

## LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS SUCESIONES EN UNIÓN EUROPEA: ¿INSTRUMENTO PARA GARANTIZAR LA IGUALDAD DE GÉNERO O MECANISMO DE PERPETUACIÓN ENCUBIERTA DE LOS MODELOS ANDROCÉNTRICOS?

*Dra. Yolanda García Calvente  
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Málaga*

### I. INTRODUCCIÓN

El debate sobre la permanencia de los impuestos que gravan las sucesiones en los sistemas tributarios se ha centrado con mayor frecuencia en cuestiones políticas que en su adecuación al principio de capacidad económica. En las adquisiciones a título gratuito la denominada “regla de la normalidad” quiebra en demasiadas ocasiones, pese a la previsión de diversas técnicas desgravatorias que han tratado de resolver esta cuestión<sup>1</sup>.

Aunque en algunos de los países de la Unión Europea se optó hace tiempo por suprimir la tributación de las sucesiones (véase el ejemplo de Italia, Suecia o Portugal), lo cierto es que en muchos otros se siguen gravando. Y en muchos casos, la regulación establecida ocasiona desigualdades de género sobre las que debería reflexionarse. De entrada, la propia configuración del Derecho de Sucesiones ha sido considerada una clara muestra del modelo androcéntrico de sociedad imperante desde los inicios de la Historia<sup>2</sup>.

.....  
<sup>1</sup> Según esta regla, cuando el legislador configura una determinada situación como hecho imponible está atendiendo a un supuesto que normalmente es indicativo de capacidad.

<sup>2</sup> Véase DE BEAUVOIR, S.: *El segundo sexo*. Cátedra, 2002, págs.146-150. Para esta autora: “Destronada con el advenimiento de la propiedad privada, la suerte de la mujer estará ligada a la propiedad privada a través de los siglos: gran parte de su historia se confunde con la historia de la herencia”. De hecho, en la actualidad, “Hay muchos países en los que la legislación y la práctica en materia de sucesiones y bienes redundan en graves discriminaciones contra la mujer. Esta desigualdad de trato puede hacer que las mujeres reciban una parte más pequeña del patrimonio del marido o del padre, en caso de fallecimiento de éstos, que los viudos y los hijos. En algunos casos, no se reconoce a la mujer más que un derecho limitado y controlado a recibir determinados ingresos con cargo al patrimonio del difunto. Con frecuencia, los derechos de sucesión de la viuda no reflejan el principio de la igualdad en la propiedad de los bienes adquiridos durante el matrimonio. Dichas disposiciones violan la Convención y deberían abolirse”. : Comité para la Eliminación de la Discriminación Contra la Mujer, Recomendación General N° 21 “La Igualdad en el Matrimonio y en las Relaciones Familiares” en Naciones Unidas, Recopilación de las Observaciones Generales y Recomendaciones Generales Adoptadas por Órganos Creados en Virtud de Tratados de Derechos Humanos, HRI/GEN/1/Rev.7, 12 de mayo de 2004.

Lo cierto es que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene una larga historia detrás, ya que fue regulado por primera vez en nuestro ordenamiento por la Real Cédula de 25 de septiembre de 1798, que lo instaura con el fin de lograr financiación para las guerras contra Francia. Posteriormente, pese a la desaparición de la justificación bélica, otras razones políticas favorecieron su permanencia en el sistema tributario. Así, una de las más importantes fue la proliferación de la teoría según la cual obtener bienes sin esfuerzo previo era algo injusto que debía dar lugar a una redistribución de esa riqueza. Además, la idea de que heredan las clases más favorecidas otorgaba una mayor legitimidad a este impuesto en una sociedad muy influenciada por corrientes “redentoristas”.

*La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, sustituyó al antiguo Impuesto General sobre las Sucesiones por un tributo con una estructura más coherente con la reforma del sistema impositivo iniciada en 1977. En efecto, según la Exposición de Motivos de esta norma, el ISD “cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa, que ya se predicaba del hasta ahora vigente Impuesto General sobre las Sucesiones, resulta, asimismo, en la configuración de la Ley, al quedar determinada la carga tributaria en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente”.

Pues bien, pese a tratarse de un impuesto, tradicional en nuestro sistema, son numerosas las críticas que recibe, reclamándose incluso su supresión tanto por determinados grupos políticos, como por un cualificado sector doctrinal. La unanimidad sobre los numerosos defectos técnicos y substantivos de la regulación del impuesto es casi absoluta. No obstante, mientras para algunos autores ello justificaría su reforma, otros reclaman su abolición por considerar que las modificaciones legislativas que pudieran llevarse a cabo no harían desaparecer los vicios de constitucionalidad de los que, en su opinión, adolece el impuesto<sup>3</sup>. El problema se acentúa si tenemos en cuenta que los nuevos modelos de familia y de convivencia no

<sup>3</sup> Para CAYÓN GALIARDO, la polémica generada tiene su origen en la nueva posición de este tributo en un también nuevo sistema fiscal, el nacido de la reforma de 1978. Como afirma este autor: “el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se nos aparece como una figura injusta en algunos casos, compleja en su aplicación, suscitando situaciones de sobreimposición cuando no de una clara doble imposición (económica), de normativa diferente en los distintos territorios, etc., y por ello es por lo que, precisamente ahora, se vuelven a revisar sus fundamentos, si bien desde la necesaria perspectiva constitucional que pasa a ser un parámetro de valoración dotado de una sanción eficaz y no retórica”.



