

LA INCIDENCIA DEL PARENTESCO EN LA APLICACIÓN DE LA BONIFICACIÓN EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA TRANSMISIÓN DE UNA EMPRESA FAMILIAR (AL HILO DE LA SENTENCIA NÚM. 465/2007 DE 25 DE MAYO, DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA, SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª)

María Teresa Mata Sierra¹
mtmats@unileon.es

Universidad de León

fecha de recepción: 29/03/2011
fecha de aceptación: 02/05/2011

Resumen

Se aborda en este trabajo la relación de parentesco entre el cónyuge superviviente y los parientes consanguíneos del cónyuge fallecido y su incidencia en la aplicación de la reducción en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en la transmisión de una empresa familiar.

Palabras clave: Empresa familiar, parentesco; Impuesto sobre sucesiones y donaciones; Beneficios fiscales.

Abstract

The relation of kinship is approached in this work between the surviving spouse and the consanguineous relatives of the deceased spouse and his incident in the application of the fiscal benefit in the Tax of Successions and Donations in the transmission of a family enterprise.

Keywords: Family enterprise, kinship; Tax of successions and donations; Fiscal benefits.

¹ Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Ciencias del Trabajo, Campus de Vegazana, s/n, 24071-León.

1. Consideraciones previas

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD) estableció en su momento² en el artículo 20.2.c) una reducción del 95 por 100 sobre la base imponible en los casos en los que en la adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de una persona fallecida, estuviese incluido el valor.

de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en los mismos a los que resultara aplicable la exención prevista en el apartado 8 del artículo 4 del la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio³, siempre que la adquisición se mantuviera, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante⁴, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo; cuando no existieran descendientes o adoptados, este beneficio

² Conforme a este precepto que se introduce en la ley del impuesto por el art. 3 de la **Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social** "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 superviviente 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".

³ **Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.** (RCL 1991, 1453, 2389).

⁴ Si bien es cierto que el artículo 20.2c) del la LISD regula este requisito, también lo es que la doctrina administrativa lo ha suavizado considerablemente al matizar que en los negocios individuales no es necesario que durante dicho periodo se realice la misma actividad ni que se mantengan los mismos bienes, sino que basta con que se mantenga su valor; asimismo, se mantiene la reducción si el negocio se aporta a una comunidad de bienes y en el caso de las participaciones si las mismas se canjean por otras de una nueva entidad, eso sí siempre que se mantenga su valor, interpretación que facilita, sin lugar a dudas, la creación de sociedades holding familiares.

fiscal resulta de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado con los mismos requisitos recogidos anteriormente.

La pretensión última del legislador con el establecimiento de un beneficio que afecta concretamente a estos sujetos, es que este tipo de empresas y negocios tengan pervivencia en el tejido empresarial productivo cuando se produce, por causas inevitables, su traspaso intergeneracional. Dicho de otra forma, el legislador estatal ha demostrado su voluntad de facilitar la permanencia de estos negocios en el seno de la familia, garantizando que prosigan en mano de las generaciones posteriores a las de su creador; y, desde luego, un buen cauce para ello es establecer los beneficios aludidos que están pensados para aplicarse cuando los destinatarios de estas transmisiones lucrativas tienen un cierto grado de parentesco con el causante, favoreciendo la transmisión del tejido empresarial de generación en generación mediante una importante minoración del coste fiscal que grava este tipo de operaciones.

Aún diríamos mas, el devenir de la vida de un impuesto como el de Sucesiones y Donaciones que ha supuesto su cesión a las Comunidades Autónomas ha conllevado que se potencie todavía más esa vocación de permanencia de la empresa en el tráfico empresarial lo que abona el terreno para que el legislador autonómico sea cada vez menos exigente con el requisito de parentesco que venía exigiéndose para aplicar este tipo de beneficios fiscales, apareciendo beneficios autonómicos que se suman a los anteriores y que, también ligados a la transmisión de la empresa familiar, bien renuncian a la existencia de vínculos de parentesco tan allegados entre el causante, o incluso al parentesco mismo, como ocurre en el caso de Cataluña, ampliándolos a determinadas personas que se quedan con la empresa o negocio⁵ por existir vínculos laborales o profesionales con la entidad y una antigüedad que la convierten, en opinión del legislador autonómico en merecedoras de disfrutar del beneficio fiscal, eso si, siempre y cuando mantengan los bienes y la actividad empresarial o profesional durante un plazo mínimo de cinco años⁶.

La tendencia pues, que veremos seguramente importada a otras Comunidades Autónomas⁷ en breves fechas, es la ampliación del ámbito subjetivo de aplicación de los beneficios que afectan a la transmisión de las empresas familiares, potenciando la traslación a un extraño –aunque solo en términos de parentesco ya que no lo sería si tenemos en cuenta su vinculación con el devenir de la empresa o negocio– que busca como finalidad garantizar la pervivencia del tejido empresarial en su tránsito intergeneracional en una época en la que toda actuación que se lleve a cabo para

⁵ Cfr. vr. gr. el caso catalán de reciente regulación en la **Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones** (DOG de 11 de junio de 2010).

⁶ Y es que la ausencia de un sucesor entre los parientes, la desmotivación de éstos, la falta de profesionalización o las propias disputas familiares pueden hacer de ésta la mejor opción y hasta única que garantice la pervivencia de la empresa o negocio familiar.

⁷ De hecho la CCAA andaluza recientemente ha seguido un criterio parecido si bien aplicado a las transmisiones inter vivos, como puede verse en la **Ley 8/2010, de 14 de julio, de Medidas Tributarias de Reactivación Económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía** (BOJA núm. 144 de 23 de julio de 2010) primando clarísimamente la continuidad de la empresa.

conseguir este objetivo está, a nuestro juicio, plenamente justificada como incentivo en el mantenimiento de riqueza y empleo.

