

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054890

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de julio de 2014

Vocalía 9.^a

R.G. 7760/2012

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Parentesco y minusvalía/discapacidad. Descendientes por afinidad. La cuestión debatida queda centrada en determinar si la hija carnal de la cónyuge fallecida del causante, por tanto, descendiente por afinidad, sigue estando incluida en la expresión genérica de «descendientes por afinidad» del Grupo III del art. 20 de la Ley 29/1987 (Ley ISD), con trascendencia tanto a efectos de reducciones en base como coeficientes aplicables en cuota. Pues bien, puesto que en nuestro Código Civil no se establece que el parentesco por afinidad se extinga por el fallecimiento de una persona, que hace que se pierda el parentesco con el resto del grupo familiar, y si tenemos en cuenta que dentro de los criterios interpretativos que establece el art. 3.1 del Código Civil, el primero es la literalidad, el sentido propio de sus palabras y que el art. 4 del Impuesto sobre Patrimonio habla de colaterales de segundo grado, «ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción», el Tribunal Central considera que a efectos de lo establecido en el mencionado art. 20 de la Ley 29/1987 (Ley ISD) la relación de afinidad se mantiene aún después del fallecimiento del cónyuge que originó dicha relación. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 1 de abril de 2014, recurso n.º 2039/2011 (NFJ054221)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

DLeg. 1/2005 de Aragón (TR de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos), art. 133-4.2.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (08/07/2014), en la reclamación económico-administrativa que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por **D. A** en nombre y representación de **D^a B**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra acuerdo de liquidación dictado el 30 de mayo de 2012 por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por importe de 350.684,10 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El 14 de agosto de 2009 **D. C**, de nacionalidad estadounidense y residente en España, falleció en ..., en estado de viudo de **D^a D**, y bajo testamento otorgado en España el 9 de enero de 2006.

En dicho testamento instituía como heredera universal de todos sus bienes situados en España a **D^a B**, hija de su esposa fallecida, residente en Estados Unidos y hoy recurrente. El total de los bienes inventariados en España ascendía a 714.014,59 euros.

Segundo.

El 16 de octubre de 2009 la hoy recurrente presentó ante el Oficina Nacional de Gestión Tributaria diversa documentación, solicitando se practicara la correspondiente liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con ocasión del fallecimiento de su padrastro.

Tercero.

Con fecha 3 de mayo de 2012 La Oficina Nacional de Gestión Tributaria giró propuesta de liquidación provisional a la obligada tributaria. A tal efecto, la Administración señaló un valor total de bienes y derechos transmitidos de 715.861,77 euros, un caudal hereditario neto de 718.874,10 euros, un valor neto de la participación individual de 718.874,10 euros y una cantidad a pagar de 351.767,62 euros. Dicha propuesta fue notificada a la interesada el 10 de mayo de 2012.

El día 17 de ese mismo mes y año, la recurrente presentó escrito ante la Oficina Nacional, en el que en síntesis, alegaba en primer lugar, la no inclusión como deuda deducible dentro del caudal hereditario del Impuesto sobre Bienes Inmuebles por importe de 1.821,04 y en segundo lugar, mostraba su extrañeza ante la calificación dada por la Administración a la relación existente entre ella y el causante, al calificarla de relación entre extraños (GRUPO IV del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), cuando eran de hecho, la relación que les unía era la de padrastro e hijastra, incluida en el GRUPO III del referido artículo 20.2 de la Ley del Impuesto, que englobaba las adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendiente y descendientes por afinidad.

Con fecha 30 de mayo de 2012 la Jefa del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo de liquidación, el cuál atendía a la alegación relativa al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y no a la de la relación de parentesco, puesto que *“conforme a los artículos 807 y 808 del Código Civil, el vínculo de parentesco que les une con la persona que contrajo matrimonio con su padre/madre en segundas nupcias subsiste en tanto sobreviva este/a último/a. Una vez fallecido este/a, el vínculo parental entre una y otros desaparece y, en consecuencia, el/los heredero/s quedarían adscritos al Grupo IV del citado artículo, apartado y letra, no siendo por tanto, aplicable reducción alguna, por razón de parentesco.”* Dicho acuerdo fue notificado a la interesada el 7 de junio de 2012.

Cuarto.