han sido convenientemente contemplados a estos efectos. Por ejemplo, son evidentes las diferencias que derivan de las desigualdades de trato de las uniones matrimoniales frente a las uniones de hecho. Es cierto que en nuestro país algunas CC.AA. han solucionado esta discriminación equiparando las uniones matrimoniales con las uniones de hecho. También la *Ley 13/2005* soluciona en parte el problema ante el que se encontraban las parejas del mismo sexo pero: ¿Es ésta la situación en todos los países de la Unión Europea? ¿Agota el reconocimiento del matrimonio entre personas del mismo sexo el debate sobre el tema? ¿Garantizan las normas reguladoras de la fiscalidad de las sucesiones el mainstreaming de género?

Para analizar todas estas cuestiones y responder a la pregunta planteada en el título se analizarán las normas reguladoras de la imposición sobre las sucesiones en la Unión Europea y se profundizará en los pronunciamientos jurisprudenciales que las han enjuiciado como consecuencia de denuncias de discriminación por razón de género. En este sentido resultará especialmente interesante el análisis de la Sentencia del TEDH *Burden and Burden/ United Kingdom*, en la que se niega la violación del artículo 14 CEDH por la extensión prevista en el impuesto que grava las sucesiones a los miembros del denominado “partenariado civil” y no a uniones distintas como la de dos hermanas que conviven bajo el mismo techo.

## II. LA SENTENCIA BURDEN AND BURDEN: ¿DISCRIMINACIÓN POSITIVA DE LAS PAREJAS HOMOSEXUALES EN LA LEGISLACIÓN BRITÁNICA?

Para las recurrentes, las hermanas Burden, el hecho de que la *Inheritance Tax Act* de 1984 y la *Civil Partnership Act* de 2004 reconozcan una exención en el impuesto sobre sucesiones británico para los matrimonios (la primera) y para las parejas homosexuales (la segunda), supone una discriminación para quienes deciden compartir vida y patrimonio desde los lazos de sangre, y no desde la afectividad. La Sentencia *Burden and Burden* se centra, por tanto, en el examen de una de las manifestaciones del principio de no discriminación recogido en el artículo 14 de la Convención Europea de Derechos Humanos: la discriminación por razón de sexo, en este caso motivada por una cuestión fiscal. Se invoca también el artículo 1 del Protocolo 1 del Convenio para reclamar el pacífico disfrute de sus bienes, si bien esta segunda cuestión excede del objetivo de esta comunicación<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Pese a su interés, también supera nuestro cometido analizar si en este caso realmente concurrían los requisitos de admisibilidad, así como llevar a cabo un estudio riguroso sobre si las hermanas Burden eran víctimas reales o potenciales de la normativa referida.

Para el Gobierno británico, la situación de dos hermanas que deciden convivir en el mismo domicilio no es comparable a la de un matrimonio o una pareja de hecho, puesto que en estos casos existe una voluntad clara de compartir bienes y de que los tribunales puedan dirimir posibles controversias motivadas por tal hecho. Además, alega que la exención del impuesto sobre sucesiones en tales circunstancias tiene como fin promocionar el matrimonio y garantizar al cónyuge superviviente una seguridad legal y financiera. Esta necesidad de seguridad inspira también la extensión de la exención a las uniones homosexuales. Por último, se argumenta que la norma cuestionada trata de compensar las cargas que conlleva el establecimiento de un matrimonio o de una unión de hecho, no existentes en situaciones como la comentada, basadas según el Gobierno en un mero “accidente de nacimiento”. Además, aceptar la aplicación de la exención a hermanos que conviven supondría tener que aplicarla también a muchos otros tipos de convivencias familiares.

Evidentemente, las recurrentes tienen una opinión distinta. Para ellas las normas mencionadas violan el artículo 14 CEDH puesto que su unión no es un mero accidente, sino consecuencia de una decisión voluntaria, en la que carece de relevancia el que no se prevea la competencia de los tribunales para determinar, en su caso, la separación de los bienes compartidos. Las hermanas Burden consideran también que la única diferencia entre ellas y las parejas de hecho, e incluso los matrimonios, es la inexistencia de vínculo sexual.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos comienza su argumentación afirmando que sí existiría una posible causa de discriminación en la obligación de que una de las hermanas pague el impuesto de sucesiones tras el fallecimiento de la otra, puesto que si relacionamos el artículo 14 con el 1 del Protocolo 1 de la CEDH podría existir un atentado contra la propiedad. No obstante, también es cierto que las autoridades nacionales son las competentes para decidir cuáles son los impuestos razonables para su economía, y cómo deben configurarse, siempre que exista una justificación razonable para tratamientos diferenciados entre personas en situaciones idénticas. Así, a juicio del Tribunal, su única competencia consiste en decidir si la situación de las demandantes es igual que la de los matrimonios y parejas de hecho, y si por ello, el distinto tratamiento fiscal al que serán sometidas supone o no una discriminación justificada. Para llevar a cabo esta tarea, el Tribunal invoca su propia jurisprudencia sobre los derechos y obligaciones de los matrimonios y las parejas de hecho, en la que



se confirma que los derechos y obligaciones de los que ambos son sujetos son distintos de los de cualquier otro tipo de unión. Se invoca también el artículo 12 CEDH en el que se protege el derecho al matrimonio. Por tanto, a juicio del Tribunal, el tratamiento otorgado a formas de convivencia distintas del matrimonio o de la constitución de una pareja de hecho, está plenamente justificado, y en consecuencia no considera que se haya producido una vulneración del artículo 14 CEDH.