2. El ámbito subjetivo de la reducción: el requisito de parentesco en el art. 20.2c) de la LISD

Volviendo a la cuestión que nos ocupa, la misma se relaciona con el requisito de parentesco con el causante que exige la normativa estatal para la aplicación del beneficio fiscal aludido que determina, por un lado, que sean dos los grupos familiares a los que la LISD quiere favorecer expresamente con el establecimiento de esta reducción que se distinguen por el cercano grado de parentesco con el causante⁸ y por otro, como veremos en el siguiente epígrafe, que a la hora de exigir que se cumplan determinados requisitos de participación en el capital social de la empresa, negocio o participaciones que se transmiten, el parentesco vuelva a estar muy presente.

Entrando en la primera de las cuestiones, que podríamos denominar ámbito subjetivo de la reducción, conviene aclarar que el beneficio fiscal en cuestión no solo exige la existencia de parentesco entre el causante y los beneficiarios de la transmisión, sino que los vínculos familiares han de corresponderse con determinados grupos de parentesco que definiremos de inmediato⁹.

⁸ Como lo hace la **Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003** (RJ 2003, 3773) debemos aclarar que fue el Código Civil en su versión original (**LEG 1889, 27**), en sus artículos 915 y siguientes el que se ocupó de regular el parentesco al tratar de la sucesión intestada; estos preceptos sólo contemplaron el parentesco natural o consanguíneo y sólo, también, la filiación legítima o natural, entendida esta última como la derivada de padres que podían contraer matrimonio entre sí en el momento de la concepción, sin tener en cuenta el parentesco por afinidad ni el parentesco civil derivado de la adopción pues, en el orden sucesorio y a efectos legales, sólo tomaban en consideración el parentesco fundado en la comunidad de sangre, con diferencias, dentro de la misma, entre el parentesco legítimo y el natural. Con posterioridad a esta regulación inicial la doctrina fue admitiendo otras modalidades de parentesco, lo que ha motivado que, progresivamente, se hable del parentesco natural (inmediato, por consanguinidad, y mediato, por afinidad y cuasiafinidad), del parentesco civil (por adopción) y del parentesco religioso (por cognición espiritual por el bautismo: padrino y bautizado), quedando reducida la relación entre cónyuges (fuera del parentesco «stricto sensu») como un vínculo esencial «sui generis».

En concreto, la evolución del parentesco en las normas civiles ha superado el limitado concepto de parentesco consanguíneo, mediante una serie de actuaciones:

a) La supresión de la distinción entre filiación legítima e ilegítima natural y no natural (a partir de la **Ley 11/1981, de 13 de mayo** [**RCL 1981, 1151**], que equiparó todas las filiaciones por naturaleza.

b) La admisión del parentesco por adopción (en las **Leyes de 1958** [**RCL 1958, 760**], **1970** [**RCL 1970, 1121**] y **1981**).

c) El acercamiento de la afinidad a la consanguinidad.

d) El reconocimiento creciente de las relaciones derivadas de las uniones de hecho «more uxorio».

⁹ Cfr. **Consulta de la DGT no vinculante núm. 0062-04, de 22 de enero de 2004**.

El primer grupo, que además tiene un carácter claramente preferente, lo componen el cónyuge, los descendientes¹⁰ y los adoptados siempre y cuando éstos últimos se hayan sometido al régimen de adopción plena.

El segundo grupo de familiares que pueden verse beneficiados por la aplicación de esta reducción, con un claro carácter subsidiario respecto al primero –solo se activa esta posibilidad si no existen descendientes en el grupo preferente– se constituye por los parientes colaterales hasta el tercer grado que deberán cumplir los requisitos exigibles al grupo anterior y que, además, pueden concurrir con el cónyuge en la aplicación¹¹ de la reducción.

Ni que decir tiene que el diseño que realiza el legislador estatal de este requisito de parentesco y, en particular, el carácter subsidiario del segundo grupo aludido, puede llegar a contravenir la finalidad última de este requisito de dar continuidad al negocio o empresa familiar que se trasfiere e incluso que la misma se mantenga en el ámbito familiar, ya que en el supuesto nada impensable de que existan herederos del primero de los grupos (cónyuge, hijos o adoptados) que no quieran proseguir la actividad económica, parientes tan directos como, por ejemplo, un sobrino, no podrían aplicarse la reducción ni, por tanto, descargarse del coste fiscal correspondiente en la transmisión de la empresa lo que, en algunos casos, puede condicionar su permanencia en el tráfico mercantil.

De ahí que, como adelantábamos mas detrás, determinadas Comunidades Autónomas se estén replanteando el ámbito subjetivo de este tipo de reducciones, facilitando que esto ocurra no solo no priorizando a ningún grupo entre los parientes, sino añadiendo la

¹⁰ La Dirección General de Tributos en su **Resolución de 8 de julio de 2005** establece que, a los efectos de es te tipo de transmisiones una nuera sería considerada descendiente en primer grado por afinidad y por ello posible beneficiaria de la reducción mientras se mantenga el vínculo de parentesco.

¹¹ Por su parte, la **Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar** (BOE de 10 de abril de 1999), aclara que a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, lo que conlleva a que la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c), con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible y todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente.

posibilidad, ya examinada, de que extraños con vínculos profesionales o empresariales con la empresa o negocio familiar puedan aplicarse una reducción autonómica similar¹².

