Evolución de las reducciones por parentesco en el Impuesto de Sucesiones

Francisco José Cañal García
Profesor titular de Derecho financiero y tributario
Universitat de Barcelona

I. INTRODUCCIÓN

En este Congreso se plantea la pervivencia del Derecho romano en nuestro ordenamiento, en particular en el Derecho de sucesiones. Este trabajo versa sobre una muy concreta huella del Derecho romano que podemos encontrar en la actual regulación del Impuesto de Sucesiones[1]. El propósito de esta aportación no es realizar una exposición completa de este impuesto, ni tal como existía en la época romana ni en la actualidad, pues ello requeriría un desarrollo mucho más amplio. Se tratará más bien de constatar la existencia de un denominador común entre el Derecho romano y el Derecho español actual. Así en el Derecho romano existió el Impuesto de Sucesiones y en él se contemplaba una exención en el caso de sucesión entre parientes. Un beneficio fiscal similar subsiste en el actual impuesto español de sucesiones. Sobre este tratamiento fiscal del parentesco versa el presente trabajo. Son dignas de consideración determinadas cuestiones específicas que se suscitan en su aplicación y también se observa que los cambios introducidos en su regulación permiten afirmar cierta evolución incluso en su concepción más general.

II. CAUSAS DE LA REDUCCIÓN POR PARENTESCO

La existencia de un impuesto de sucesiones ha sido objeto de una amplia discusión doctrinal, en un debate que se prolonga a lo largo de los

[1] «La denominación y conformación de numerosos conceptos e instituciones del moderno Derecho financiero, así como el contenido de un amplio número de disposiciones específicas en la materia, tienen su precedente histórico en la terminología y regulación de los pilares básicos que, en las distintas etapas, caracterizan el ordenamiento jurídico romano», A. Fernández de Buján, *Derecho público romano*, 15.ª ed., Cizur Menor, Civitas, 2012, p. 279.

https://doi.org/10.55104/FRDC_0062

años y de los siglos. Si bien hay corrientes doctrinales que lo defienden otros han formulado críticas contra su existencia, como las de que constituye un exceso de imposición, es contrario al derecho de propiedad o a la libertad de testar[2]. La introducción de reducciones del impuesto en caso de sucesión entre parientes sirve para paliar estas críticas. Más específicamente la doctrina ha expuesto distintos argumentos en apoyo de estas reducciones en la sucesión entre parientes[3]:

— El pago del impuesto puede reputarse inoportuno porque es simultáneo al dolor por la pérdida de un familiar.

— El hecho que da origen a la sucesión, el fallecimiento, también puede suponer la desaparición del sostén económico de la familia, con la consiguiente desprotección, que se agrava en los casos de menor edad de las personas dependientes del causante.

— Los causahabientes en muchos casos han prestado ayuda en la formación del patrimonio. Los causahabientes ya se sienten dueños de los bienes y en muchos casos no perciben la sucesión como una auténtica trasmisión.

— La aplicación rigurosa del impuesto en la sucesión entre parientes, si se aplica igual que en la sucesión entre extraños, puede desincentivar el trabajo y el ahorro, pues una finalidad de quien ahorra es la de dejar bienes a sus hijos.

— La reducción por parentesco en el ISD es coherente con otros derechos que el ordenamiento jurídico reconoce a los parientes: el derecho a percibir alimentos, el derecho a recibir la legítima testamentaria (con la consiguiente limitación a la libertad de testar) y el derecho a recibir los bienes en caso de sucesión intestada.

Aunque otros autores se han pronunciado a favor de la supresión del beneficio fiscal en las sucesiones a favor de parientes con argumentos como los siguientes:

— La percepción de bienes por vía sucesoria, tanto si es entre parientes como entre extraños, constituye la obtención de una renta gratuita.

— Por tanto, el ingreso obtenido en una sucesión ha de ser gravado en función de su importe, con independencia de que quien lo perciba sea pariente o no del causante.