En el pronunciamiento del TEDH existen, no obstante, dos opiniones disidentes. La primera centra sus razonamientos en el hecho de que debiera ser el Gobierno, y no las recurrentes quienes probaran que la legislación cuestionada no conlleva efectos discriminatorios, y no al revés. Además, aunque no se cuestiona que las parejas homosexuales puedan tener derecho a la exención cuestionada, consideran que el fundamento en este caso no estaría en la protección del matrimonio. Por último, opinan que las legislaciones nacionales, y en concreto la del Reino Unido, no deberían ignorar formas de convivencia como la que origina la sentencia, en las que existen lazos de dependencia emocional y económica importantes<sup>5</sup>.

La segunda opinión disidente critica la escasa argumentación del Tribunal respecto del por qué Reino Unido no ha traspasado su margen de apreciación para configurar su sistema económico. Por otra parte, centra su atención en el hecho de que el bien compartido es la vivienda familiar y no cualquier bien con un mero valor económico. Para el juez que firma esta opinión, la posible necesaria venta de la casa para hacer frente al pago del impuesto excedería lo razonable.

En mi opinión, la cuestión a la que debemos responder es la siguiente: ¿existe realmente una justificación para que los legisladores nacionales otorguen un tratamiento fiscal distinto a matrimonios y parejas de hecho frente a otros tipos de convivencia? No hay que olvidar que la sentencia analizada ha sido objeto de un amplio debate propiciado por la gran cobertura mediática que se le ha otorgado debido en gran medida a las alusiones y referencias (en muchos casos morbosas) a una discriminación evidente de las parejas de hermanas o hermanos frente a las de personas del mismo sexo. ¿Son realmente situaciones equiparables? Evidentemente

.....  
<sup>5</sup> Abundando en esta cuestión, se indica que en estas situaciones podría producirse una violación del artículo 8 CEDH por cuanto, en el momento de pagar el impuesto, la superviviente podría verse obligada a abandonar el domicilio familiar y a modificar el modo de vida al que ha estado acostumbrada durante tantos años.

no, lo cual no implica negar que en algunos casos la exclusión de formas de convivencia basadas en lazos familiares y no sentimentales no suponga una injusticia. En todo caso, el elemento que nos servirá para decidir cuándo tal injusticia se produce y cuando no será el **principio de capacidad económica**. Las referencias del gobierno británico a que el fundamento de su exención se encuentra en la necesidad de promocionar el matrimonio son, a mi entender, difícilmente justificables en un ordenamiento jurídico como el nuestro, y en un sistema tributario como el que aplicamos.

### III. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA: ELEMENTO CLAVE PARA DETERMINAR LA EXISTENCIA DE UNA POSIBLE DISCRIMINACIÓN

El principio de capacidad económica se recoge en el artículo 31.1 de la Constitución, según el cual “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. En la LGT también se hace referencia a este principio, estableciéndose en su artículo 3.1, en el que se citan los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario, que “La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”.

La doctrina del Tribunal Constitucional en relación con este principio no ha sido todo lo clara que cabría esperar. En efecto, en ocasiones se ha relativizado en exceso convirtiéndose en una fórmula de escaso contenido, afirmando por ejemplo que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo, para que aquel principio constitucional quede a salvo”. No obstante, en otras ocasiones, la interpretación realizada sí ha sido acorde con la importancia que los artículos citados otorgan a la capacidad económica. Así, son varias las sentencias en las que se afirma que la capacidad económica debe hacer referencia a una capacidad real, individual y efectiva o cierta, esto es, a una riqueza realmente existente en cada sujeto llamado a satisfacer el tributo.

Conviene tener en cuenta que, como también ha afirmado el TC, el principio de capacidad económica quiebra en ocasiones ante objetivos de carácter extrafiscal. En este sentido, en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo,



se considera constitucionalmente admisible el establecimiento de tributos que, sin desconocer el principio de capacidad económica, “respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”. Además, es preciso recordar que este principio no debe respetarse únicamente en la configuración del hecho imponible, sino también en relación con el resto de elementos de cuantificación del tributo que configuran su estructura.

Las consideraciones expuestas nos servirán como guía para enjuiciar la adecuación del ISD a este principio. El análisis debe partir, lógicamente, de la descripción del hecho imponible que se incluye en el artículo 3.1 de la ley reguladora del impuesto, según la cual éste consiste en “la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito inter vivos, o la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario”. Se pretende gravar, por tanto, el incremento patrimonial que se genera con las adquisiciones a título gratuito.

