inscripciones pueda llegar a causar una posible discriminación por razón del lugar donde se haya realizado la



inscripción cuando -como en este caso- sus requisitos materiales son idénticos. A ello no obsta el rango normativo de la norma reguladora del registro municipal, pues su inscripción en el mismo permitió someter a escrutinio público tanto la voluntad de ser tomada en consideración jurídica como pareja de hecho, como el cumplimiento de los requisitos materiales exigidos por la ley 11/2001; son estas dos circunstancias las que permiten considerar dicha inscripción municipal como un término de comparación válido merecedor de un trato no desigual.

(...)

El hecho de que el órgano judicial no se haya planteado la cuestión de si, en las concretas circunstancias del caso que habían sido alegadas desde la reclamación administrativa, denegar la bonificación fiscal solicitada suponía una diferencia de trato entre uniones de hecho inscritas en diferentes registros públicos, significa no haber valorado adecuadamente la dimensión constitucional ex art. 14 CE de la cuestión que se le planteaba. De esta suerte, como hemos afirmado en diversas ocasiones en relación con otros derechos fundamentales, el reproche que desde la perspectiva constitucional merece formularse contra la sentencia recurrida en amparo "no es tanto ni sólo que haya renunciado a interpretar la normativa aplicable de la manera más favorable a la efectividad del derecho fundamental, sino que ni siquiera haya tenido en cuenta que este derecho estaba en juego y podía quedar afectado" (SSTC 191/1998, de 29 de septiembre, FJ 5; y 92/2005, de 18 de abril, FJ 5).

(...)

8. Conclusión y efectos de la estimación de la pretensión de amparo.

Con su decisión, el órgano judicial de casación autonómica ha provocado como consecuencia inmediata la exclusión de la recurrente del ámbito de aplicación de un beneficio fiscal legalmente previsto para las uniones de hecho, estableciendo de forma irrazonable una diferencia de trato que no sólo carece de justificación objetiva suficiente, sino que, además, provoca una consecuencia que resulta excesivamente gravosa. El legislador ha decidido otorgar el mismo trato en el impuesto sobre sucesiones y donaciones a los matrimonios y a las uniones de hecho inscritas, por lo que -para acreditar la condición de unión de hecho- los órganos judiciales deben realizar una interpretación integradora de la norma que, a tales efectos, permita reconocer la eficacia de la inscripción en otros registros oficiales cuando se halle condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos materiales que permiten su inscripción en el registro autonómico, pues esta interpretación de la norma, que fue reconocida por la sentencia de instancia, garantiza la seguridad jurídica y, al mismo tiempo, la igualdad ante la ley exigidas por la Constitución".

Con lo que, en definitiva, a la vista de lo indicado por el Tribunal Constitucional en esta Sentencia de 21 de marzo de 2022, en la medida en que el legislador foral ha decidido otorgar el mismo tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los matrimonios y a las parejas de hecho registradas, los poderes llamados a aplicar la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, entre los que se encuentran tanto la Administración tributaria como los órganos judiciales, están obligados a realizar una interpretación integradora, y no literal, de dicha norma que permita reconocer la eficacia de las inscripciones efectuadas en otros registros oficiales distintos del específicamente previsto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, como única forma de garantizar la seguridad jurídica y la igualdad ante la ley exigidas por la Constitución Española.

Lo cual resulta predicable, igualmente, de las parejas de hecho inscritas en los registros públicos tanto de otros Estados miembros de la Unión Europea, como del Espacio Económico Europeo, o de terceros países. Ya que lo contrario constituiría el establecimiento de una diferencia de trato no justificada (tal y como ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional) que vulneraría la libertad fundamental de circulación de capitales, regulada en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

En virtud de todo lo expuesto,



1. Primero. Criterio para la equiparación de las parejas de hecho inscritas en los registros públicos, tanto de otras Comunidades Autónomas, como de otros Estados miembros de la Unión Europea, como del Espacio Económico Europeo, o de terceros países, a las parejas de hecho constituidas conforme a la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho.

Atendiendo a todo lo anterior, y, especialmente teniendo en cuenta la jurisprudencia existente sobre el particular, tanto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como del Tribunal Constitucional y de los tribunales de lo contencioso-administrativo, procede concluir que, en la medida en que el legislador foral ha decidido otorgar el mismo tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los matrimonios y a las parejas de hecho registradas, la referencia recogida en la disposición adicional primera de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, única y exclusivamente, a las parejas constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, debe entenderse igualmente efectuada a las inscritas en los registros públicos tanto de otras Comunidades Autónomas, como de otros Estados miembros de la Unión Europea, del Espacio Económico Europeo, o de países terceros, como única forma de garantizar la seguridad jurídica, la igualdad ante la ley, y el respeto a la libre circulación de capitales, sin que, por lo tanto, proceda realizar una interpretación literal de dicho precepto (de la mencionada disposición adicional primera de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo).

2. Segundo. Comunicación y entrada en vigor.

El contenido de la presente Instrucción se comunicará a los Subdirectores de Gestión Tributaria y Asistencia al Contribuyente, de Inspección y de Coordinación y Asistencia Técnica, para que sea transmitido su contenido a todos los interesados.

Asimismo, la presente Instrucción entrará en vigor a partir de su aprobación.

En Bilbao, a 24 de marzo de 2023

EL DIRECTOR GENERAL DE HACIENDA

Fdo.: Iñaki Alonso Arce.