— El impuesto tiene una finalidad redistributiva y es necesario gravar las sucesiones para evitar la concentración de la riqueza y que esta concentración se perpetúe a lo largo de las generaciones.

La consideración conjunta de los anteriores argumentos, favorables y contrarios al impuesto, da lugar a una posición de justicia fiscal en la que

---

[2] Puede verse detalladamente en M. P. Navau Martínez-Val, *El impuesto de Sucesiones ¿un impuesto injusto?,* Madrid, Dykinson, 2009, capítulos 1 a 3.

[3] Un examen detallado de la fundamentación del beneficio fiscal en este caso puede verse en M. Dopazo Zorelle, *La razón de proporcionalidad en el Impuesto sobre sucesiones,* Tesis doctorals en xarxa, Universitat de Barcelona, 2016, pp. 78-104, *http://www.tdx.cat/handle/10803/400009* (última consulta realizada el 3 de abril de 2017).

https://doi.org/10.55104/FRDC_0062

se admita la existencia del impuesto, pero atemperado en el caso de que los causahabientes sean parientes del causante.

III. EL IMPUESTO DE SUCESIONES EN EL DERECHO ROMANO

En realidad se afirma que precedentes del impuesto de sucesiones ya se encuentran en Egipto (año 700 a. C.) y en la antigua Grecia[4]. El gravamen de las sucesiones, como señala Aparicio Pérez, se realiza en el Derecho romano a través de la *vicesima hereditatum*, del emperador Octavio Augusto[5], por la que se tributaba un 5 por 100 de los bienes heredados (la vigésima parte) si bien los parientes estaban exentos del pago[6]. Plinio Cecilio Segundo (Plinio el Joven), en el Panegírico del emperador Trajano, relata que Nerva concedió la exención en las transmisiones de padres a hijos o de hijos a padres y a los parientes de segundo grado, sucesión entre hermanos, o de abuelos a nietos y viceversa. Lo más probable es que el impuesto fuese abolido por Diocleciano o por sus sucesores inmediatos y no se exigiera ya bajo Justiniano.

Aunque el gravamen de las transmisiones *mortis causa* se restableció posteriormente en el Derecho histórico y ha pervivido hasta hoy, si bien bajo muy distintas modalidades tributarias en la Edad Media y en la Edad Moderna. Por otra parte la exención en favor de parientes fue debilitándose, pues ya en la Edad Media se comenzaron a aplicar gravámenes también en las transmisiones de bienes entre familiares.

No obstante, pueden hacerse dos afirmaciones sobre la historia de la imposición de transmisiones de bienes *mortis causa* hasta nuestros días:

— La existencia constante a lo largo de la historia de tributos sobre la sucesión.

— La existencia de un tratamiento fiscal más favorable a las transmisiones realizadas entre parientes con respecto a las operadas entre extraños.

IV. SITUACIÓN ACTUAL. REGULACIÓN DE LAS REDUCCIONES POR PARENTESCO

En la normativa vigente del Impuesto de Sucesiones en España, al igual que sucede en la legislación de otros muchos países, existen en el gravamen diversas reducciones por causa de parentesco.

---

[4] M. P. Navau Martínez-Val, *El impuesto de Sucesiones...,* p. 40.

[5] «Las referencias más antiguas las encontramos en el impuesto *vicesima hereditatum* en la época de Octavio Augusto y que pasando por multitud de vicisitudes, derogaciones y restablecimientos, ha llegado a los actuales sistemas fiscales y apenas sin cambios sustanciales». A. Aparicio Pérez, *Gravámenes sucesorios aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*, Madrid, Dykinson, 2014, p. 17.