La principal diferencia entre el hecho imponible del ISD y las ganancias patrimoniales gravadas por el IRPF está en su no consideración como fruto o renta y en la ausencia de toda contraprestación. Conviene precisar además que el término “adquisición” suele utilizarse como sinónimo de “transmisión” y “sucesión”, por lo que es preciso concretar su contenido. Se ha afirmado que el concepto jurídico de “adquisición” no es identificable con el de “transmisión”, sino que es sólo una parte u aspecto de éste. Y esta parte resulta identificable con el concepto de “sucesión”, ya que ambos términos significan la parte adquisitiva del fenómeno transmisivo, o lo que es lo mismo, la recepción de la relación jurídica por un nuevo titular.

En definitiva, en el ISD la capacidad económica que se pretende gravar es la que se produce por la recepción de un bien o derecho por un nuevo titular. En el “Informe sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” elaborado por la Asociación Española de Asesores Fiscales a principios del año 2003 se cuestionaba la existencia de una verdadera capacidad económica en todos los supuestos gravados por el ISD, realizándose la siguiente reflexión:

“No todos los supuestos gravados por el ISD respetan escrupulosamente las exigencias del principio de capacidad económica. Y la razón no es

otra que el hecho de que el ISD se haya perfilado como un impuesto con un hecho imponible desmesuradamente extenso, donde se incluye una mención a “cualquier otro título sucesorio”, como una cláusula general que pretende abarcar todo incremento patrimonial. Esta desmesurada amplitud revela que junto con supuestos en los cuales hay un aumento de renta disponible susceptible de gravamen –la donación a un extraño- se encuentran otros en los cuales ese aumento de riqueza disponible no se aprecia por ningún lado. La situación es todavía más grave si tenemos en cuenta que esas situaciones en las que no se revela con claridad la existencia de un aumento de riqueza disponible son las más frecuentes en la práctica. ¿Qué incremento de riqueza disponible se detecta, a efectos de gravamen, cuando un viudo/a hereda la vivienda familiar en la que vivía con el fallecido/a y en la que sigue viviendo después del fallecimiento? ¿O esa misma situación en relación con un hijo? (...).”

En la construcción del principio de capacidad económica se tiene en cuenta la denominada “regla de la normalidad”, según la cual cuando el legislador configura una determinada situación como hecho imponible está atendiendo a un supuesto que normalmente es indicativo de capacidad. Pues bien, según el referido Informe, tal como hemos podido comprobar, **en las adquisiciones a título gratuito la regla quiebra en demasiadas ocasiones y, aunque reconoce que la regulación histórica de su fiscalidad ha venido marcada por un afán de favorecer las transmisiones entre parientes cercanos, y que para lograrlo se han utilizado diversas técnicas desgravatorias como las reducciones en la base, las bonificaciones porcentuales en la misma o las exenciones, lo correcto sería “no someter a tributación las adquisiciones gratuitas en las cuales, por el grado de parentesco, haya que presumir que lo adquirido ya estaba en el núcleo familiar, y en él va a continuar”**.

En el mismo sentido se había manifestado con anterioridad PLAZA VÁZQUEZ, para quien “lo que habría de ponerse en cuestión es la general concepción plasmada en nuestro ordenamiento jurídico tributario sobre las relaciones económicas dentro de la familia, acantonada en un lamentable formalismo”. Y si se lleva a cabo esta revisión, debería concluirse, según este autor, que no existe una efectiva transmisión allí donde hay sólo un cambio formal de titularidad individual.

Pero, aunque evidentemente son muchos los supuestos en los que se cumplen las premisas expuestas, no siempre es así, existiendo casos en los



que la transmisión gratuita de bienes y derechos supone un aumento de la capacidad económica de los adquirentes. Pensemos que en la sociedad actual, el concepto de familia difiere del que se venía utilizando hasta hace relativamente poco tiempo, y que es posible que, en vida del causante, no todos los que teóricamente deberían integrar su grupo familiar hayan disfrutado de su patrimonio. En definitiva, aunque existen “patrimonios familiares”, también son frecuentes los “patrimonios individuales” que no se comparten hasta que no se produce el fallecimiento de su titular. Basar la exigencia del ISD en tales circunstancias sería un error; arbitrar un complejo procedimiento en el que la institución de la prueba, y las necesarias presunciones, llevaría a menoscabar un principio tan importante como el de seguridad jurídica. En efecto, este principio es suma de “certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio”.

Por los motivos expuestos, coincidimos con GARCÍA NOVOA en que la adecuación del ISD al principio de capacidad económica y al resto de principios constitucionales, más que a través de la supresión del impuesto en los casos estudiados, debe realizarse por la previsión de un mínimo exento. De esta forma, se garantiza también el gravamen de la adquisición de herencias de elevada cuantía. “El “mínimo” previsto en el ISD no sería una reducción en función de la cuantía de la herencia, sino que, al preverse a favor de ascendientes, descendientes y cónyuge (debiendo incluirse también a las parejas de hecho) cumpliría una función similar al “mínimo personal y familiar” establecido en la Ley del IRPF de 1998, que está al servicio de la verdadera “capacidad económica del contribuyente” gravada, que sería la renta disponible (...). En realidad se trata de un mínimo que determina la no sujeción de la renta “no disponible”. De la misma manera y por razones de capacidad económica, podría fijarse un “mínimo no gravado”, esto es, un valor de la herencia no sujeta en las transmisiones hereditarias a favor de ascendientes, descendientes y cónyuge”.