No obstante, la legislación estatal no ha sufrido ninguna modificación a éstos efectos desde la introducción de este precepto en 2002, por lo que, de no existir la consiguiente mejora en el ámbito regional, los grupos de parentesco a los que puede aplicarse la reducción del 20.2c) y la forma en la que debe aplicarse, priorizando a los parientes más cercanos, resulta incontestable y desde luego más que cuestionable desde el punto de vista del mantenimiento de este tipo de empresas en manos de una misma familia.

Con independencia de las posibles actuaciones de las Comunidades Autónomas, siempre bienvenidas, nosotros seríamos partidarios de que sea el legislador estatal –por su carácter general y aplicable en todo el ámbito nacional– el que modifique la norma actual para hacer un único grupo de parientes a los que beneficie la reducción que deberá llegar hasta los colaterales de tercer grado inclusive, con independencia de que existan o no parientes más cercanos al causante. Dar un salto más y aplicar este tipo de beneficios a parientes menos allegados e incluso a extraños, en lo que supone de renuncia a determinados ingresos de los que disponen estos Entes regionales, si nos parece que debe ser una decisión de las distintas Comunidades Autónomas.

¹² En el art. 6 de la **Ley 19/2010, de 7 de junio de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** en Cataluña se establecen los siguientes supuestos de aplicación en la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica

“1. En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante, tanto por consanguinidad o adopción como por afinidad, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional del causante.

2. La reducción establecida en el apartado 1 también se aplica respecto a los bienes del causante utilizados en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional ejercida por el cónyuge superviviente, cuando éste sea el adjudicatario de los bienes en la partición hereditaria o el causante se los haya atribuido.

3. También pueden disfrutar de la reducción establecida en el apartado 1 las personas que, sin tener la relación de parentesco que en el mismo se especifica, y sin perjuicio de que deban cumplir los demás requisitos y condiciones que determina la presente sección, cumplan en la fecha de la muerte del causante los siguientes requisitos:

a. Tener una vinculación laboral o de prestación de servicios con la empresa o el negocio profesional del causante, con una antigüedad mínima acreditada de diez años.

b. Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o el negocio profesional del causante, con una antigüedad mínima de cinco años en el ejercicio de estas tareas. Se entiende que tiene encomendadas estas tareas si acredita la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del régimen general de la Seguridad Social o si el causante le había otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa”.

3. El ámbito objetivo de la reducción: de nuevo, a vueltas con los vínculos de parentesco

Como evidenciamos más arriba, la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que la reducción en la base imponible del 95 por 100 que venimos analizando se podrá aplicar cuando además del ámbito subjetivo ya señalado, se cumplan una serie de requisitos que afectan a lo que podríamos denominar el ámbito objetivo y que se resumen en la necesidad de que los adquirentes mantengan la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante salvo que se produzca su propio fallecimiento en ese plazo, y en que se cumplan los requisitos exigibles para la aplicación de la exención contenida en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Acudiendo al reenvío normativo que realiza la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, encontramos que conforme a lo previsto en el apartado 8, del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, se declaran exentas la plena propiedad, nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren ciertas condiciones que afectan tanto a la Entidad en la que participa el sujeto pasivo como al propio sujeto.

En esta línea se exige en primer término que la Entidad, sea o no societaria no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario¹³; en segundo lugar, que la participación directa¹⁴ del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea de, al menos, el 5 por 100 computado de forma individual¹⁵ o del 20 por 100 computado de forma conjunta con su cónyuge ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción; por último, se añade como tercer requisito que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

De esta forma si no se cumplen los requisitos para aplicar la exención en el Impuesto del Patrimonio, los descendientes no podrán disfrutar de las reducciones en la base imponible del Impuesto por razón de la transmisión de la empresa familiar¹⁶.

¹³ Lo que se entenderá cumplido cuando, por aplicación de las normas contenidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

¹⁴ La Dirección General de Tributos ha aclarado que la participación en el capital de la entidad ha de ser directa, no pudiendo ser cumplido este requisito de participación a través de participaciones indirectas. (Cfr **Consulta núm. 0085-99, emitida el 22 de enero de 1999**).

¹⁵ Este precepto es objeto de nueva redacción por la **Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social**, que supone que la exención establecida sobre las participaciones en entidades que cumplan determinados requisitos se extiende al derecho de usufructo vitalicio sobre dichas participaciones y que el porcentaje del 15% pasa al 5% en redacción que se mantiene en la actualidad.

¹⁶ Cfr. **Consulta núm. 0680-03, emitida el 21 de mayo de 2003**.

No obstante, hay que aclarar necesariamente que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio es condición necesaria pero no suficiente para la aplicación de la reducción en la base imponible del Impuesto prevista para las adquisiciones "mortis causa", siendo preciso, como es obvio, el cumplimiento del resto de los requisitos exigibles¹⁷

Pues bien, nos interesa particularmente el segundo de los requisitos mencionados que, en definitiva, condiciona la aplicación del beneficio fiscal bien a que el causante posea el 5 por 100 del capital de la Entidad bien, como alternativa, a que entre el causante y sus familiares más directos posean un 20 por 100.

Dicho de otra forma, el legislador está teniendo en cuenta los vínculos de parentesco para configurar los requisitos exigibles para aplicar la correspondiente exención, en este caso en el extinto Impuesto sobre el Patrimonio, diseñando la necesidad de participación en la empresa de forma que o bien la puede cumplir de forma individual el contribuyente –en cuyo caso se le exige del 5 por 100 en el capital– o bien de forma colectiva y con mayores exigencias, el contribuyente junto con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, pudiendo tener origen el parentesco, aclara el propio legislador, en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

El reenvío normativo, cada vez más injustificado dada la trayectoria de este impuesto que casi ha desaparecido en la práctica, provoca que el cumplimiento de este mismo requisito –además de los otros dos mencionados– sea imprescindible para cualquier posible aplicación de la reducción del 95 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o lo que es lo mismo, para que resulte aplicable el beneficio fiscal en el momento de la transmisión "mortis causa" del negocio familiar o sus participaciones, el fallecido tiene que cumplir individualmente con este requisito de participación¹⁸ al que se podrá llegar también con ayuda de los parientes más directos.

