

Referencia: **CTE 18-25/S**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

El consultante está domiciliado en Madrid donde reside, y está casado desde 1994. Su mujer tiene, entre otros, una hija de un anterior matrimonio, nacida en 1981, quién es a su vez madre soltera de un hijo nacido en 2016, “nieto del consultante”, según manifiesta, desde ese momento a todos los efectos. La hijastra del compareciente, así como el hijo de ésta, están domiciliados y residen en Madrid.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se plantea a través de la presente consulta la aplicación de los beneficios fiscales, entre otros, los contemplados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los hijos del cónyuge, denominados hijastros, y a los descendientes de éstos, al tratarse, en este caso, de un familiar con una especial vinculación, existiendo una sólida relación afectiva y de convivencia, estable y continuada, perfectamente equiparable a la filiación.

- 1.- Si puede considerarse al nieto del compareciente, hijo de su hijastra -que no es hija por consanguinidad ni adoptada-, integrante del Grupo I de parentesco descendientes y adoptados menores de 21 años del artículo 20.2 a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- 2.- En el caso de adquisiciones mortis causa, si serían aplicables las reducciones de la base imponible por razón de parentesco previstas en el artículo 21.1, Grupo I, del Decreto Legislativo 1/2010, y, por tanto, si sería aplicable la bonificación del 99% de la cuota tributaria en adquisiciones mortis causa prevista en el artículo 25.1 del Decreto Legislativo 1/2010.
- 3.- En el caso de adquisiciones vía donación, si serían aplicables las reducciones de la base imponible por razón de parentesco previstas en el artículo 22.bis del Decreto Legislativo 1/2010; y, por ello, si sería aplicable la bonificación del 99% de la cuota tributaria en adquisiciones inter vivos prevista en el artículo 25.2.1º del Decreto Legislativo 1/2010.
- 4.- En su caso, si existiría alguna vía alternativa para poder considerar al nieto del compareciente, hijo de su hijastra, integrante del Grupo I de parentesco descendientes y adoptados menores de 21 años del artículo 20.2 a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, teniendo en cuenta que se trata de un familiar con una especial vinculación, con quien existe una sólida relación afectiva y de convivencia, estable y continuada desde que nació, perfectamente equiparable a la filiación.
- 5.- En su defecto, si tiene previsto la Comunidad de Madrid aprobar una modificación legislativa que equipare a efectos fiscales a los descendientes del cónyuge o pareja estable como propios, adecuando la normativa a la realidad social como ocurre en Cataluña y Extremadura.

NORMATIVA APLICABLE

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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.

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.

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece la competencia para contestar a consultas tributarias escritas corresponde *“a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”*.

La competencia de este Centro Directivo, en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se encuentra limitada a la interpretación de la aplicación de las disposiciones aprobadas por la Comunidad de Madrid de acuerdo con lo establecido en el artículo 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. Esta competencia alcanza a la interpretación de la aplicación y de los requisitos de las reducciones, deducciones y bonificaciones de la cuota aprobadas por la Comunidad de Madrid.

En base a lo anterior, esta Dirección General de Tributos emite la presente contestación de carácter vinculante limitado al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por el consultante.

SEGUNDO.- El artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone en sus apartados 1 y 2, letra a), lo siguiente:

“Artículo 20. Base liquidable.

1. 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.

2. 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:

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

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.
(...)"*

En el ámbito de la Comunidad de Madrid, dicha reducción es sustituida por la recogida en el artículo 21.1 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno:

“Artículo 21. Reducciones de la base imponible.

En las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros sobre la vida, la base liquidable se obtendrá aplicando a la base imponible las reducciones siguientes, que sustituyen a las análogas del Estado reguladas en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

1. La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 16.000 euros, más 4.000 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 48.000 euros.

Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 16.000 euros.

Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 8.000 euros.

*Grupo IV: En las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.
(...)"*

Por otra parte, el artículo 22 bis establece una reducción propia autonómica en la base imponible para donaciones en metálico reservadas a aquellos donatarios incluidos en los grupos I o II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, o colaterales de segundo grado por consanguinidad del donante de los contemplados en el grupo III. La redacción vigente ha sido dada por la Ley 2/2025, de 25 de junio, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno. Así, a efectos de la aplicación de esta reducción, se suprime la obligación de otorgar documento público para las adquisiciones a título gratuito con una base imponible que no supere los 10.000 euros, siempre que no sea obligatorio este otorgamiento para la eficacia de la adquisición. La redacción es la siguiente:

“«Artículo 22 bis. Reducciones de la base imponible de adquisiciones inter vivos.

1. En las donaciones en metálico que cumplan los requisitos establecidos en el presente apartado y en los dos siguientes, en las que el donatario esté incluido en los grupos I o II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o sea un colateral de segundo grado por consanguinidad del donante, se podrá aplicar una reducción del 100 por cien de la donación recibida, con el límite máximo de 250.000 euros.

