

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

NÚMERO DE CRITERI: CRI0001-15

Òrgan: Direcció General de Tributs i Joc

Data d'eixida:

20/05/2015

Qüestió plantejada:

Manteniment del parentiu per afinitat en cas de defunció de la persona que proporciona el vincle amb la resta del grup familiar, a l'efecte d'aplicar la pertinent reducció per parentiu en la base i els coeficients previstos.

Normativa:

- Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions.

Jurisprudència:

- Sentències de la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem de 18 de març de 2003 (recurs de cassació núm. 3699/1998), de 14 de juliol de 2011 (recurs de cassació per a la unificació de la doctrina núm. 250/2008), de 12 de desembre de 2011 (recurs de cassació per a la unificació de la doctrina núm. 235/2009) i d'1 d'abril de 2014 (recurs de cassació núm. 2039/2011).
- Sentència de la Sala Penal del Tribunal Suprem de 27 de setembre de 2005.
- Sentències del Tribunal Superior de Justícia de Múrcia, de 25 de maig de 2007, i d'Astúries, de 9 de març de 2010.

Doctrina administrativa:

- Resolució del Tribunal Económicoadministratiu Central, de 3 de desembre de 2013 (RG 3892/2011).
- Resolució del Tribunal Económicoadministratiu Central, de 8 de juliol de 2014 (RG 7760/2012).
- Consulta vinculant V0529-14, de 27 de febrer, de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques.

Contestació:

El parentiu se subdivideix entre consanguinis i afins. La consanguinitat és el vincle de parentiu que es dona entre aquells que procedeixen de la mateixa família; mentre que l'afinitat és el parentiu que, basat en el matrimoni, s'origina entre un cònjuge i els consanguinis de l'altre. Així, la consanguinitat existeix entre persones que procedeixen les unes de les altres o que tenen un ascendent comú, mentre que l'afinitat

DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

existeix entre cada un dels cònjuges i els parents consanguinis de l'altre.

La qüestió objecte de criteri es limita a determinar si subsisteix el parentiu per afinitat entre els parents consanguinis del cònjuge premort del causant i aquest últim, a l'efecte d'enquadrar-los en el grup III de parentiu regulat en l'article 20.2.a de la Llei 29/1987, de 29 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, que distingeix els següents:

Grup I: Adquisicions per descendents i adoptats menors de 21 anys.

Grup II: Adquisicions per descendents i adoptats de 21 o més anys, cònjuges, ascendents i adoptants.

Grup III: Adquisicions per col·laterals de segon i tercer grau, ascendents i descendents per afinitat.

Grup IV: Adquisicions per col·laterals de quart grau, graus més distants i estranys.

Per a la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda la resposta sempre ha sigut negativa, sobre la base que el parentiu suposa l'existència d'un vincle matrimonial entre dues persones, de manera que quan el matrimoni es dissol –per concórrer algun dels supòsits fixats en l'article 85 del Codi Civil, això és, defunció o divorci– desapareix jurídicament el parentiu per afinitat del que porta causa, i, amb aquest, els beneficis fiscals associats a aquest parentiu. Per contra, si el vincle matrimonial subsisteix en el moment de la defunció del causant, l'afí tindrà dret a la reducció per parentiu.

No obstant això, la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem, en la Sentència 1847/2003, de 18 de març, dictada en el recurs de cassació núm. 3699/1998, sobre si el nebot carnal de l'esposa, premorta, del causant s'havia de considerar comprés com a col·lateral de tercer grau per afinitat, en el Grup III de l'article 20.2.a, va concloure, després de dur a terme un examen detallat de l'evolució del parentiu tant en el Codi Civil com en l'impost sobre successions, que els col·laterals afins de segon i tercer grau pertanyen al grup III de parentiu regulat en l'article 20.2.a de la Llei 29/1987. Encara que la qüestió resolta en la sentència mencionada anteriorment era si l'expressió "per afinitat" a què es refereix el Grup III de l'article 20.2.a aconseguix només a ascendents i descendents o es refereix també als col·laterals de segon i tercer grau –que no és la qüestió que s'estudia en aquest criteri– la veritat és que el supòsit de fet resolt en aquella sentència es referia precisament a un nebot carnal de l'esposa, premorta, del causant i testador.