[6] «En tiempos del emperador Octavio Augusto estaban obligados al pago del impuesto los ciudadanos romanos llamados a suceder por testamento, por ley o en calidad de legatarios. Quedan exentos los parientes cercanos y los pobres». A. Aparicio Pérez, *Gravámenes*..., p. 19.

https://doi.org/10.55104/FRDC_0062

El Impuesto español sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) se regula en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Esta ley grava las transmisiones lucrativas, tanto *inter vivos* como *mortis causa*, si bien en este trabajo se hará referencia solo a la sucesión por causa de fallecimiento. En su art. 20.2.*a)* la ley clasifica a los causahabientes en cuatro grupos, en función del grado de parentesco y establece para los tres primeros grupos reducciones en la base imponible del impuesto, reducciones que son mayores cuando el grado de parentesco es más cercano[7].

También existen en la ley otras reducciones en la base imponible por la adquisición *mortis causa* de bienes de distintas clases, en las que el parentesco con el causante es un requisito para su aplicación. Así la percepción de indemnizaciones de seguros de vida [art. 20.2.*a)*], la adquisición de una empresa individual o participaciones en una empresa, la adquisición de la vivienda habitual del causante y de bienes del patrimonio histórico español o de las comunidades autónomas [art. 20.2.*b)*] gozan de reducción cuando los perceptores son el cónyuge, descendientes o adoptados y, en algunos casos, también ascendientes o adoptantes.

Otro elemento cuantitativo del tributo es el que se contiene en el art. 22 de la Ley 29/1987, que establece la aplicación de una tabla de coeficientes multiplicadores a la cuota íntegra en función del patrimonio preexistente y del grupo de parentesco al que pertenezca el causahabiente. Si bien en textos legislativos anteriores a la Ley de 1987 el legislador establecía en realidad un coeficiente reductor de la cuota para los parientes cercanos, actualmente el coeficiente no es reductor sino multiplicador de la cuota, en función de la lejanía del parentesco y de la titularidad de patrimonio más elevado en el momento de recibir la herencia.

No obstante, los apartados de la ley que regulan las reducciones se aplican realmente en muy pocos casos, pues el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está cedido a las Comunidades Autónomas y estas tienen además capacidad normativa para regular estos elementos cuantitativos.

Así la Ley 22/2009 del Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas prevé que estas pueden mejorar las reducciones de la ley estatal y además establecer otras deducciones y bonificaciones de la cuota[8]. Estas competencias normativas han sido profusamente utilizadas por las Comunidades Autónomas de modo que en el ámbito de las diferentes Co-

---

[7] Grupo I: 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.

[8] Art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

https://doi.org/10.55104/FRDC_0062

munidades existen otras reducciones de la base imponible además de las contempladas en la ley estatal y especialmente muchas bonificaciones en la cuota. La proliferación de estas normas autonómicas ha dado lugar, por una parte, a una inflación y complejidad de la normativa del impuesto y, por otro lado, a la aparición de notables diferencias de tributación entre contribuyentes residentes en unos territorios y otros; circunstancias ambas que no siempre han sido bien recibidas por la doctrina y los ciudadanos.

Centrándonos en nuestro objeto de estudio, cabe observar que la mayor parte de estas bonificaciones están vinculadas con el parentesco. Veamos en primer lugar cómo han servido para desgravar en la práctica casi totalmente muchas sucesiones *mortis causa* entre cónyuges, así como entre ascendientes y descendientes. Después examinaremos algunas particularidades del concepto fiscal de parentesco en la actualidad.

1. Disparidad de tributación entre parientes en la línea recta y colateral

Existen diferencias en la reducción, por tanto, en la tributación, en función de los grados de parentesco. Sin embargo, el tratamiento fiscal en función de los grados de parentesco es distinto en la sucesión en la línea recta y en la colateral.

En la sucesión en línea recta (ascendente o descendente) la ley estatal aplica los mismos beneficios fiscales con independencia de la proximidad con el causante. Así establece una reducción en la base imponible de 15.956,87 euros para cónyuge, ascendientes y descendientes (las respectivas Comunidades suelen establecer una cifra propia). Pero se aplica la misma cifra a todos los parientes; solamente hay un aumento de la reducción fiscal en función de la menoría de edad de los causahabientes descendientes del causante. Se puede mencionar que la ley de Cataluña constituye en este punto una excepción, pues desde 2014 aplica una reducción de 100.000 euros al cónyuge e hijos, mientras que es de 50.000 euros a los demás descendientes y de 30.000 euros a los ascendientes[9].