**En conclusión, creemos que la configuración actual del hecho imponible del ISD se ajusta a las exigencias del principio de capacidad económica, aunque en algunos supuestos ésta sea ficticia como consecuencia de la naturaleza de las relaciones entre parientes. Solventar la injusticia que supone someter a tributación las transmisiones hereditarias en esos casos no exige suprimir el impuesto, siendo más acertada la previsión de un mínimo exento que permita perfilar de forma más**



**correcta el respeto a la capacidad contributiva en las transmisiones hereditarias dentro del núcleo familiar.**

#### **IV. GARANTÍAS PARA LA IGUALDAD DE GÉNERO EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS SUCESIONES EN LA UNIÓN EUROPEA**

Para STOTSKY<sup>6</sup>, “El sesgo de género puede manifestarse de manera explícita e implícita. El sesgo de género explícito se materializa en diferencias existentes en las leyes o reglamentaciones y su aplicación a hombres y mujeres. El sesgo de género explícito es fácilmente identificable pues normalmente consta por escrito en el código o las reglamentaciones fiscales, aunque también puede reflejarse en prácticas informales, en cuyo caso los hábitos y las costumbres reemplazan al derecho en la práctica, como sucede en algunos países en desarrollo. El sesgo de género implícito se manifiesta a través de diferencias en la forma en que el sistema fiscal afecta el bienestar de hombres y mujeres. El sesgo de género implícito es más difícil de identificar pues para ello es preciso observar las diferentes maneras en que el sistema tributario afecta a hombres y mujeres”.

En la Unión Europea, ¿existe un sesgo de género explícito en la regulación de la tributación de las sucesiones? La respuesta debe ser afirmativa puesto que nos encontramos con una situación dispar en la que junto con países en los que, como en España, el matrimonio se permite tanto a las parejas heterosexuales como a las homosexuales, conviven ordenamientos jurídicos en los que aún se debate acerca de la conveniencia de otorgar reconocimiento jurídico a las parejas de hecho<sup>7</sup>.

Y resulta evidente que, aunque en algunos estados sigan existiendo discriminaciones, existe un claro fundamento desde el punto de vista de los principios generales a que las parejas del mismo sexo (se les reconozca o no el derecho a contraer matrimonio) y los matrimonios heterosexuales tengan los mismos derechos y obligaciones. Por tanto, en el caso de la tributación de las sucesiones, ambos deben gozar de las mismas exenciones. No hay que olvidar que la finalidad de la exención para el cónyuge en nuestro ISyD, a diferencia de la aducida por el gobierno británico, no

<sup>6</sup> “Sesgos de género en los sistemas fiscales”. Ponencia presentada al Seminario de Investigación: “POLÍTICA FISCAL Y GÉNERO”, celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales en 2005.

<sup>7</sup> Baste citar como ejemplo el caso de Italia. Sobre este tema véase PIZZOLATO, F.: “La famiglia nella costituzione e criteri per una disciplina dei modelli diversi di convivenza”. En la interesantísima obra: PEZZINI, B. (Dir.): *Tra famiglie, matrimoni e unioni di fatto. Un itinerario di ricerca plurale*. Jovene Editore, Napoli, 2008.



es otra que la ausencia de capacidad económica en la adquisición *mortis causa* de la vivienda familiar. El cónyuge superviviente ya habitaba dicho inmueble, y no se produce ningún cambio que suponga un incremento de capacidad económica cuando la pareja fallece. Es más, debemos de ser conscientes de que normalmente los gastos se incrementan al desaparecer una de las personas receptoras de rentas.

En mi opinión, esta situación se da en la misma medida en otras formas de convivencia, incluyéndose evidentemente la constituida por la unión de dos hermanas, o por los hijos y sus progenitores, o incluso por dos personas a las que no una ningún vínculo afectivo y que hayan decidido convivir de por vida. Sin embargo, como se comenta en el apartado anterior, carecería de lógica someter la aplicación del ISyD a complejos mecanismos probatorios que permitieran discernir cuándo se dan estas circunstancias. Y lo cierto es que en nuestro sistema tributario, se prevé una reducción del 95%, con el límite de 122.606,47 euros en caso de transmisión *mortis causa* de la vivienda habitual siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes del causante o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Las hermanas Burden, en España, gozarían del mismo trato que los matrimonios, y no hubieran tenido que plantear un recurso contra nuestra normativa en el TEDH. Conviene tener en cuenta que a quien no se incluye entre los beneficiarios de la reducción es a las parejas de hecho, aunque no podemos afirmar que en la actualidad ello suponga una discriminación para las parejas homosexuales, a quienes la ley permite contraer matrimonio. En todo caso resulta discriminatorio para parejas heterosexuales u homosexuales que, por diversos motivos, deciden no contraer matrimonio. ¿Cuál es el motivo de ello? Nuestro Tribunal Constitucional se ha referido a esta cuestión en distintas ocasiones, afirmando que<sup>8</sup>:

“el matrimonio es una institución social garantizada por la Constitución, y el derecho del hombre y de la mujer a contraerlo es un derecho constitucional (art. 32.1), cuyo régimen jurídico corresponde a la Ley por mandato constitucional (art. 32.2). Nada de ello ocurre con la unión de hecho ‘more uxorio’, que ni es una institución jurídicamente garantizada ni hay un derecho constitucional expreso a su establecimiento”. En suma, el contenido de la libertad de contraer (o no