Nos gustaría evidenciar que el grupo de parentesco al que ahora alude el legislador es mucho más cercano al causante, limitándose los posibles parientes a los más directos, es decir, cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, pudiendo tener origen el parentesco, aclara el propio legislador, en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción, sin dar, como ocurre en el caso precedente, ningún tipo de alternativa que pudiera ampliar el posible círculo de sujetos afectados.

De esta forma, a título de ejemplo, podría cumplir el requisito de participación un grupo familiar integrado por un sujeto pasivo, su cónyuge, sus padres y sus hermanos (que son parientes colaterales de segundo grado) si entre todos llegan al 20 por 100 de participación en el capital de la Entidad, y por tal motivo, cumpliendo el resto de los requisitos exigidos tendrían el derecho a disfrutar de la correspondiente reducción en el

¹⁷ Cfr. Consulta núm. 0013-02, de 13 de enero de 2002.

¹⁸ Esto es, si en el momento en que se produce el fallecimiento del causante se cumplen las condiciones exigidas para poder disfrutar de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, se podrá considerar cumplido el requisito a los efectos de la aplicación de la reducción correspondiente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, independientemente del hecho de que a 31 de diciembre del año anterior se pudiese o no aplicar la exención sobre estos bienes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No obstante, si el mismo sujeto pasivo, sus hermanos y sus tíos (parientes colaterales de tercer grado), en vez de sus padres, quisieran formar un grupo familiar y beneficiarse de la reducción, ello no sería posible por incumplimiento del vínculo de parentesco exigido por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio a los efectos del cómputo de la participación conjunta del 20 por 100.

No obstante, todavía sería mucho más gravoso, rayando casi en el absurdo, el supuesto en el que no existiendo familiares del primer grupo (cónyuge, los descendientes o adoptados), en principio, pudiera aplicarse la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a un pariente perteneciente al segundo grupo, en concreto un colateral de tercer grado, un sobrino, cuyo porcentaje en el capital de la empresa no podría computar a los efectos de cumplir los porcentajes de participación exigidos por el Impuesto sobre el Patrimonio (que solo admite hasta parientes colaterales de segundo grado en el grupo familiar que se forme a tales efectos) perdiéndose por tal motivo el derecho a aplicar la reducción en el impuesto sucesorio.

Ni que decir tiene que ello obliga a un replanteo de los requisitos exigibles para que la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pueda llegar a aplicarse, lo que implicaría, necesariamente, evitar reenvíos normativos y clarificar en la propia Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el verdadero papel que juega el parentesco con el causante a la hora de cumplir el requisito de participación conjunta en la Entidad; a tales efectos parece la opción más lógica elevar el grado de parentesco hasta los parientes colaterales de tercer grado que son los que, no existiendo parientes más cercanos, pueden aplicarse la reducción. Como alternativa, el legislador estatal podría también modificar el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que debido a la situación del impuesto parece más inconveniente.

En tal sentido, la regulación autonómica de este tipo de beneficios fiscales aunque en muchos casos vuelve a incurrir en el mismo problema ya apuntado, realizando el correspondiente reenvío al necesario cumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, como ocurre en los casos de las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla la Mancha, Extremadura, Galicia, La Rioja (con la matización que mencionaremos) y Valencia (que sin hacer reenvío contempla en la propia normativa autonómica el mismo texto que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio¹⁹). No obstante, a veces el legislador autonómico sorprende y parece plenamente consciente del problema de tal forma que no solo elimina dicho reenvío sino que en algunos supuestos. Como ocurre con Cataluña, hasta

¹⁹ Conforme a la redacción que da la **Ley 11/2001, de 23 de diciembre de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana** al punto 4 del apartado dos del artículo diez de la **Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Restantes Tributos Cedidos**, se exige, expresamente en la letra b) *“Que la participación del causante en el capital de la entidad sea, al menos, del 5 % de forma individual, o del 20 % de forma conjunta con sus ascendientes, descendientes, cónyuge o colaterales hasta el segundo grado, ya tenga el parentesco su origen en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción”*.

llega a ampliar el grupo de parientes susceptibles de computar a los efectos de cumplir el requisito de participación en el capital de la empresa.

De esta forma, en el caso de Castilla y León, el legislador autonómico²⁰, en la reducción autonómica propia del 99 por 100 aplicable a este tipo de supuestos, establece que la participación del causante en el capital de la entidad debe ser, como en el caso estatal, al menos igual al 5 por 100, añadiendo la posibilidad de que sea del 20 por 100 de forma conjunta con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el cuarto grado de parentesco, ya sea este por consanguinidad, afinidad o adopción.

Esta misma opción se ha utilizado por la Comunidad Autónoma de la Rioja pero exclusivamente en el caso de que se trate de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en La Rioja y que no coticen en mercados organizados a las que aplica una reducción del 99 por 100 si bien se explicita que en este supuesto (y no en el resto en el que se exige que se cumplan los requisitos del art. 4.8.2c) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio) el porcentaje del 20 por 100 previsto en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio se computará conjuntamente con el cónyuge o pareja de hecho inscrita en cualquier registro oficial de uniones de hecho, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, ascendientes, adoptantes o personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado, del causante²¹.