Efectivament, en el recurs resolt pel Tribunal Suprem no es va plantejar per cap de les parts, especialment no ho va plantejar l'Administració, la qüestió de la subsistència de l'afinitat després de la mort de la persona que proporcionava el vincle. I precisament sobre aquest silenci els tribunals superiors de justícia han anat basant la *ratio decidendi* de les seues sentències, donant per fet la subsistència del parentiu perquè no l'ha discutida l'alt tribunal, entre altres, el TSJ de Múrcia (Sentència de 25 de maig 2007) i TSJ d'Astúries (Sentència de 9 de març de 2010), quan afirmen que:

"La sentència mencionada (la de 18 de març del Tribunal Suprem) es refereix, precisament, a un nebot carnal de l'esposa, premorta, del causant, i el considera com un col·lateral de tercer grau per afinitat, i en cap cas es fa referència al fet que aquest parentiu haja desaparegut perquè l'esposa del causant haja mort amb anterioritat".

El criteri de l'alt tribunal es reitera posteriorment en la seua Sentència 4946/2011, de 14 de juliol, dictada en un recurs de cassació per a la unificació de doctrina (núm. 250/2008), en el mateix sentit (herència del causant –el cònjuge del qual ja està mort– a favor de nebot polític), en les dues s'arriba a la mateixa

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

conclusió (són col·laterals afins que pertanyen al GIII de parentiu de l'article 20 de la LISD), sense que en cap d'aquestes siga obstacle que el cònjuge que serveix de nexa entre el causant i l'afí haja mort.

En la Sentència 9166/2011, de 12 de desembre, dictada en el recurs de cassació per a la unificació de doctrina núm. 235/2009, interposat pel Principat d'Astúries contra una sentència del TSJ d'Astúries, el Tribunal Suprem va confirmar aquesta sentència, que precisament argumentava, en relació amb el manteniment del parentiu per afinitat després de la defunció del cònjuge que el genera:

“TERCER. Ara bé, establert tot això, la part actora considera que la configuració legal del parentiu per afinitat suposa l'existència d'un vincle matrimonial entre dues persones, i, per tant, quan el matrimoni es dissol desapareix el parentiu per afinitat del que porta causa, i per això, una vegada mort el cònjuge, entre el cònjuge supervivent i els parents per consanguinitat del cònjuge mort ja no existeix parentiu per afinitat, i, així, ocorre que amb la defunció del marit s'extingeix el parentiu mencionat.

Ara bé, el Tribunal Suprem, en la sentència anteriorment citada de 18 de març de 2003 es refereix precisament a un nebot carnal de l'esposa, premorta, del causant, i el considera com un col·lateral de tercer grau per afinitat, i en cap cas es fa referència al fet que aquest parentiu haja desaparegut perquè l'esposa del causant haja mort amb anterioritat, raons que porten a la desestimació del recurs interposat”.

Mereix un esment especial la Sentència de 27 de setembre de 2005 de la Sala Penal del Tribunal Suprem – invocada pels defensors de la desaparició del parentiu per afinitat per defunció de la persona que proporciona el vincle– que declara que “el parentiu per afinitat es genera i sosté en el matrimoni, per la qual cosa, una vegada ha desaparegut el vincle matrimonial, aquest s'extingeix, ja que es trenca qualsevol relació parental entre els cònjuges, i si es trenca entre els esposos, amb més raó respecte a la família d'un d'ells en relació a l'altre, o siga, el parentiu per afinitat desapareix. I això amb independència que el vidu o vídua contraga o no ulteriors núpcies, situació que en res afecta la ruptura del matrimoni previ, i la dissolució d'aquest actua únicament com un *prius* o pressupòsit jurídic de la celebració d'un altre posterior”.

En canvi, com a pronunciaments del Tribunal Económicoadministratiu Central (TEC) en aquesta matèria, trobem, d'una banda, la resolució de 3 de desembre de 2013 (RG 3892/11), dictada en ocasió del recurs d'alçada interposat per la directora de l'Agència Tributària d'Andalusia contra la resolució del Tribunal Económicoadministratiu Regional (TER) d'Andalusia, relatiu a si la relació de parentiu de col·lateral de 2n grau per afinitat que preveu l'article 20 de la LISD a l'efecte de la reducció per empresa familiar subsisteix en el supòsit de premoriència del cònjuge que la deriva.

