

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053059

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 14 de noviembre de 2013

Vocalía 9.^a

R.G. 4129/2011

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Parentesco y minusvalía/discapacidad. A efectos del Impuesto sobre Sucesiones no cabe distinguir dentro de los colaterales entre consanguinidad y afinidad, por lo que la reducción por parentesco prevista en el art. 20 de la Ley 29/1987 (Ley ISD) aplicable en este caso es la del Grupo III, como asimismo es aplicable el coeficiente multiplicador previsto para dicho grupo regulado en el art. 22 de dicha Ley, procediendo por tanto anular la liquidación practicada. [Vid., STS, de 18 de marzo de 2003, recurso n.º 3699/1998 (NFJ013955)].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 20 y 22.

RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (14/11/2013), en la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por D^a A con DNI ... y domicilio a efectos de notificaciones en ... interpuesta contra liquidación por Impuesto sobre Sucesiones de fecha 1 de Abril de 2011, practicada por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Comunidad de ... por importe de 368.691,71 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha de ... de 2007 falleció D. B. o habiendo otorgado testamento el 26 de Mayo de 2004 ante el Notario de ... D. C por el que tras disponer de varios legados, instituye y nombra por su única y universal heredera para el remanente de su herencia a la sobrina carnal de su fallecida esposa, Doña A domiciliada en ...

Con fecha de 30 de Octubre de 2007 es presentada autoliquidación por Impuesto sobre Sucesiones por parte de la instituida heredera por una base imponible de 2.456.213,97 euros y tras aplicar reducciones por parentesco por 8.000 euros y de minusvalía por 55.000 euros resulta una base liquidable de 2.393.213,97 euros dando lugar a una cuota tributaria de 1.177.966,56 euros.

Segundo.

Con fecha de 12 de enero de 2011 se dicta propuesta de liquidación por parte de la Subdirección General de Gestión Tributaria, en la que sin modificación de la base imponible es suprimida la reducción por parentesco por importe de 8.000 euros, aplicándose el coeficiente multiplicador de 2 en lugar del aplicado por el interesado en su autoliquidación de 1,5882, resultando de todo ello una deuda tributaria a ingresar de 368.691,71 incluidos 57.820,01 euros de intereses de demora. Con fecha de 1 de Abril de 2011 se dicta liquidación que confirma la propuesta anterior, la cual es notificada el 20 de Abril de 2011.

Tercero.

Disconforme con dicha liquidación fue presentada reclamación económico-administrativa el 12 de mayo de 2011 en el que se alega la improcedencia de la liquidación practicada al ser procedente la reducción y el coeficiente multiplicador incluidos en la autoliquidación ya que a juicio de la interesada la relación de parentesco existente entre la obligada tributaria y el causante le es aplicable la prevista en el Grupo de parentesco III y no del IV reguladas en el art. 22 de la Ley del Impuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, plazo y legitimación exigidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación siendo la cuestión que se plantea si le es aplicable a los colaterales por afinidad las reducciones y tarifa del Grupo III regulados en los arts 20 y 22 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones.

Segundo.

La cuestión planteada en el presente expediente consiste en determinar si la liquidación impugnada en concepto de gravamen sucesorio por la herencia dejada a su fallecimiento por D. B es o no conforme a Derecho, lo cual exige decidir en primer lugar si la aquí reclamante, heredera en su condición de sobrina carnal de la cónyuge del causante le debe ser aplicable la reducción prevista en la Ley del Impuesto relativa al grupo III del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, relativa a colaterales de segundo y tercer grado, con la aplicación de la pertinente reducción por parentesco en la base y los coeficientes previstos en el art 22, o por el contrario deben ser incluidos en el Grupo IV relativos a los colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

Dispone el art.º 20 de la Ley 29/1987 que: 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. En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

Grupo 1: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintidós años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintidós que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintidós o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Asimismo el artículo 22 relativo a la Cuota tributaria dispone que:

1. La cuota tributaria por este impuesto se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente 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 aprobados por la Comunidad Autónoma y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos a que se refiere el apartado anterior, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicará el que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.

Tercero.

La cuestión debatida queda centrada en determinar si los sobrinos del cónyuge del causante, por tanto, colaterales por afinidad, están o no incluidos en la expresión genérica de colaterales de segundo y tercer grado del Grupo III del art. 20, con la trascendencia tanto a efectos de reducciones en base (art 20) como coeficientes aplicables en cuota (art 22).