El 6 de julio de 2012 la obligada tributaria, disconforme, con la anterior liquidación, interpuso la presente reclamación. En el momento procedimental oportuno y tras ser puesto de manifiesto el expediente obrante, la recurrente dirigió escrito ante este Tribunal Central, en el que señalaba que la relación entre ella y el causante, era sin género de dudas, relación de primer grado de afinidad, y así se recogía tanto en el testamento otorgado por el causante, en el que designaba como única heredera de todos sus bienes en España a su hijastra D.ª E, como en el título de aceptación de la herencia. Para la recurrente, *“la conclusión a la que llega la Administración, no puede por menos que causar perplejidad, no sólo porque atenta contra la más elemental lógica pretender justificar que dos personas cuya relación ha sido en muchas ocasiones la de padres e hijos, pueda, a efectos tributarios pretender tratarseles como si de extraños se tratase, sino que porque para ello la Administración se vale de normativa que nada tiene que ver con lo argumentado y mucho menos permite concluir como pretende Pero es que además y lo que es peor, que con la conclusión propuesta se aparta del criterio y de la jurisprudencia sentada, entre otros, por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 18 de marzo de 2003, en un supuesto de hecho en el que la relación de parentesco era más distante que la que unía a la hoy recurrente y al causante.”*

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 descendiente 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. C es o no conforme a Derecho, lo cual exige decidir en primer lugar si la aquí reclamante, heredera en su condición de hija carnal de la cónyuge ya fallecida 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 los descendientes por afinidad, 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. 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 veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno 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 la hija carnal de la cónyuge fallecida del causante, por tanto, descendiente por afinidad, sigue estando incluida en la expresión genérica de *“descendientes por afinidad”* 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).

Pues bien, sentado lo anterior la Oficina Nacional considera que la configuración legal del parentesco por afinidad supone la existencia de un vínculo matrimonial entre dos personas por lo que cuando fallece la cónyuge del causante con anterioridad al óbito de éste último, desaparece el parentesco por afinidad del que trae causa.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado la Dirección general de Tributos en la Consulta de 25 de noviembre de 2004 en la que se consideraba que: *“No obstante, una vez producido el fallecimiento, desaparece la relación de afinidad de la viuda ya como colateral de segundo grado con los hermanos de su marido, ya como descendiente respecto de sus suegros y ello porque esa relación de parentesco surgida con el matrimonio con los consanguíneos del consorte exige la subsistencia de la persona que sirve de nexo o enlace para establecer el parentesco (el marido), de forma que su desaparición implica la inmediata desaparición jurídica del parentesco.”*

Asimismo dicho centro directivo recogía la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 27 de Septiembre de 2005 en apoyo de su criterio: *“Tal y como tiene también declarado esta Dirección General y confirma el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de septiembre de 2005, el parentesco por afinidad se genera y sostiene mientras se mantenga el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial -sea por fallecimiento, sea por divorcio- y rota entre los cónyuges cualquier relación parental, igual ruptura se produce respecto de la familia de uno de ellos en relación con el otro, desapareciendo, en consecuencia, el parentesco por afinidad.”* (Consulta de 4 de mayo de 2007).

La mencionada Sentencia del Tribunal Supremo declaraba en relación con la prohibición legal del ejercicio de acción penal por parentesco que *“El parentesco por afinidad se genera y sostiene en el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial se extingue éste, rompiéndose entre los cónyuges cualquier relación parental, y si se rompe entre los esposos, con más razón respecto a la familia de uno de ellos en relación al otro, esto es, el parentesco por afinidad desaparece. Y ello con independencia de que el viudo o viuda contraiga o no ulteriores nupcias, situación que en nada afecta a la ruptura del matrimonio previo, actuando la disolución del mismo únicamente como un prius o presupuesto jurídico de la celebración de otro posterior”.*

En sentido similar se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de forma expresa en relación con el Impuesto sobre Sucesiones: *“Esta Sala considera que el artículo 85 del Código Civil que dispone que “el matrimonio se disuelve, sea cual fuere la forma y el tiempo de su celebración, por la muerte o la declaración de fallecimiento de uno de los cónyuges y por el divorcio”, permite entender, aunque así no se disponga expresamente en ningún precepto legal, que la muerte de un cónyuge extingue asimismo la relación de parentesco por afinidad que existía entre aquel cónyuge y los parientes por consanguinidad del otro.*

Esta interpretación, a nuestro entender, resulta totalmente lógica y coherente, pues de lo contrario, subsistiría el vínculo por afinidad cuando tras el fallecimiento, el cónyuge superviviente contrae nuevas nupcias, o, tras el divorcio, uno de los cónyuges nuevo matrimonio. De esta manera, la persona que contrae nuevo matrimonio tendría vínculo por afinidad con los parientes consanguíneos de uno y otro cónyuge, lo que resulta totalmente contrario a la naturaleza y esencia del parentesco por afinidad.” (S 31 de Mayo de 2012).

Cuarto.

Frente a ese criterio conviene señalar que ya nuestro derecho tradicional se inclinaba por considerar subsistente la relación de afinidad aun después del fallecimiento del cónyuge que servía de nexo (“adfinitas in coniuge superstiti non deletur”), principio que no se recoge expresamente en nuestro Código Civil aunque sí en otros Códigos más modernos como el italiano (Art. 78). Asimismo, en el derecho canónico la relación de afinidad subsiste después del fallecimiento o anulación del matrimonio, como se pone de manifiesto en los impedimentos por afinidad (C 1092) los cuales se predicen respecto a persona que precisamente por haberse disuelto el matrimonio anterior es apta para contraer un nuevo matrimonio. Lo mismo cabría decir en el sistema de nuestro Código Civil anterior a la reforma introducida por la Ley de 7 de Julio de 1981, que establecía impedimentos para contraer matrimonio por relación de afinidad, preceptos que hubieran sido inaplicables si se entendiera que desaparece la relación de afinidad al disolverse el matrimonio anterior.