A efectos de la aplicación del límite indicado en el párrafo anterior, se computarán todas las donaciones efectuadas por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo, siempre que se destinen a los fines indicados en el

apartado 2, de forma que no podrá superarse el límite de reducción establecido por el conjunto de todas las donaciones computables.

2. La reducción prevista en el apartado anterior se aplicará sobre las donaciones en metálico en las que el importe donado se destine por el donatario, en el plazo de un año desde la donación, a uno de los siguientes fines:

a) La adquisición de una vivienda que tenga la consideración de habitual.

A tal efecto, se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013.

b) La adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de entidades que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral y Sociedad Cooperativa, en las condiciones a que se refiere el artículo 15 de esta ley.

La adquisición bienes, servicios y derechos que se afecten al desarrollo de una empresa individual o de un negocio profesional del donatario.

3. En el documento en que se formalice la donación deberá manifestarse el destino de las cantidades donadas.

Será requisito necesario para la aplicación de esta reducción que la donación se formalice en documento público cuando su base imponible sea superior a 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera. A estos efectos, se computarán todas las donaciones efectuadas por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo.

En los supuestos de elevación a público de documentos privados que documenten la donación no será aplicable la reducción cuando la formalización en documento público se realice con posterioridad a la finalización del correspondiente periodo voluntario de declaración

(...)".

Por último, con efectos desde el 1 de julio de 2025, la Ley 2/2025 también ha modificado la redacción de la bonificación contenida en el apartado 2 del artículo 25, que por lo que aquí interesa, se extienden y amplían las bonificaciones contempladas hasta entonces reservadas para aquellos sujetos pasivos que fueran colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del causante o del donante. De tal forma, y desde esa fecha, todos los miembros del Grupo III de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987 gozarán de una bonificación del 50 por ciento de la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones mortis causa e inter vivos, es decir, quedan equiparados a los efectos de su aplicación todos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, así como los ascendientes y descendientes por afinidad.

“Artículo 25. Bonificaciones de la cuota. Serán aplicables las siguientes bonificaciones:

1. Bonificación en adquisiciones mortis causa. Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por ciento en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario. Los sujetos pasivos incluidos en el



grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior, aplicarán una bonificación del 50 por ciento, de la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior. La bonificación a que se refiere este párrafo será aplicable, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria.

2. Bonificaciones en adquisiciones inter vivos:

a) Los sujetos pasivos que realicen adquisiciones lucrativas inter vivos procedentes de personas físicas cuya base imponible no supere los 1.000 euros aplicarán una bonificación del 100 por cien de la cuota tributaria derivada de las mismas.

A efectos de la aplicación del límite indicado en el párrafo anterior, se computarán todos los negocios lucrativos inter vivos efectuados por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo, de forma que no podrá aplicarse la bonificación una vez superado el límite establecido por el conjunto de todas las adquisiciones lucrativas inter vivos computables.

Los contribuyentes que apliquen esta bonificación no estarán obligados a presentar autoliquidación por el impuesto. No obstante, mantendrán la obligación de presentar la autoliquidación los adquirentes de bienes que deban ser objeto de inscripción en cualquier registro público.

b) En las adquisiciones inter vivos, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por ciento en la cuota tributaria derivada de las mismas.

Los sujetos pasivos incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior aplicarán una bonificación del 50 por ciento en la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior.

Las bonificaciones a que se refiere este apartado 2.b) del presente artículo serán aplicables, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria. Cuando el negocio jurídico gratuito e inter vivos sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.

Será requisito necesario para la aplicación de estas bonificaciones previstas en el apartado 2.b), en relación a los elementos patrimoniales cuyas transmisiones a título gratuito no requieren para su eficacia el otorgamiento de documento público, que el negocio jurídico gratuito e inter vivos se formalice en documento público cuando su base imponible sea superior a 10.000 euros o su contravalor en moneda extranjera. A estos efectos, se computarán todos los negocios jurídicos gratuitos e inter vivos efectuados por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo.

En los supuestos de elevación a público de documentos privados que documenten la adquisición, no serán aplicables las bonificaciones previstas en este apartado 2.b) cuando la formalización en documento público se realice con posterioridad a la finalización del correspondiente periodo voluntario de declaración”.

La otra novedad supone la simplificación de los requisitos en las donaciones en los términos siguientes:

- Se establece una bonificación del 100 por cien para las pequeñas donaciones, es decir, aquellas que no superen los 1.000 euros, y se aplica cualquiera que sea el grado de parentesco existente entre las partes involucradas. Sólo se podrá aplicar una vez cada tres años entre el mismo transmitente y adquirente, y no existe obligación de presentar autoliquidación salvo que el objeto sobre el que recaiga la operación deba inscribirse en un registro público.