<sup>8</sup> STC 184/1990 (RTC 1990, 184) (F. 3).

contraer) matrimonio se limita a asegurar la capacidad de elección, a impedir el mandato o la imposibilidad absoluta, pero no a asegurar a quien la ejercita en un determinado sentido los mismos efectos que se atribuyen a quien lo hace en otro. Ello explica que, pese a la identidad de los sujetos titulares de la libertad, el contenido de la libertad positiva y negativa no tenga por qué ser homogéneo, y que el legislador ordinario pueda atribuir, como es el caso, consecuencias a una y a otra manifestación, y hasta que la primera se constituya en un auténtico derecho subjetivo, mientras que la segunda no sea más que una mera libertad jurídica, integrada en el mismo derecho fundamental, y cuyo contenido se ciñe a la posibilidad de optar o a la existencia de una alternativa de acción».

**Conviene tener presente que los impuestos que gravan las sucesiones, en los que los vínculos familiares son un importante elemento de subjetivización del tributo, son potencialmente más “peligrosos” que los tributos objetivos (como los que gravan el consumo) para la igualdad de género. Prácticamente en todos los sistemas tributarios en los que existen impuestos que gravan las sucesiones se prevén beneficios fiscales relacionados con el parentesco, y en consecuencia pueden incluir discriminaciones como el tratamiento desigual a las parejas homosexuales respecto de las heterosexuales, o en general, a las parejas de hecho respecto de las unidas por vínculo matrimonial.**

En España, tras la entrada en vigor de la *Ley 13/2005, de 1 de julio, por la que se modifica el Código Civil en materia de derecho a contraer matrimonio*, no es posible hablar de una discriminación para las parejas del mismo sexo en este sentido, ya que igual que las heterosexuales, pueden optar por convivir como pareja de hecho o como matrimonio<sup>9</sup>.

.....  
<sup>9</sup> Tal como se afirma en la Exposición de Motivos de esta norma, el legislador no puede en forma alguna ignorar lo evidente: “(...) la sociedad evoluciona en el modo de conformar y reconocer los diversos modelos de convivencia, y que, por ello, el legislador puede, incluso debe, actuar en consecuencia, y evitar toda quiebra entre el Derecho y los valores de la sociedad cuyas relaciones ha de regular. En este sentido, no cabe duda de que la realidad social española de nuestro tiempo deviene mucho más rica, plural y dinámica que la sociedad en que surge el Código Civil de 1889. La convivencia como pareja entre personas del mismo sexo basada en la afectividad ha sido objeto de reconocimiento y aceptación social creciente, y ha superado arraigados prejuicios y estigmatizaciones. Se admite hoy sin dificultad que esta convivencia en pareja es un medio a través del cual se desarrolla la personalidad de un amplio número de personas, convivencia mediante la cual se prestan entre sí apoyo emocional y económico, sin más trascendencia que la que tiene lugar en una estricta relación privada, dada su, hasta ahora, falta de reconocimiento formal por el Derecho”.



Sin embargo, la LISyD considera como “extraños” a efectos de la aplicación de las reducciones por grupos a las parejas de hecho. Ello supone que en vez de una reducción de 15.956,87 euros, que es la prevista para las cónyuges, a quienes se integra en el Grupo II (artículo 20), les corresponde una igual a cero, al considerárseles parte del Grupo IV (“en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción”).

Además, con independencia de las reducciones anteriores, se aplicará una reducción del 100 %, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y beneficiario.

Por otro lado,

*“en los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 % del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo”.*

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 %.

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

No obstante, la situación planteada ha sido resuelta por diversas Comunidades Autónomas, que haciendo uso de las competencias normativas que les otorga 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*, en su artículo 40, han decidido equiparar las uniones de hecho a los matrimonios.

En Andalucía, la *Ley 5/2002, de 16 de diciembre, de Parejas de Hecho*, establece en su artículo 20 la equiparación fiscal y tributaria *"A todos los efectos tributarios y beneficios fiscales en el régimen tributario y fiscal autonómico, la convivencia por unión estable de una pareja se equiparará al matrimonio siempre que la misma y su acreditación reúnan los requisitos previstos en esta Ley"*.

Castilla y León, si bien no cuenta con una norma que regule las uniones de hecho, sí cuenta con regulación sobre el Registro de Uniones de Hecho (Decreto 117/2002 de 24 de octubre). Lo mismo ocurre en Extremadura y en Asturias.