Sin embargo, en la línea colateral sí es relevante el grado de cercanía con el causante. De entrada las reducciones en este caso son inferiores, muy inferiores, a la sucesión en línea recta. En segundo lugar, están equiparados los parientes colaterales en segundo grado (hermanos) con los de tercer grado (tío y sobrino). La ley estatal les reconoce una reducción de 7.993,46 euros, aproximadamente la mitad que en la línea recta, y no existe reducción para parientes de grado más alejado.

Pero es en las legislaciones autonómicas donde vemos que esta diferencia aumenta desmesuradamente. Así, por ejemplo, en Cataluña la re-

[9] Art. 2 de la Ley de la Comunidad Autónoma de Cataluña 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

https://doi.org/10.55104/FRDC_0062

ducción en la base imponible para los colaterales de segundo y tercer grado es de 8.000 euros (frente a las de 30.000 o 100.000 euros de la reducción en línea recta) y no hay reducción para parientes más alejados.

Ahora bien, para obtener una idea de la diferencia de tributación entre parientes en línea recta y colateral y entre parientes y extraños se debe hacer también referencia a otros elementos cuantitativos. En primer lugar, la aplicación de la tabla de tipos de gravamen a la base liquidable da lugar a una cuota; sobre ella se aplica un coeficiente multiplicador[10] que ordinariamente incrementa en un 50 por 100 la cuota a los parientes colaterales de segundo y tercer grado y la duplica, al menos, para los más alejados y extraños. Cabe indicar que la ley catalana ha eliminado la elevación de los coeficientes por patrimonio preexistente y en Cataluña se aplican solo en función del grado de parentesco[11].

Por otra parte muchas Comunidades Autónomas han establecido bonificaciones en la cuota de cónyuges, ascendientes y descendientes, con lo que se elimina casi totalmente para ellos la tributación. Bonificaciones que no se prevén para parientes colaterales y extraños.

Sin entrar en la descripción de cada norma autonómica, tarea que sería demasiado prolija, puede indicarse que en algunos territorios la sucesión entre cónyuges y ascendientes y descendientes no tributa en ningún caso, pues además de las anteriores reducciones gozan de una bonificación del 99 por 100 de la cuota o aun superior. Así sucede en el País Vasco, Navarra, Cantabria, La Rioja, Canarias y la Comunidad de Madrid. En otros muchos territorios —la mayoría de Comunidades Autónomas— existe similar bonificación pero limitada a herencias que no superen determinado valor (con cifras que van de 100.000 a 200.000 euros, ordinariamente). Cataluña tiene dos tablas de bonificaciones[12], de tal manera que la bonificación se va reduciendo conforme aumenta la base liquidable por encima de 100.000 euros. Únicamente existe una tributación más significativa en la sucesión dentro de la familia nuclear en Asturias, Andalucía, Islas Baleares y Castilla y León, en estos dos últimos territorios tras eliminarse las elevadas bonificaciones que estuvieron vigentes hasta muy reciente-

[10] Art. 22.2 de la Ley ISD:

Patrimonio preexistente — Euros	**Grupos del art. 20**		
	I y II	**III**	**IV**
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

[11] Art. 58 de la Ley de la Comunidad Autónoma de Cataluña 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

[12] Art. 58 bis de la Ley catalana 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

https://doi.org/10.55104/FRDC_0062

mente. Todo ello sin entrar en reducciones o bonificaciones específicas que hay en todas las Comunidades: por adquisición de vivienda habitual, empresa familiar, bienes del patrimonio histórico, etcétera.

