

## El parentesco por afinidad en la fiscalidad de herencias y donaciones

La legislación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es imprecisa y restrictiva en el tratamiento del parentesco por afinidad. Aunque los tribunales de justicia y los órganos administrativos han ido saliendo al paso de los principales problemas que suscita esta regulación, aún queda camino por recorrer. En este sentido, la legislación de algunas comunidades autónomas (señaladamente, de la catalana) puede servir como ejemplo de claridad y de sensibilidad social en la regulación de esta cuestión.

**Marta Reverter.** Fiscal. Barcelona

**Javier Arregui.** Fiscal. Barcelona

El parentesco por afinidad ha sido definido por nuestro Tribunal Supremo (STS de 14 de julio de 2016, Sala Tercera, Sección 2.<sup>a</sup>, rec. 3316/2015) como aquel “*que mediante el matrimonio se establece entre cada cónyuge y los deudos por consanguinidad del otro*” y es concebido como una relación bidireccional (STS de 18 de febrero de 1998, Sala Cuarta, rec. 539/1997): tras el matrimonio, cada cónyuge pasa a ser pariente por afinidad de los familiares consanguíneos del otro cónyuge y estos últimos, a su vez, pasan a ser familiares por afinidad del que se ha convertido en su yerno, cuñada, sobrino político, o incluso en su padrastro o madrastra.

La trascendencia fiscal de esta cuestión se proyecta con especial intensidad en el ISD, en cuya normativa se prevén determinados beneficios fiscales cuya aplicación depende en

mayor o menor medida del grado de parentesco entre el donante o causante y el donatario o heredero. La aplicación de estos beneficios a los parientes afines ha dado lugar a cierta conflictividad, cuyo origen se encuentra en una normativa algo ambigua y que responde solo parcialmente a las necesidades de una sociedad como la actual. Los tribunales de justicia, atendiendo a la realidad social, han ido remediando estas situaciones por medio de una interpretación dinámica, y en cierto modo sociológica, de la normativa, de acuerdo con las nuevas realidades no contempladas por el legislador en el año 1987.

La finalidad de estas líneas es señalar aquellos aspectos de la Ley del ISD en los que cobra relevancia el parentesco para analizar el tratamiento que en tales casos se ha dado a las relaciones por afinidad en la práctica foren-

se, así como en alguna legislación autonómica (en especial la catalana) que ha abordado expresamente la cuestión.

## LOS PARIENTES POR AFINIDAD Y LOS GRUPOS DE PARENTESCO

La Ley del ISD contiene diversas reglas para la determinación de la cuota tributaria a ingresar cuya aplicación depende del grupo de parentesco en el que se encuadra el adquirente (heredero o donatario) respecto del transmitente (causante o donante), distinguiéndose los siguientes cuatro grupos<sup>1</sup>:

- Grupo I: descendientes y adoptados menores de veintiún años.
- Grupo II: descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.
- Grupo III: colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.
- Grupo IV: colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

Conforme a una interpretación literal de la anterior clasificación por grupos, los ascendientes y descendientes por afinidad (por ejemplo, suegros, nueras, yernos, hijastros y padrastros, etc.) están comprendidos en el Grupo III, mientras que los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad (los cuñados y los tíos y sobrinos políticos) quedarían

en cambio comprendidos en el Grupo IV. Esta interpretación literal se alinea con algunos precedentes legislativos de la norma, pues el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 15 de enero de 1959 asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños. Hay que recordar, en este sentido, que los efectos fiscales de pertenecer a uno u otro grupo son sustancialmente distintos. Por una parte, los parientes del Grupo III pueden aplicar la reducción por parentesco en adquisiciones hereditarias, mientras que los parientes de Grupo IV (los primos y familiares más lejanos o quienes no guardan vínculo alguno de parentesco) no pueden beneficiarse de ninguna reducción. Por otra, el coeficiente multiplicador aplicable para determinar la cuota tributaria, tanto en donaciones como en herencias, es mayor para el Grupo IV que para el Grupo III.