En Cataluña, la *Ley 10/1998 de 15 de julio*, en la Disposición Final Primera, conmina a la Generalidad a *"en el marco de sus competencias normativas"* regular por Ley el trato fiscal específico que proceda a cada una de las formas de unión a que hace referencia la presente Ley referida al IRPF y al ISyD en lo referente a las adquisiciones por título sucesorio. Este mandato se cumplió con la aprobación de la *Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de Medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro*, en cuyo artículo 31 se afirma:

*"1. De acuerdo con lo establecido por la disposición final primera de la Ley 10/1998, de 15 de julio (LCAT 1998, 423) , de Uniones Estables de Pareja, y dentro del ámbito de competencias asumidas por la Generalidad en el marco de la Ley del Estado 21/2001 (RCL 2001, 3245 y RCL 2002, 1318) , los miembros de las uniones estables reguladas por dicha Ley 10/1998 tienen,*



*en relación con el impuesto de sucesiones y donaciones, la asimilación a los cónyuges.*

*2. A efectos de lo establecido por el apartado 1, el sujeto pasivo conviviente en una unión estable de pareja debe acreditar la existencia de esta unión, de acuerdo con lo que especifican las siguientes letras:*

*a) En el caso de unión de pareja estable heterosexual, mediante la escritura pública de formalización de la convivencia otorgada como mínimo dos años antes de la muerte del causante o de la donación, o bien mediante acta de notoriedad de la convivencia y del transcurso del período mínimo de dos años de la misma, a los que hace referencia el artículo 10 de la Ley 10/1998.*

*b) En el caso de unión de pareja estable homosexual, mediante la escritura pública otorgada conjuntamente, a que hace referencia el artículo 21 de la Ley 10/1998."*

La Ley 1/2001, de 6 abril, de Uniones de Hecho de Comunidad Valenciana incluye un artículo 9 según el cual: *"Los derechos y obligaciones establecidos en la normativa valenciana de derecho público, serán de aplicación a los miembros de la unión de hecho, en especial en materia presupuestaria, de subvenciones y de tributos propios"*.

Finalmente, en Madrid, la Ley 11/2001, de 19 diciembre, de Uniones de Hecho, recoge un artículo de contenido idéntico al valenciano.

En las Comunidades mencionadas las parejas de hecho se equiparan a los matrimonios a efectos de la aplicación del ISyD. Sin embargo, en todas ellas se prohíbe la formación de una unión de hecho a los parientes colaterales por consaguinidad o a adopción dentro del tercer grado. Si tenemos en cuenta que estas personas tampoco pueden contraer matrimonio, podemos afirmar que las hermanas Burden no podrían beneficiarse de los beneficios fiscales previstos en el ISyD para los cónyuges o las parejas de hecho. Claro que, en nuestro país, aún les quedaría una posibilidad, pues como se ha adelantado: el artículo 20.2.c) LISyD prevé una reducción del 95%, *"con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento"*. Así pues, las hermanas Burden carecerían de motivos para acudir al TEDH, alegando los motivos que conocemos, si fueran contribuyentes de nuestro impuesto.

En la Unión Europea, los países en los que existe matrimonio homosexual, además de España, son: los Países Bajos desde 2001, Bélgica desde 2003 y Noruega desde el 2009. En el resto conviven distintas fórmulas jurídicas que, en mayor o menos medida, tratan de amparar jurídicamente a las uniones de hecho. En este sentido, como recuerda MARTIN CASALS<sup>10</sup>:

“És ben sabut que la regulació de la parella de fet, tant homosexual com heterosexual, és un dels temes més complexos i controvertits del Dret de família actual. No existeixen línies de política jurídica indiscutibles, que es corresponguin amb una determinada ideologia i que indiquin un únic model de regulació a seguir. Les opcions estan modulades no només per les conviccions polítiques sinó, d’una manera molt especial, per conviccions ètiques col·lectives i personals --vinculades o no a concepcions religioses-- que no coincideixen necessàriament amb una determinada filiació política. Prova d’aquest fet és que en els països del nostre entorn les formacions polítiques de signe molt similar han optat per criteris de política legislativa molt diferents. Així, per exemple, ni el legislador socialista francès (any 1999) ni els legisladors socialdemòcrata alemany (any 2001) o laborista anglès (any 2003) han optat, com es diu ara, “per obrir la institució del matrimoni” a les parelles homosexuals, com tampoc no ho han fet els legisladors del països nòrdics, amb una tradició legislativa que ha estat pionera en aquestes qüestions”.

¿Y qué ocurre con los impuestos que gravan las sucesiones? Analizamos a continuación la situación en los países más importantes de nuestro entorno.

En Francia, las uniones de hecho están reguladas en la Loi n°99-944 du 15 novembre 1999 relative au pacte civil de solidarité. El pacto se define como un “contrato” concluido por dos personas físicas, mayores de edad, de igual o diverso sexo, para organizar su vida en común (artículo 515.1 CC). Se excluye expresamente la posibilidad de que tal “contrato” sea celebrado por parientes en línea recta o colateral dentro del tercer grado, ni los casados o ligados con otra persona por un pacto civil de solidaridad (artículo 515.2 CC).

En su artículo 4.3 se establece que « III. - Les règles d’imposition et d’assiette, autres que celles mentionnées au dernier alinéa du 1 et au 7 de l’article 6 du code général des impôts, les règles de liquidation et de paiement de l’impôt sur le revenu et des impôts directs locaux ainsi que celles con-

<sup>10</sup> “La regulació de la parella de fet : Lleis i models”. Ponencia presentada en las XIII JORNADES DE DRET CATALÀ A TOSSA



cernant la souscription des déclarations et le contrôle des mêmes impôts prévues par le code général des impôts et le livre des procédures fiscales pour les contribuables mentionnés au deuxième alinéa du 1 de l'article 6 du code général des impôts s'appliquent aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité qui font l'objet d'une imposition commune ». Por lo tanto, en materia fiscal, el concubino firmante de un pacto civil de solidaridad se asimila al cónyuge casado y se beneficia de una exención total sobre los bienes que herede de su pareja difunta. Conviene recordar que en ausencia de pacto o de matrimonio la fiscalidad sobre las sucesiones asciende en Francia al 60% de los derechos sucesorios adquiridos. Pero, como hemos visto, se excluye de la posibilidad de firmar el pacto, entre otros, a los parientes colaterales hasta el tercer grado, con lo que en caso de haber nacido en Francia las hermanas Burden se habrían encontrado en la misma situación que denuncian en Reino Unido.