Como conclusión de todo ello cabe señalar que la tributación de la sucesión entre cónyuges y en línea recta es en general bastante reducida, y en muchos casos casi inexistente. Mientras que la sucesión entre parientes colaterales está significativamente gravada. Lo abultado de la diferencia ha sido reiteradamente criticado por la doctrina, pues los fundamentos para el beneficio fiscal en la sucesión directa, como la colaboración en la formación del patrimonio del causante o la convivencia, pueden también existir, en buena medida, en muchas sucesiones entre colaterales, por ejemplo entre hermanos.

2. Ampliación del alcance del parentesco

De lo expuesto hasta ahora se observa que el parentesco beneficiado en el ISD es tanto el conyugal como el parentesco en línea recta (ascendiente y descendiente) y el colateral. Ahora bien, el conjunto de personas incluido en el ámbito parental ha ido experimentando una paulatina extensión por diferentes motivos, por lo que los beneficios fiscales por parentesco están teniendo un radio de acción cada vez mayor. En unos casos debido a la evolución de la legislación civil, tanto estatal como foral; en otros casos por motivos puramente fiscales.

2.1. Filiación

Una ampliación del alcance de la filiación ya ocurrió con la hoy antigua equiparación, en distintos momentos, de todos los casos de filiación, matrimonial, extramatrimonial y adoptiva[13].

Como hecho más reciente se puede advertir que las normas tributarias de algunas Comunidades Autónomas han equiparado el acogimiento familiar permanente o preadoptivo con la filiación, beneficiándose del tratamiento fiscal que esta tiene en el ISD. Así sucede en Andalucía, Asturias, La Rioja, Canarias, Castilla y León y Castilla-La Mancha.

2.2. Parentesco conyugal

El parentesco conyugal es el vínculo que surge entre los contrayentes por el matrimonio. Este vínculo desaparece en caso de divorcio o nulidad. También por fallecimiento de uno de los cónyuges, si bien este es el hecho

[13] Garantizada por precepto constitucional, art. 39.2: «Los poderes públicos aseguran, asimismo, la protección integral de los hijos, iguales estos ante la ley con independencia de su filiación».

https://doi.org/10.55104/FRDC_0062

que da lugar a la sucesión —por tanto, no desaparece el beneficio fiscal en este caso—.

A este respecto cabe decir que el reconocimiento del matrimonio homosexual ha supuesto una nueva ampliación del radio de acción de los beneficios fiscales por razón de parentesco en el Impuesto sobre sucesiones[14]. Sobre este punto se puede indicar que está pendiente de resolución la cuestión de inconstitucionalidad[15] planteada por el Tribunal Supremo, en Auto del 21 de mayo de 2015, sobre si es inconstitucional excluir de las bonificaciones a las parejas homosexuales que no pudieron casarse por el fallecimiento de uno de ellos antes de la entrada en vigor de la Ley de matrimonios de personas del mismo sexo de 2005.

Además es necesario referirse aquí al tratamiento fiscal de las parejas estables, por su asimilación en muchos casos con el matrimonio. En las normas fiscales estatales y, en concreto, en la Ley del ISD, no hay un reconocimiento a las parejas estables o de hecho. Sin embargo, existen muchas normas autonómicas que equiparan a los miembros de las parejas estables con los cónyuges en la aplicación del ISD. En concreto solamente carecen de esta equiparación Aragón y Murcia, y por el contrario existe en todas las demás. En Cataluña además los hijos del otro miembro de la pareja quedan asimilados, a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, a las relaciones entre ascendientes e hijos; es decir, fiscalmente se les trata como hijos propios[16].

2.3. Afinidad

Se ha de hacer una mención específica al parentesco por afinidad en la aplicación de las reducciones por parentesco en el ISD. Antiguamente en el ISD los parientes por afinidad estaban equiparados a los extraños, pero desde 1945 gozan de tratamiento fiscal más beneficioso. En aquel momento se les otorgó una reducción fiscal, pero solo a los ascendientes y descendientes por afinidad, no a los colaterales. Así los parientes afines beneficiados eran:

— Los ascendientes y los descendientes del cónyuge, de los que el causante no fuera a la vez progenitor.

— Los cónyuges de los descendientes y los cónyuges de los ascendientes, que no fueran a su vez consanguíneos del causante.