Pues bien, pese a esa interpretación literal y los precedentes normativos, el Tribunal Supremo ha admitido en diversas sentencias (SSTS de 14 de julio de 2016, Sala Tercera, Sección 2.<sup>a</sup>, rec. 3316/2015, y de 18 de marzo de 2003, Sala Tercera, Sección 2.<sup>a</sup>, rec. 3699/1998, entre otras) que los parientes colaterales de segundo y tercer grado por afinidad se consideren comprendidos en el Grupo III, junto con los ascendientes y descendientes por afinidad, por entender, en una interpretación finalista, que *“el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967”*. Los órganos administrativos han alineado su criterio con el del alto tribunal (DGT, CV0713-17 de 17 de

1.- Art. 20.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley del ISD).

marzo de 2017; Consulta 93E/12, de 21 de mayo de 2012 de Tributos de Cataluña).

En relación con este punto, algunas Comunidades Autónomas han abordado directamente la cuestión, mejorando el tratamiento estatal. Así, señaladamente, el artículo 60 de la Ley del ISD catalana equipara los hijastros a los hijos de sangre, incluyéndolos en los grupos I o II en función de su edad.

### **LOS PARIENTES POR AFINIDAD Y LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR**

Otro ámbito de la fiscalidad sucesoria en el que el grado de parentesco puede ser de suma importancia es el de la reducción en base imponible por la transmisión de la “empresa familiar”. En esta materia, la normativa (apartados 2.c y 6 del artículo 20 de la Ley del ISD) enumera explícitamente aquellos parientes que pueden aplicar este beneficio fiscal, a saber: los cónyuges y los descendientes o adoptados.

Pues bien, para la aplicación de este incentivo, y a pesar de que la norma no hace mención expresa a los parientes por afinidad, la doctrina administrativa (DGT, CV0713-17 de 17 de marzo de 2017; CV1432-05 de 14 de julio de 2005) se ha pronunciado en favor de la inclusión de yernos y nueras (y también de hijastros e hijastras), en cuanto que descendientes de primer grado por afinidad, como posibles beneficiarios de estas reducciones. Nótese que en este punto se equipara por completo a los descendientes afines y los descendientes consanguíneos, en lo que interpretamos como

un guiño a la tendencia social de integrar a yernos, nueras e hijastros o hijastras en la gestión de las empresas de ámbito familiar y, en algunas ocasiones, en la línea de sucesión junto a (o en defecto de) los descendientes consanguíneos.

Algunas Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus competencias normativas, han mejorado el ámbito subjetivo de aplicación de esta reducción. Así, por ejemplo, la legislación catalana, probablemente porque se trata de una comunidad en la que la empresa familiar tiene enorme raigambre social, incluye expresamente no solo a los descendientes por adopción y por afinidad, sino también a los ascendientes y colaterales hasta el tercer grado del transmitente tanto por consanguinidad como por afinidad<sup>2</sup>. La legislación andaluza también amplía el ámbito subjetivo de esta reducción en el mismo sentido que la catalana, mientras que la legislación murciana lo hace de forma aún más amplia, al incluir a todos los comprendidos en los grupos I, II y III, así como en el IV hasta colaterales de cuarto grado.

### **¿Y HASTA CUÁNDO SE PROLONGA EL PARENTESCO POR AFINIDAD?**

La prolongación del parentesco por afinidad ha sido históricamente una cuestión controvertida que el Tribunal Supremo ha resuelto determinando que el vínculo de afinidad subsiste tras la muerte del cónyuge que servía de enlace entre los parientes afines, pero que, en cambio, se extingue en caso de divorcio o nulidad

2.- Arts. 6,10, 38 y 41 de la Ley del ISD catalana.

matrimonial (SSTS de 20 de marzo de 2018, Sala Tercera, Sección 2.<sup>a</sup>, rec. 115/2017, y de 24 de marzo de 2017, Sala Tercera, Sección 2.<sup>a</sup>, rec. 887/2016, entre otras). Para la doctrina administrativa (DGT, CV3194-18, de 14 de febrero; Tributos de Cataluña, consulta núm. 74/18, de 30 de enero de 2019), también se extingue la afinidad si tras el fallecimiento del

cónyuge que servía de nexo, el cónyuge viudo contrae un nuevo matrimonio. Por tanto, poniendo por caso que fallece una persona casada, los padres y el hermano del fallecido conservarán el vínculo de afinidad que les une al cónyuge viudo hasta que eventualmente este contraiga matrimonio con otra persona.