Por su parte, Murcia y Cataluña no van tan lejos y en el mismo supuesto²² admiten que el grupo familiar lo conformen idénticos parientes pero hasta el tercer grado, lo que supone, en nuestra opinión, la opción más razonable en cuanto que lo hacen coincidir con el ámbito subjetivo al que resulta aplicable la reducción en el impuesto sucesorio; todo ello sin olvidar la tendencia clara de la última Comunidad mencionada de beneficiar no solo a parientes sino también a extraños en pro de favorecer que las empresas familiares sigan siendo parte del tejido empresarial.

Con independencia de resaltar la evidente disparidad de las legislaciones autonómicas, en absoluto criticable al ser consecuencia directa de las competencias normativas que tienen reconocidas en esta materia, cabría plantearse si aquellas Regiones que no han retocado el requisito exigible por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio son verdaderamente

²⁰ Cfr. artículo 21 del **Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos por el Estado** (B.O.C.y.L. 1-10-2008).

²¹ Cfr. artículo 5.2 de la **Ley 10/2010, de 16 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2011** (BOLR num. 154 de 20 de diciembre de 2010).

²² Respectivamente, artículo 3.1 del **Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado** (BOCM de 25 de octubre de 2010) que incorpora las modificaciones efectuadas por la **Ley 9/2010, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y Racionalización del Sector Público**. (BOCM de 29 de diciembre de 2010 Artículo 10 de la **Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, ya citada**.

conscientes de la disfunción que genera en la práctica en relación con la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o si, por el contrario, simplemente no se han percatado del problema y se limitan con las normas autonómicas a sancionar la descoordinación existente en la normativa estatal. En todo caso, optamos por pensar que es esto último lo que ocurre y, como consecuencia de ello, iremos viendo los correspondientes cambios en un lapso de tiempo razonable.

Pues bien llegados a este punto, retomamos el comentario jurisprudencial que acometeremos en las páginas que siguen, y en el que el punto de conflicto se encuentra precisamente en determinar si se cumple o no el vínculo de parentesco que exige el artículo 20.2c) por reenvío a la LIP y que afecta al cumplimiento de la condición de grupo familiar a los efectos del porcentaje necesario de participación en el capital de la Entidad para aplicar la reducción.

4. El supuesto planteado: análisis de los hechos que originan la controversia

El asunto controvertido que se resuelve en la Sentencia núm. 465/2007 de 25 mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª)²³ se centra en la determinación de si se mantienen o no los vínculos de parentesco por afinidad entre el cónyuge superstite y los parientes por consanguinidad del otro cónyuge fallecido, a la hora de determinar la posible aplicación o no de la reducción fiscal del artículo 20.2c) a la que nos venimos refiriendo en páginas anteriores.

Siendo más concretos, en el relato de los hechos que originan la controversia parten de la presentación de una declaración modelo 650D correspondiente al Impuesto de Sucesiones y Donaciones ante el Servicio Tributario Territorial de Cartagena de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Región de Murcia como consecuencia del fallecimiento del esposo y padre de los respectivos contribuyentes.

Pues bien, en dicha declaración se relacionan por parte de estos últimos los bienes relictos del causahabiente fallecido el 12 de agosto de 2000 y dentro de los bienes pertenecientes a dicho caudal figuraban las acciones de una empresa familiar para la que los herederos solicitan la correspondiente aplicación de la bonificación del 95% regulada en el artículo 20.2c) del LISD al entender que se cumplía el requisito subjetivo que exige pertenecer al primero de los grupos de parentesco que la Ley menciona para aplicar dicho beneficio fiscal.

No obstante, los citados herederos fueron requeridos por la Administración tributaria en marzo de 2001 para que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 104 de la entonces vigente Ley General Tributaria de 1963²⁴ aportaran determinados documentos²⁵

²³ JT\2007\1407.

²⁴ RCL 1963, 2490.

²⁵ En concreto, la Administración les exige el certificado del Registro Mercantil sobre el objeto Social de la entidad, fotocopia de la declaración del IRPF del transmitente, certificado del

que, una vez aportados y tras producirse la correspondiente consulta por parte de la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda acerca de la formación del grupo de parentesco a que hace referencia el apartado 8 del art. 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio²⁶, el órgano administrativo efectuó las correspondientes liquidaciones provisionales en las que, sorprendentemente para los administrados, no les aplica la reducción solicitada por la transmisión de las acciones citadas al considerar que el parentesco por afinidad que surge con los consanguíneos del consorte necesita de la subsistencia de la persona que sirve de enlace para establecer el parentesco, y que la desaparición de ésta última por fallecimiento implica la necesaria desaparición jurídica del parentesco con los hermanos del que fue sus esposo.

En definitiva, el criterio que está manteniendo la Dirección General de los Tributos en el caso que nos ocupa es que el grupo de parentesco poseedor del 20 por ciento del capital social no puede estar formado por la viuda y los hijos del hermano del causante, al desaparecer el parentesco por afinidad con el fallecimiento del hermano que tiene el vínculo de sangre.

Los contribuyentes afectados formulan las correspondientes reclamaciones económico-administrativas contra dichas liquidaciones que son desestimadas por resolución del Tribunal Económico-Administrativo de la Región de Murcia de 28 de marzo de 2003, lo que motiva la interposición del recurso contra dichas liquidaciones provisionales en el que los recurrentes argumentan lo siguiente:

Primero: que en contra de lo que mantiene la Administración tributaria, sí se cumple el requisito del 20 por 100 de propiedad de la Entidad cuyas participaciones se transmiten computado el grupo familiar con los parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.