Inicialmente no se reconoció ninguna reducción a los colaterales por afinidad, que en el reglamento se equiparaban expresamente a los extraños. Posteriormente se suprimió la expresa mención reglamentaria de exclusión de los colaterales de entre los parientes afines. Surgió entonces una controversia sobre el alcance del beneficio fiscal otorgado a los pa-

[14] Ley 13/2005, de 1 de julio, por la que se modifica el Código Civil en materia de derecho a contraer matrimonio.

[15] Inadmitida por Auto del Tribunal Constitucional 129/2016, de 21 de junio, por manifiestamente infundada.

[16] Art. 60 de la Ley catalana 19/2010 de ISD.

https://doi.org/10.55104/FRDC_0062

rientes colaterales. La Administración tributaria entendía que no alcanzaba a los afines, con el argumento de que cuando la ley quería referirse a los parientes afines los mencionaba expresamente, y no era este el caso. El Tribunal Supremo, sin embargo, en reiteradas sentencias, estableció que no se puede distinguir donde la ley no distingue y, al conceder reducción a los colaterales, sin especificar si se trata de consanguíneos o afines, deben considerarse incluidos ambos.

Esta es la situación jurídica actualmente consolidada. Ahora bien, ante esta realidad cabe formular la crítica a la ley de que, cuando se trata de ascendientes y descendientes, otorga un distinto trato fiscal a los consanguíneos y a los afines; mientras que en el caso de parientes colaterales son igualmente tratados todos ellos, sean consanguíneos o afines. La crítica puede también ser formulada de otro modo. En el caso de parentesco por consanguinidad hay un distinto tratamiento fiscal entre la sucesión en línea recta (más favorable) y la colateral (menos favorable). Mientras que si la sucesión es a favor de parientes afines reciben el mismo trato, con independencia de que se trate de sucesión en línea recta o colateral. Hay que señalar dos excepciones: las Islas Baleares equiparan expresamente el tratamiento fiscal de ascendientes y descendientes consanguíneos y afines. Y en Cataluña los hijos del cónyuge (de una anterior relación) quedan asimilados, a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, a los hijos consanguíneos[17].

Otra cuestión problemática es la subsistencia del parentesco por afinidad cuando ha desaparecido el vínculo matrimonial que lo había propiciado, bien sea por fallecimiento o por divorcio. El criterio de la Administración, emanado en respuestas a Consultas de la Dirección General de Tributos siempre ha sido a favor de la desaparición del parentesco por afinidad en estos casos, salvo que el cónyuge hubiese adoptado a los hijos del ex cónyuge. En el ámbito autonómico la Generalitat de Cataluña también se pronunció en el mismo sentido. En sentido contrario se halla el caso singular de Aragón, cuya ley establece expresamente el mantenimiento del parentesco por afinidad en caso de fallecimiento del cónyuge que lo había propiciado.

En el ámbito de los Tribunales Superiores de Justicia se encontraban diversas resoluciones. Así el TSJ de Madrid, en 2003, estableció que el parentesco de los sobrinos por afinidad se extinguía, al igual que el matrimonio, en caso de divorcio. Sin embargo, los TSJ de Murcia y Asturias indicaron que el Código Civil no prevé que la muerte extinga el parentesco afín. De estas resoluciones puede concluirse que el parentesco por afinidad se extingue si concurre una causa voluntaria en la extinción del matrimonio (divorcio) pero no si la causa era involuntaria (fallecimiento). Así las cosas el Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de marzo de 2003 (recurso de casación 3699/1998) indicó que el parentesco por afinidad no se extingue si fallece el cónyuge que vinculaba a los parientes;

[17] Art. 60 de la Ley catalana 19/2010 de ISD.

https://doi.org/10.55104/FRDC_0062

doctrina reiterada en otras sentencias, como la 1777/2016, de 14 de julio, y la 511/2017, de 24 de marzo. Por tanto, los causahabientes mantienen el derecho a aplicar una mayor reducción en la base imponible y un menor coeficiente multiplicador en la cuota.