En aquesta, després de reproduir els arguments de les principals resolucions administratives i jurisdiccionals favorables a la desaparició de l'afinitat després de la defunció del cònjuge que la genera (cita la Sentència de 27 de setembre de 2005 de la Sala Penal del Tribunal Suprem; la Sentència de 31 de maig de 2012 del TSJ de Madrid i les resolucions de la DGT de 25 de novembre de 2004 i de 4 de maig de 2007), i després d'efectuar un repàs breu al nostre dret tradicional, amb referències al dret italià, al canònic, al nostre antic Codi Civil i fins i tot al text refós de les disposicions dictades per la comunitat autònoma d'Aragó en matèria de tributs cedits, conclou que, malgrat que en les seues sentències de 2003 i 2011 el Tribunal Suprem no aborda de manera directa l'anàlisi de la qüestió, de l'exposició dels fets cal deduir que és criteri de la Sala la subsistència de la relació d'afinitat després de dissolt el matrimoni, ja que en aquestes sentències s'està preveient precisament un supòsit en el qual s'havia produït la premoriència del cònjuge que va originar

DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

l'afinitat amb un nebot, per la qual cosa a l'efecte del que s'estableix en l'article 20 de la Llei de l'impost sobre successions, la relació d'afinitat es manté encara després de la defunció del cònjuge que va originar aquesta relació.

No obstant això, el TEC, en el seu fonament de dret sisé i últim, puntualitza el següent:

“Convé precisar que aquest Tribunal Central es pronuncia en aquesta resolució exclusivament respecte al supòsit d'extinció del matrimoni per defunció –no per una altra causa–, sense entrar tampoc a analitzar el supòsit de subsegüent matrimoni del cònjuge supervivent, supòsit exceptuat expressament en l'esmentada norma autonòmica aragonesa: “...llevat que hi haja segones núpcies”, i al qual es refereix en els seus raonaments la mencionada Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid de 31 de maig de 2012”.

Criteri que reitera el Tribunal Central en la resolució de 8 de juliol de 2014 (RG 7760/12) –publicada i catalogada com a doctrina– on cita l'anterior resolució de 3 de desembre de 2013 i, en suport, la recent Sentència del Tribunal Suprem d'1 d'abril de 2014, confirmatòria del criteri exposat.

De conformitat amb l'apartat seté de l'article 239 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària:

“La doctrina que de manera reiterada establisca el Tribunal Económicoadministratiu Central vincula els tribunals económicoadministratius regionals i locals i els òrgans económicoadministratius de les comunitats autònomes i de les ciutats amb estatut d'autonomia i la resta de l'Administració tributària de l'Estat i de les comunitats autònomes i de les ciutats amb estatut d'autonomia. El Tribunal Económicoadministratiu Central ha de recollir de manera expressa en les seues resolucions i acords que es tracta de doctrina reiterada i ha de procedir a publicar-los segons el que disposa l'apartat 2 de l'article 86 d'aquesta llei. En cada tribunal económicoadministratiu, el criteri establert pel seu ple vincula les sales i el de tots dos, els òrgans unipersonals. Les resolucions i els actes de l'Administració tributària que es fonamenten en la doctrina establida de conformitat amb aquest precepte ho han de fer constar de manera expressa”.

En relació amb el manteniment del parentiu per afinitat i l'extinció del matrimoni per una altra causa diferent de la defunció d'un cònjuge (per exemple, el divorci) són d'aplicació obligatòria per als òrgans de l'Administració tributària, d'acord amb l'article 89 de la Llei 58/2003, general tributària, les consultes de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda sobre aquest tema, en la mesura en què no existeixen pronunciaments administratius ni jurisprudencials superiors referents al cas concret. En aquest sentit es pot citar la consulta vinculant V0529-14, de 27 de febrer, relativa a l'adquisició hereditària de l'excònjuge de la mare del consultant, en la qual es conclou que, en no existir ja matrimoni per divorci, el fill del cònjuge supervivent ja no és descendent per afinitat de l'abans padastre i, en conseqüència, queda adscrit al Grup IV al qual es refereix l'article 20.2.a de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, integrat per col·laterals de quart grau, graus més distants i estranys.

Sobre la base de tot el que s'ha dit, s'ha de concloure que:

El parentiu per afinitat no s'extingeix **per la defunció** de la persona que proporciona el vincle amb la resta del grup familiar.