Segundo: que la afirmación de que el parentesco por afinidad desaparece como consecuencia de la premoriencia de un hermano del causante, no está sustentada por norma alguna, ni criterio jurisprudencial, ni doctrinal que avale tal opinión de la Administración y mucho menos que la misma pueda fundamentar las liquidaciones efectuadas.

Tercero: que de acuerdo con el artículo 23 de la Ley General Tributaria de 1963, entonces vigente, las normas tributarias deben interpretarse con arreglo a los criterios admitidos en derecho, y que, por tal motivo debe partirse de las reglas sobre el parentesco por consanguinidad para el parentesco por afinidad, ya que *"donde la Ley no distingue, no*

Consejo de Administración del número de participaciones que el transmitente poseía, así como el número total en que se dividía el capital y declaración o documento justificativo de los elementos patrimoniales, con indicación de los que no están sujetos a la actividad, y la cuantificación económica que se deduzca de su contabilidad, tanto del activo como del pasivo, con indicación de si el balance ha sido sometido a revisión por auditores de cuentas.

²⁶ Ley 19/1991, de 6 de junio.

cabe distinguir"; de esta manera, y teniendo en cuenta el artículo 3 del Código Civil ²⁷, el primer criterio interpretativo es el del sentido propio de las palabras, y si el artículo 4. 8. 2 c) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio habla de cónyuge, ascendiente, descendiente o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad o en la afinidad, lo cuál ha sido respaldado por algún pronunciamiento jurisprudencial.

5. El criterio del TSJ: los fundamentos de derecho de la cuestión que se enjuicia

A la vista del supuesto planteado, el Tribunal Superior de Justicia centra la cuestión controvertida entorno a la inclusión o no de la viuda y los hijos del hermano del causante a la hora de calcular el porcentaje de participación en el capital de la entidad requerido por la letra c) del art. 4.8.2 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y ello en relación con que resulta una de las condiciones indispensables para aplicar la bonificación prevista en el artículo 20.2c) del Impuesto sobre Sucesiones.

De esta forma los recurrentes consideran que si el artículo 4.8.2c) del Impuesto sobre el Patrimonio, ya mencionado, no distingue entre afinidad y consanguinidad, lo que les hace interpretar que se están equiparando los distintos tipos de parentesco, y que así como no se extingue el parentesco por consanguinidad por causa de muerte, también ocurrirá lo mismo con el parentesco por afinidad.

Por su parte, la Administración demandada entiende contrariamente al criterio expresado que la configuración legal del parentesco por afinidad supone la existencia de un vínculo matrimonial entre dos personas, por lo que disuelto el vínculo por el fallecimiento de una de ellas, desaparece el parentesco por afinidad del que trae causa. Dicho de otra forma, fallecido un cónyuge, entre el cónyuge superviviente y los parientes por consanguinidad del cónyuge fallecido, entiende que ya no existe parentesco.

Acudiendo a la normativa aplicable al supuesto que se juzga, es decir los artículos 20.2c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 4.8.2c) del Impuesto sobre el Patrimonio, entiende el Tribunal en primer término, dando la razón a la parte actora del recurso, que la Ley no distingue entre parentesco por consanguinidad y parentesco por afinidad por lo que a la hora de computar el porcentaje de participación necesario para que se aplique la exención, igual dará que se cumpla con parientes colaterales o afines siempre y cuando cumplan el grado de parentesco exigido por la norma.

Por los datos obrantes en el expediente administrativo, en el caso concreto que se juzga el causante era titular de 1.344 acciones de la correspondiente mercantil, que suponían el 6,677% de la misma, y sumado este porcentaje al que tienen sus hermanos y los hijos y la mujer de su hermano fallecido llegarían a un 21,229% del capital social, lo que supone en principio, que partiendo de que la composición del grupo familiar se entienda

²⁷ LEG 1889, 27.

ajustada a las exigencias normativas, se cumpliría el requisito de participación exigido por la ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

No obstante, la Administración demandada considera que se incumple el requisito de parentesco por afinidad, al considerar que con el fallecimiento del hermano del causante se extinguió el citado parentesco, criterio que, por otro lado, se ha descartado por nuestra jurisprudencia, en concreto por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de marzo de 2003²⁸.

En dicha Sentencia se plantea la cuestión de fondo consistente en si el sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante y testador, debía considerarse comprendido como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo III del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dentro del concepto "*colaterales de segundo y tercer grado*", o, si por el contrario, según el parecer de la Administración del Estado, debía reputarse, como extraño, en el Grupo IV del citado artículo, dentro del concepto "*colaterales de cuarto grado, grados más distintos y extraños*" lo que suponía la pérdida del derecho a la aplicación de esta reducción en el impuesto que se basa, como hemos tenido ocasión de aclarar, precisamente en vínculos de parentesco.

Pues bien, el Tribunal Supremo, en esta Sentencia, tras efectuar un riguroso análisis histórico de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²⁹,

²⁸ RJ 2003, 3773.

²⁹ La evolución del parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, desde la perspectiva de la afinidad, sería como sigue:

1.-Etapa de 1927 a 1945:

El artículo 54 del **Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes** (TR de 28 de febrero de 1927), «*los parientes por afinidad se consideran extraños para los efectos del Impuesto*». En la Tarifa aprobada por el **Real Decreto 417/1927** no se hacía tampoco referencia alguna al parentesco por afinidad. Todos los Reglamentos hasta el año 1967 se cuidaron de aclarar que la mención de colaterales y, también, de ascendientes y descendientes se refiere, en todo caso, al parentesco por consanguinidad (y no al de afinidad), especificando como una «*fictio iuris*», que los parientes por afinidad se consideran extraños.