- Se elimina el requisito de otorgamiento de documento público para aquellas operaciones que no superen los 10.000 euros, siempre que no sea obligatorio para la eficacia jurídica del negocio. A estos efectos, se computarán todos los negocios jurídicos gratuitos e inter vivos efectuados por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo.

- Respecto a aquellos otros casos en los que deba otorgarse el correspondiente documento público, se establece la previsión de que la elevación a público de la operación podrá realizarse durante el periodo voluntario de declaración. Así, si una donación se formaliza en documento privado, no se pierde la bonificación si es elevada a público dentro del plazo voluntario establecido para la presentación de la autoliquidación.

TERCERO.- En lo que afecta a las cuestiones planteadas, la normativa de la Comunidad de Madrid se remite a la regulación estatal respecto a la clasificación de los sujetos pasivos en razón al parentesco que les une con el causante o el donante, prevista en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987. A tal efecto, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 18 de marzo de 2003, rec. n.º 3699/1998, estableció lo siguiente en su fundamento de derecho SÉPTIMO:

“SÉPTIMO.- Un análisis del alcance de la nueva Tarifa contenida en el artículo 20 de la Ley nos permite sentar las siguientes conclusiones (favorables a la tesis sentada en la sentencia de instancia):

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

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

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

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

*Y, además de que "donde la Ley no distingue no cabe distinguir", es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967.
(...)"*

El Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, en su sentencia número 436/2009, de 13 de marzo de 2009, rec. n.º 2475/2006 asumió dicha interpretación, indicando que procede incluir a un hijastro en el Grupo III del artículo 20.2 de la Ley 29/1987 a efectos de la liquidación de la herencia de la viuda del padre del reclamante.

La consulta vinculante número V2253-07, de 25 de octubre de 2007, de la Dirección General del Tributos del Ministerio de Hacienda ya señaló que: *"Tal y como señalaba esta Dirección General en contestación a consulta de fecha 15 de julio de 1991, "...si por "hijastro" se entiende el "hijo de uno de los cónyuges respecto del otro que no los procreó" y parentesco por afinidad el que "mediante el matrimonio se establece entre cada cónyuge y los deudos por consanguinidad del otro", los hijastros deben quedar incluidos en el Grupo III de los establecidos en el referido artículo 20". Se considera, por tanto, que a efectos de la reducción por parentesco establecido en la letra a) del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, quedan asimilados, aunque se trate de figuras conceptualmente distintas, a los colaterales de segundo y tercer grado y a los ascendientes y descendientes por afinidad."* Criterio que reproduce en la consulta vinculante número V0529-14, de 27 de febrero de 2014.

Es por ello que, a respuesta a las cuestiones formuladas, se resuelve lo siguiente:

1.- El hijo de la hijastra del consultante debe quedar incluido en el Grupo III de los establecidos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al quedar asimilados ambos a los colaterales de segundo y tercer grado y a los ascendientes y descendientes por afinidad.

2.- Por tanto, ninguno de los dos entra dentro del ámbito subjetivo de aplicación de las reducciones por razón de parentesco previstas para los Grupos I y II, contemplada en el artículo 21.3 del texto refundido, ni de la reducción propia autonómica en la base imponible para donaciones en metálico reservadas a aquellos donatarios contemplada en el artículo 22 bis, dado que la misma sólo se extiende a colaterales de segundo grado por consanguinidad del donante.

3.- Tampoco resulta aplicable la bonificación del 99 por ciento de la cuota tributaria en adquisiciones mortis causa prevista en el artículo 25.1 del texto refundido, dado que la misma está reservada a los Grupos I y II de parentesco.

4.- Ahora bien, con efectos desde el 1 de julio de 2025, resulta aplicable la bonificación del 50 por ciento para adquisiciones lucrativas inter vivos y mortis causa para todos los miembros del Grupo III de parentesco, en el que se incluye a los hijos o descendientes de uno de los cónyuges.

5.- En relación a la existencia de alguna alternativa para poder considerar al "nieto del consultante", hijo de su hijastra, como miembro del Grupo I de parentesco, debe indicarse que no corresponde a este Centro pronunciarse sobre dicha cuestión, puesto



que, conforme a la regulación actual, en dicho grupo sólo están incluidos descendientes por consanguinidad y adoptados menores de veintiún años.

En todo caso, este Centro puede señalar que se dará traslado de su propuesta para valorar la mejora de la fiscalidad de los denominados “hijastros” y sus descendientes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de la misma manera que en el artículo 26 del Texto Refundido se establece la asimilación a descendientes y adoptados a los menores vinculados al transmitente por razón de tutela o acogimiento familiar en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.