Para concluir lo expuesto sobre afinidad puede añadirse que, a pesar de la equiparación de efectos en muchas normas autonómicas entre matrimonio y parejas estables, estas no dan lugar a parentesco por afinidad entre cada conviviente y los parientes de la pareja.

3. Evolución de las reducciones por parentesco. Extensión a no parientes

Al margen de la ampliación del alcance subjetivo de las relaciones de parentesco que se acaba de exponer, se puede apreciar que estos beneficios fiscales del ISD evolucionan en otro sentido.

La configuración de las reducciones por parentesco está experimentando en el presente una mutación, de tal modo que están siendo reconocidas a favor de personas sin parentesco con el causante. Hecho que supone en realidad una superación del vínculo de parentesco como fundamento de estas reducciones.

En esta línea se pueden incluir los casos ya expuestos de aplicación de las reducciones a las parejas de hecho y al acogimiento familiar permanente o preadoptivo, que resultan asimiladas al matrimonio y a la filiación, respectivamente. Pero además se pueden mencionar otras situaciones de ayuda mutua que resultan fiscalmente beneficiadas. Así el art. 240 del Código Civil de Cataluña regula las relaciones de convivencia de ayuda mutua. Se trata de personas que «conviven en una misma vivienda habitual y que comparten, sin contraprestación y con voluntad de permanencia y de ayuda mutua, los gastos comunes o el trabajo doméstico»[18]. La relación de ayuda mutua se constituye por escritura pública o por convivencia durante dos años. A su vez la Ley catalana del ISD equipara a los convivientes a los descendientes incluidos en el grupo II[19], y se les

[18] Art. 240.1 del Código Civil de Cataluña. Art. 240.2. Requisitos personales.

1. Pueden constituir una relación convivencial de ayuda mutua las personas mayores de edad unidas por vínculos de parentesco en línea colateral sin límite de grado y las que tienen relaciones de simple amistad o compañerismo, siempre y cuando no estén unidas por un vínculo matrimonial o formen una pareja estable con otra persona con la que convivan.

2. El número máximo de convivientes, si no son parientes, es de cuatro.

[19] Art. 36 de la Ley catalana 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones: Relaciones de convivencia de ayuda mutua.

1. En las adquisiciones por causa de muerte entre miembros de una relación de convivencia de ayuda mutua, los adquirentes quedan asimilados al resto de descendientes del grupo II que define el art. 2, a efectos de la aplicación de las reducciones establecidas en las Secciones 1.ª y 6.ª ya efectos de la aplicación del coeficiente multiplicador para la determinación de la cuota tributaria.

2. Para poder disfrutar de la reducción establecida en el apartado 1, el conviviente o convivientes supervivientes deben acreditar la existencia de la relación de convivencia de ayuda

https://doi.org/10.55104/FRDC_0062

reconoce una reducción en la base imponible de 50.000 euros. Se debe notar que en este caso para disfrutar del beneficio fiscal la sucesión ha de ser testamentaria, pues los convivientes en relaciones de convivencia de ayuda mutua no resultan llamados en la sucesión intestada.

Dado el mejor tratamiento fiscal de que gozan las situaciones de convivencia con respecto al parentesco colateral de segundo grado (el existente entre hermanos) si dos hermanos se encuentran en esta situación y uno hereda al otro el causahabiente sale favorecido si alega la convivencia de ayuda mutua, con lo cual el parentesco que hay entre ellos en realidad es fiscalmente irrelevante.

En todos estos casos la vinculación de las reducciones al parentesco y no a otras relaciones con el causante puede considerarse una restricción impuesta por la ley a la libertad para la elección del modo de vida que cada ciudadano prefiera, justificándose así su extensión a otros casos, aunque estos todavía aparecen taxativamente establecidos en la ley.