2.-Etapa de 1945 a 1964:

La **Ley de 17 de marzo de 1945** (RCL 1945, 394), de reforma de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, admitió, por primera vez, el parentesco por afinidad, en la Tarifa del Impuesto, contemplando el parentesco entre ascendientes y descendientes por afinidad expresando, en la Exposición de Motivos, que dicho parentesco produce efectos importantes en el campo del derecho común. El **TR de 7 de noviembre de 1947** (RCL 1948, 229, 276 y 341) no contiene norma alguna relativa al parentesco, limitándose a regular la Tarifa, en cuyo número 34 se incluye a los ascendientes y descendientes por afinidad, quedando el Reglamento encargado de concretar los aspectos generales relativos a la aplicación e interpretación del parentesco reproduciendo, en su artículo 54, las normas sobre parentesco de anteriores Reglamentos, con la sola salvedad de excluir a los ascendientes y descendientes por afinidad de la consideración de extraños. Por su parte, el **TR de 1958** (RCL 1958, 795 y 941), el **Reglamento de 1959** (RCL 1959, 273, 484, 616) y posterior **TR de 1967** (RCL 1967, 933), tampoco producen ningún cambio en esta situación de forma que en esta Etapa, 1º) los grados de parentesco referidos en la Tarifa son, en principio, de consanguinidad, con la salvedad de los ascendientes y

método fecundo en este caso porque evidencia la distinta concepción acerca del trato de los parientes afines en este tributo, llega a la conclusión de que *“la primera alternativa es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del Código Civil, 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”*.

Asimismo, añade que *“la segunda alternativa –que es la pretendida por la Administración tributaria– 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*

descendientes por afinidad; 2º) los demás parientes por afinidad se reputan extraños y, 3º) la Tarifa sigue contemplando, en su número 38, los colaterales de grados más distantes del cuarto y las personas que no tengan parentesco con el testador, que son los extraños. Por tanto, si los colaterales son sólo consanguíneos, los colaterales por afinidad no están contemplados en la Tarifa, pues, por definición, no son extraños (a pesar de que el artículo 54 del Reglamento de 1947 los asimila, por una «fictio iuris», con los mismos, es decir, con los extraños).

3.-Etapa de 1964 a 1987:

La **Ley 41/1964, de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario** (RCL 1964, 1256, 1706 y RCL 1965, 665), tampoco reguló la aplicación de las diversas modalidades y grados de parentesco, declarando vigente, el Reglamento de 1959. El TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1967 (RCL 1967, 933 y 1400) en su artículo 30, indica que los grados de parentesco son todos de consanguinidad, salvo los previstos en el número 3 de la Tarifa (ascendientes y descendientes por afinidad) lo que supone que en esta Etapa: 1º) el parentesco entre ascendientes y descendientes, así como entre colaterales, comprende, genéricamente, tanto a los consanguíneos como a los afines; 2º), para evitar la anterior asimilación, el artículo 30 mencionado especifica que los grados de parentesco son todos de consanguinidad, salvo las excepciones que se contemplan en la Tarifa, que son: los adoptantes y adoptados plenamente, los hijos del anterior matrimonio y del cónyuge del padre o madre de aquéllos –hijos con su madrastra o padrastro–, los hijos naturales reconocidos y el cónyuge del padre o madre de aquéllos –hijos naturales con su madrastra o padrastro–, y los ascendientes y descendientes por afinidad; y, 3º) el artículo 30 mencionado **no reproduce** el artículo 54.2 del Reglamento de 1959, que disponía que «los parientes por afinidad se considerarán extraños a los efectos del Impuesto», evitando la anterior «fictio iuris» que contemplaba la Ley.

4.-Última Etapa: La **Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** estructura la tarifa en función de tres variables: a) el grado de parentesco, que determina una reducción distinta, según sea el mismo, y que se configura en los cuatro Grupos del artículo 20; b) la cuantía de la base liquidable, que lleva consigo la aplicación de tipos según la Escala progresiva, por tramos, del artículo 21; y, c) la cuantía del patrimonio del heredero, legatario y donatario, que implica la aplicación de determinados coeficientes multiplicadores, previstos en el artículo 22. Además deroga el apartado 2 del artículo 30 del TR de 1967, que disponía, según se ha dejado expuesto que «los grados de parentesco a que se refiere la Tarifa son todos de consanguinidad» y no establece ninguna «fictio iuris» que asimile a los colaterales por afinidad con los extraños. Tampoco añade nada el Reglamento del Impuesto de 1991 (RCL 1991, 2734).

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).

De esta forma, entiende el Tribunal Supremo que la Ley 29/1987³⁰ no recoge (ha derogado, explícita) el apartado 2 del art. 30 del Texto Refundido de 1967, que disponía que *“los grados de parentesco a que se refiere la Tarifa con todos de consanguinidad”*, advirtiendo que *«donde la Ley no distingue no cabe distinguir»*, por lo que interpreta que el legislador no ha querido expresamente que existan diferencias entre los colaterales por consanguinidad y afinidad, derogando la normativa contraria vigente, reglamentariamente, hasta 1967.

Pues bien, aunque el supuesto cuyo comentario nos ocupa no es exactamente el mismo, sino que se refiere a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, interpreta el Tribunal Superior de Justicia, con base en la doctrina asentada anteriormente, que el legislador tampoco ha querido diferenciar en este caso entre los colaterales y que, además, si tomamos como referencia la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la sentencia referida, nos encontramos que el sobrino carnal de la esposa premuerta del causante se considera como pariente colateral de tercer grado por afinidad sin que en ningún caso se mantenga por nuestro más alto Tribunal que este parentesco haya desaparecido porque la esposa del causante hubiera fallecido con anterioridad³¹.