En Finlandia, la *Inheritance and Gift Tax Act of July 1940 (378/1940)* incluye una exención para los viudos o viudas, no haciéndose referencia a los miembros de las uniones de hecho. En Grecia, la Ley 2961/2001 prevé una exención para la adquisición sucesoria de vivienda habitual en la que tampoco se menciona a estas personas. Sin embargo, en Bélgica, "le droit de sucesión par décès" se refiere tanto a los cónyuges como a los "cohabitantes".

La situación de algunos de estos países es contraria a la política comunitaria. Baste recordar, por ejemplo, que en el año 1994, vistas las disposiciones jurídicas discriminatorias existentes para lesbianas y homosexuales en algunos Estados miembros, el Parlamento Europeo les pedía que pusieran fin al trato desigual de las personas de orientación homosexual en las disposiciones jurídicas y administrativas, lo que incluía permitirles el acceso al matrimonio o a fórmulas jurídicas alternativas<sup>11</sup>. En la misma línea, la Resolución de 16 de marzo de 2000 hacía una llamada a la igualdad entre parejas casadas, no casadas, monoparentales, homosexuales y tradicionales en la legislación civil sobre régimen patrimonial, en el derecho societario, y también en la normativa fiscal. Recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sentenciado que denegar la pensión de viudedad a un homosexual a la muerte de su pareja de hecho supone una "discriminación por motivos de orientación sexual", y que, en aquellos países donde el matrimonio está reservado a

.....  
<sup>11</sup> Resolución del Parlamento Europeo sobre la igualdad de derechos de los homosexuales y las lesbianas en la Comunidad Europea (Resolución A-0028/94, del 8 de febrero de 1994 (DOCE de 28 de febrero de 1994). Por desgracias, no es posible afirmar que el objetivo de esta Resolución se haya cumplido.

personas de distinto sexo, las parejas homosexuales inscritas en los registros oficiales deben disponer de los mismos derechos que los casados. El Tribunal respondió así a una cuestión prejudicial planteada por un juzgado alemán, que analiza la reclamación de Tadao Naruko, un ciudadano al que le fue denegada la pensión de viudedad a la muerte de su compañero<sup>12</sup>. En este pronunciamiento se recuerda que la Directiva 2000/78 tiene por objeto luchar contra ciertos tipos de discriminación, entre los que figura la motivada por la orientación sexual, con el fin de que en los Estados miembros se aplique el principio de igualdad de trato. A tenor del artículo 2 de dicha Directiva, se entiende por «principio de igualdad de trato» la ausencia de toda discriminación directa o indirecta basada en cualquiera de los motivos mencionados en el artículo 1 de la misma Directiva. Según el artículo 2, apartado 2, letra a), de la Directiva 2000/78, existe discriminación directa cuando una persona es tratada de manera menos favorable que otra en situación análoga por alguno de los motivos mencionados en el artículo 1 de la misma Directiva. El apartado 2, letra b), inciso i), del mismo artículo 2 establece que existe discriminación indirecta cuando una disposición, un criterio o una práctica aparentemente neutros puede ocasionar una desventaja particular a personas con una religión o convicción, con una discapacidad, de una edad, o con una orientación sexual determinadas, respecto de otras personas, salvo que dicha disposición, dicho criterio o dicha práctica pueda justificarse objetivamente con una finalidad legítima y salvo que los medios para la consecución de esta finalidad sean adecuados y necesarios.

## V. CONCLUSIÓN

La conclusión de esta reflexión debe ser la siguiente: la imposición sobre las sucesiones en la Unión Europea debiera ser, de aplicarse correctamente el acervo comunitario y sus principios inspiradores, un instrumento para garantizar la igualdad de género. Sin embargo, en muchos países es aún un mecanismo de perpetuación encubierta de modelos androcéntricos. Así, mientras que en España o en Francia, no existe discriminación alguna por razón de sexo en este tema puesto que en el primero se reconocen los matrimonios homosexuales y en el segundo el partenariado civil se equipara a ellos a todos los efectos que nos interesan, en otros (por ejemplo en Grecia), las uniones de hecho no gozan en la imposición sucesoria de los mismos beneficios que los matrimonios.

.....  
<sup>12</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de abril de 2008.



Por lo demás, lo cierto es que no se perciben otros sesgos de género explícitos en los impuestos que gravan las sucesiones. No obstante, el sesgo puede encontrarse en las propias normas reguladoras de las sucesiones, que introducen en demasiadas ocasiones factores de discriminación. En tal caso, la perpetuación del modelo androcéntrico extiende también sus efectos al impuesto que toma como base la distribución de la herencia consecuencia de la aplicación de dichas normas.