En nuestro Derecho vigente – aunque no es de aplicación a este caso- se pronuncia en el mismo sentido el art. 133-4.2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre del Gobierno de Aragón, modificado por art 12,7 de la Ley 3/2012, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas: “A los efectos de aplicación de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se entenderá que el parentesco por afinidad no se pierde por fallecimiento del cónyuge que sirve de nexo...”

Quinto.

A lo expuesto conviene añadir que si bien la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 -en la que asimila en la relación de parentesco colateral a los consanguíneos y afines- no aborda de forma directa el análisis de la presente cuestión, de la exposición de los hechos cabe deducir ser criterio de la Sala la subsistencia de la relación de afinidad después de disuelto el matrimonio, ya que en dicha Sentencia se está contemplando precisamente un supuesto en el que se había producido la premoriencia del cónyuge que originó la afinidad con un sobrino.

Asimismo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Diciembre de 2011 se confirmaba una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias recurrida en casación por los servicios jurídicos del Principado de Asturias, la cual precisamente argumentaba en base a la no desaparición del vínculo de afinidad por fallecimiento del cónyuge: *“TERCERO.- Ahora bien, sentado lo anterior la parte actora considera que la configuración legal del parentesco por afinidad supone la existencia de un vínculo matrimonial entre dos personas por lo que cuando el matrimonio se disuelve, desaparece el parentesco por afinidad del que trae causa por lo que fallecido el cónyuge, entre el cónyuge superviviente y los parientes por consanguinidad del cónyuge fallecido, ya no existe parentesco por afinidad, siendo así que con el fallecimiento de su marido se extingue el citado parentesco.*

Ahora bien el Tribunal Supremo en la sentencia anteriormente citada de 18 de marzo de 2003 se está refiriendo precisamente, a un sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante, considerando como un colateral de tercer grado por afinidad, y en ningún caso se hace referencia a que este parentesco haya desaparecido porque la esposa del causante hubiere fallecido con anterioridad, razones todas ellas que llevan a la desestimación del recurso interpuesto.”

El mismo criterio que mantenía el TSJ de Asturias –y que confirmó el Tribunal Supremo- se mantiene en la Sentencia de 25 de mayo de 2007 del TSJ de Murcia que se cita en la resolución impugnada: *“Como consta en el expediente administrativo, en el caso que nos ocupa D. F era titular de 1.344 acciones de la mercantil X, S.A. correspondientes al 6,677% de la misma, y sumado ese porcentaje al que tienen sus hermanos y los hijos y la mujer de su hermano fallecido, cumpliría el requisito del 20%, ya que conjuntamente representaría el 21,229% del capital social. Por tanto, cumpliría el requisito del 20% de la propiedad de la mercantil computados conjuntamente, como dice el artículo, con los colaterales hasta segundo grado por consanguinidad o afinidad.*

Como hemos señalado, el único requisito que considera la Administración que se incumple es el de parentesco por afinidad, por entender que con el fallecimiento del hermano del causante se extinguió el citado parentesco. Sin embargo, como señala la parte actora, el Tribunal Supremo en un supuesto en el que la cuestión de fondo controvertida se contraía a dilucidar si el sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante y testador, debe considerarse comprendido como colateral de tercer grado por afinidad...”. Finalmente dicha Sentencia resolvía: “En conclusión, puesto que en nuestro Código Civil no se establece que el parentesco por afinidad se extinga por el fallecimiento de una persona, que hace que se pierda el parentesco con el resto del grupo familiar, y

si tenemos en cuenta que dentro de los criterios interpretativos que establece el art. 3.1 del Código Civil, el primero es la literalidad, el sentido propio de sus palabras y que el art. 4 del Impuesto sobre Patrimonio habla de colaterales de segundo grado, "ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción", la conclusión a la que debemos llegar es que se cumplen todos los requisitos para poder gozar de la reducción del 95% que relaman los actores." De acuerdo con lo expuesto anteriormente, este Tribunal Central considera que a efectos de lo establecido en el art 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones la relación de afinidad se mantiene aún después del fallecimiento del cónyuge que originó dicha relación, debiéndose estimar la presente reclamación económico administrativa. Este criterio ya fue expuesto en resolución de 3 de Diciembre de 2013 de este Tribunal Central y ha sido confirmado por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 2014.

En consecuencia,

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

ACUERDA:

Estimarla.

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