A la vista de todo lo anterior, varias son las conclusiones a las que llega el Tribunal Superior de Justicia que sirven para dirimir la controversia planteada ante el mismo. La primera, de carácter más general y con la que debemos estar totalmente de acuerdo, es que en nuestro Código Civil no se establece que el parentesco por afinidad se extinga por el fallecimiento de una persona, suceso que el legislador no contempla en ningún sitio como condición que haga perder el parentesco con el resto del grupo familiar.

La segunda alude a la interpretación que debe realizarse del artículo 4.8.2.c) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio precepto en el que el legislador se refiere a los parientes colaterales de segundo grado, señalando explícitamente *“ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción”* por lo que teniendo en cuenta los criterios interpretativos que establece su artículo 3.1 del Código Civil y que el primero de ellos es la literalidad, el sentido propio de sus palabras, no cabe duda de lo que el legislador ha querido decir, pese a la interpretación interesada que realiza la Administración tributaria con la finalidad clara de que el beneficio fiscal resulte inaplicable.

³⁰ Fundamento de Derecho Sexto, que se resume en la nota anterior.

³¹ Aclarando el Tribunal Superior de Justicia de Murcia que no resulta aplicable a este supuesto la sentencia citada por el Abogado del Estado en su contestación a la demanda dictada por la **Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de febrero de 2000** (JT 2000, 1198), que ciertamente habla de la necesidad inexcusable de la existencia de vínculo matrimonial para que se produzca la relación de parentesco por afinidad, pero en un supuesto en el que destaca la imposibilidad de la extensión analógica del concepto a las uniones de hecho.

Lo que resulta confuso es que, según se señala literalmente en la Sentencia que comentamos, *“como consta en el expediente administrativo, en el caso que nos ocupa D. XX era titular de 1.344 acciones de la mercantil XX SA, 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”*. Añadiendo el Tribunal expresamente que *“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”*.

De esta forma, y a la vista de que en el grupo familiar solo pueden computarse parientes colaterales hasta segundo grado, bien sean consanguíneos o afines, y dado que los hijos del hermano fallecido serían de tercer grado, queremos pensar que el órgano judicial no se ha equivocado y que la participación de los sobrinos en el capital es del 1,229% lo que permitiría que entre el causante, sus hermanos y su cuñada cumplieran el 20% exigido por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Tampoco parece probable que a la Administración tributaria no se haya percatado de tal cuestión, si bien también es cierto que al haber descartado de plano su consideración de parientes del causante, también podría no haber comprobado si cumplen el grado de parentesco exigido por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Ambos criterios del Tribunal Superior de Justicia, que compartimos plenamente, determinan en este caso concreto que estimar la pretensión de la parte actora que se resume en el reconocimiento de la aplicación del beneficio fiscal correspondiente.

6. Consideraciones finales

Llegados a este punto nos gustaría realizar algunas consideraciones finales que se desprenden del análisis del supuesto tratado, así como de los preceptos tributarios aplicables a la hora de articular la posible reducción del 95 por 100 en el supuesto de transmisión de empresas, negocios familiares o participación en los mismos.

La primera reflexión que debemos hacer es la necesidad, cada vez más imperiosa de proceder a una normalización de la regulación de este beneficio fiscal que, en nuestra opinión, exigiría retomar la redacción del mismo y evitar reenvíos normativos a leyes de impuestos que han caído en el más absoluto desuso. Y esto no solo desde el punto de vista formal, sino también sustancial en cuanto que, como tuvimos ocasión de analizar en el epígrafe correspondiente, el parentesco tiene un distinto peso en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre el Patrimonio, lo que puede motivar situaciones no solamente absurdas –como ocurre en el caso de que un sobrino pueda aplicarse la reducción, si no existen parientes más directos, pero su participación en el capital de la empresa no puede tenerse en cuenta a la hora de computar el 20 por 100 de participación– sino, y eso es lo peor, contrarias a la finalidad última que persigue el legislador con el establecimiento de este tipo de beneficios fiscales.

A este tenor, ya nos mostramos partidarios de que el legislador estatal modifique la norma actual con el fin de establecer un grupo único de parientes a los que beneficie la

reducción que deberá llegar hasta los colaterales de tercer grado inclusive, con independencia de que existan o no parientes más cercanos al causante. El paso más allá que supondría extender este tipo de beneficios a parientes menos allegados e incluso a extraños deben darlo, en su caso, las Comunidades Autónomas.

La segunda reflexión nos lleva resaltar que el ordenamiento tributario, a través del artículo 12 de la actual Ley General Tributaria incorpora lo que podríamos denominar la normalidad en la interpretación que supone que las normas tributarias hayan de ser necesariamente interpretadas con los mismos criterios que se utilizan en el resto del ordenamiento jurídico, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, sin que presenten ningún tipo de peculiaridad o especialidad.

Esto facilita en el caso que nos ocupa que utilizando el criterio literal, basado en el propio sentido de las palabras que emplea el legislador, sea fácil desmontar la pretensión de la Administración de no aplicar la reducción basándose en que ha desaparecido el parentesco por afinidad como consecuencia de la preminencia del hermano del causante. Y es que está muy bien que la Administración tributaria autonómica vele por recaudar los impuestos cedidos y porque se cumplan los requisitos exigibles en los distintos beneficios fiscales, lo que no lo está tanto es este "exceso de celo" que le lleva a desvirtuar, en este caso, el contenido de nuestro Derecho Civil.