4. Atenuación del requisito de parentesco en otras reducciones

Además de las anteriores consideraciones todavía se detecta otra línea de evolución en los beneficios fiscales del ISD que constituye un debilitamiento del reconocimiento de la relación de parentesco. La ley estatal del ISD regula diversas reducciones por la adquisición *mortis causa* de determinados bienes, siendo el parentesco con el causante un requisito para su aplicación. Se trata de las reducciones por el cobro de indemnizaciones de seguros sobre la vida, adquisición de la vivienda habitual del causante, de empresa individual o participaciones en entidades, bienes del patrimonio histórico y la aplicación de la deducción por sobreimposición decenal. Así por ejemplo, en caso de cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, el art. 20.2.*b)* la ley estatal de ISD prevé una reducción en la base imponible del 100 por 100, con un límite de 9.195,49 euros, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente o descendiente. En Cataluña el límite se eleva a 25.000 euros. A su vez las Comunidades Autónomas han regulado otras reducciones por la adquisición *mortis causa* de determinados bienes, por ejemplo fincas forestales, explotaciones agrarias, bienes del patrimonio natural, dinero destinado a creación de empresas, etcétera.

Aunque la ley estatal reconoce estas reducciones específicas solo en favor de parientes, actualmente determinadas legislaciones autonómicas han introducido modificaciones en su regulación y algunas de estas reducciones se reconocen también en favor de personas que no son parien-

---

mutua mediante la escritura pública de formalización de la relación, otorgada como mínimo dos años antes de la muerte del causante, o bien mediante acta de notoriedad que demuestre un periodo mínimo de dos años de convivencia.

https://doi.org/10.55104/FRDC_0062

tes del causante. Así en Andalucía[20], Aragón[21], Cataluña[22], Cantabria[23] y Extremadura[24] la sucesión de la empresa individual o de participaciones en entidades y explotaciones agrarias resulta beneficiada si la adquieren personas que, aun no siendo parientes del causante, se hallen vinculadas con la empresa, por contrato laboral o de dirección.

La admisión de la reducción en favor de personas no parientes hace pensar que, al menos en estos casos, el motivo principal del establecimiento de estas reducciones no es en realidad el parentesco; sino que se busca prioritariamente favorecer la transmisión de determinados bienes y la concurrencia del parentesco puede ser una circunstancia de importancia secundaria.

V. CONCLUSIONES

Los beneficios fiscales más importantes regulados en el Impuesto de Sucesiones son los reconocidos en favor de parientes. No obstante, hay una importante diferencia entre el vínculo conyugal y el parentesco en línea recta (ascendente o descendente) —ambos con tratamiento fiscal muy ventajoso—, y el dispensado al parentesco en línea colateral y por afinidad, que gozan de beneficios más reducidos.

Por otro lado se ha ido produciendo una ampliación del alcance del parentesco, o del concepto fiscal del parentesco, pues actualmente incluye la filiación en todas sus modalidades, la afinidad recta y colateral, el matrimonio con personas de diferente o del mismo sexo.

Además en nuestros días obtienen en el ISD el mismo reconocimiento jurídico que el parentesco situaciones que se consideran análogas a él: las parejas estables, el acogimiento familiar, las relaciones de convivencia de ayuda mutua.

Por último, en ocasiones los beneficios antes reservados a los parientes se pueden aplicar también en favor de personas que ni son parientes del causante ni tienen relación análoga con él. Así, aunque el vínculo parental da lugar claramente a ventajas fiscales, en la evolución más reciente también se observa un debilitamiento en la consideración del parentesco como criterio principal para la aplicación de beneficios fiscales en el Impuesto de Sucesiones.

---

[20] Art. 22 quater.1 del D. Leg. 1/2009 de Andalucía.
[21] Art. 131.6 del D. Leg. 1/2005 de Aragón.
[22] Arts. 15 y 16 de la Ley 19/2010 de Cataluña.
[23] Art. 5.3 del D. Leg. 62/2008 de Cantabria.
[24] Art. 3 de la Ley 6/2013 de Extremadura.

https://doi.org/10.55104/FRDC_0062