En relación con este punto el Tribunal Supremo en su Sentencia de 18 de Marzo de 2003 declaraba que: No existe base legal para equiparar los colaterales de segundo y tercer grado con los «extraños», ya que, (a), no son parientes más lejanos que los colaterales de cuarto grado consanguíneos, sino que, incluso, como se dice en la sentencia de instancia, pueden ser más próximos, como los cuñados y los sobrinos del cónyuge (así, don

Celestino), que son colaterales de segundo y tercer grado, respectivamente; (b), tampoco cabe sostener la inclusión en el Grupo III, por ejemplo, del cónyuge de un nieto del causante y no admitir la de un sobrino del cónyuge del fallecido o de un cuñado de éste (con mucho más contacto familiar por razones de edad); (c), es evidente, también, que los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad no son colaterales de cuarto grado o de grado más distante y, mucho menos, extraños, con lo que, de seguirse la tesis del Abogado del Estado, la parte aquí recurrida no resultaría incluida en ninguno de los Grupos del artículo 20, lo cual sería una conclusión inadmisibles; (d), el artículo 20 de la Ley 29/1987 no distingue entre sucesión testada e intestada, sino que recoge un elenco de parientes que se clasifican según el grado de parentesco, con independencia de que sean llamados a suceder por Ley o por testamento, y es, por tanto, incierto que la sentencia impugnada declare que el orden de sucesión del Código Civil comprenda colaterales hasta el cuarto grado sin distinción de consanguíneos o afines, pues lo que en la sentencia se afirma es que es la norma fiscal la que establece una relación de parentescos posibles sin distinción de consanguíneos y afines, pues se aplica tanto a sucesiones testamentarias como a intestadas; (e), en este orden de ideas, el CC no necesita distinguir entre consanguíneos y afines a la hora de regular la sucesión intestada, porque a dicha sucesión sólo son llamados los parientes consanguíneos, tal como se desprende de los artículos 915 y 916, que están incardinados dentro del capítulo de la sucesión intestada (el segundo de ellos define la línea colateral como la constituida por la serie de grados entre personas que no descienden unas de otras, pero que proceden de un tronco común, con clara referencia exclusiva a los consanguíneos); y, (f), sí ha de tenerse en cuenta en la norma fiscal, sin embargo, la afinidad, porque la misma tiene que recoger y abarcar tanto la sucesión testada como la intestada, y, por tanto, si esta norma hubiera querido distinguir entre colaterales consanguíneos y afines tendría que haberlo hecho de un modo expreso, pues de otro modo no cabe aplicarles distinto tratamiento.

La Sentencia concluye con el siguiente criterio: Un análisis del alcance de la nueva Tarifa contenida en el artículo 20 de la Ley nos permite sentar las siguientes conclusiones (favorables a la tesis sentada en la sentencia de instancia):

A)El Grupo I comprende los descendientes y adoptados menores de 21 años, y, si el artículo 20 no dispusiera nada al respecto, la expresión genérica de descendientes comprendería no sólo a los consanguíneos (recuérdese que la Ley de 1981 ha suprimido la distinción entre hijos legítimos e ilegítimos naturales y no naturales) sino también a los afines.

B)Lo mismo ocurre en el Grupo II respecto de los descendientes de 21 años o más y de los ascendientes.

C)Como no estaría justificado que recibieran el mismo trato los descendientes consanguíneos que los de por afinidad (hijastros), el artículo 20 menciona y tarifa expresamente, en el Grupo III, a los ascendientes y descendientes por afinidad.

Y, además, se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado (y, al haberse derogado el artículo 30.2 del TR/1967 -que disponía que todos los grados de parentesco eran consanguíneos-, tales colaterales lo son, apodícticamente, por consanguinidad y por afinidad, cuando es así, a mayor abundamiento, que el TR/1967 y, tampoco, la Ley 29/1987 no han reproducido, ya, la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños).

Y, además de que «donde la Ley no distingue no cabe distinguir», es obvio 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.

D)En este caso de autos, el interesado ha sido incluido, por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV, situación que violenta las reglas de la más elemental lógica, pues, de dicho modo, ha sido convertido o bien en un colateral de cuarto grado o de grado más distante o bien en un extraño.

La primera alternativa es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del CC, el hermano dista tres grados del tío, y, por ello, el aquí interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto.

Y la segunda alternativa es una trasgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987, pues es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante (sin que quepa, ya, la «fictio iuris» de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente con toda la evolución expuesta es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II).

La sentencia anterior ha sido reiterada por posteriores sentencias 14 de Julio de 2011 y de 12 de Diciembre de 2011 (recs Unif. Doctrina 250/08 y 235/09).

Cuarto.

Consecuencia de la anterior doctrina jurisprudencial es que a efectos del Impuesto sobre Sucesiones no cabe distinguir dentro de los colaterales entre consanguinidad y afinidad, por lo que la reducción por parentesco prevista en el art. 20 aplicable en este caso es la del Grupo III, como asimismo es aplicable el coeficiente multiplicador previsto para dicho grupo regulado en el art. 22 de dicha Ley, procediendo por tanto anular la liquidación practicada

En consecuencia,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la presente reclamación económico administrativa interpuesta por D.^a A,

ACUERDA:

Estimarla.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.