

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 23 de noviembre de 2016, rec. 2753/2015

Ponente: Rafael Fernández Montalvo

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Cuota tributaria. Aplicación del coeficiente corrector al patrimonio negativo.

El impuesto de sucesiones grava una fuente de riqueza, constituida por el incremento patrimonial obtenido a título gratuito por una persona física como consecuencia de la sucesión hereditaria con independencia de que su patrimonio preexistente sea positivo o negativo

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: (...) se aduce infracción del artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LIS y D), en la medida en que [la sentencia impugnada] ha aplicado el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente establecido en dicho precepto cuando el patrimonio de la recurrente era negativo.

Después de reproducir el precepto, la representación procesal de la parte destaca que no ha sido objeto de discusión que el patrimonio preexistente de la heredera, doña María, tenía un valor negativo, por lo que, atendiendo al contenido explícito del artículo, quedaba fuera de toda horquilla de patrimonio preexistente, pues el primero de los tramos, en su cuantía mínima, parte de un patrimonio preexistente de CERO, por lo que un patrimonio negativo, sin necesidad de interpretación alguna, queda fuera de la previsión realizada por el legislador en el reiterado artículo.

En definitiva, no hay patrimonio preexistente que pueda ser utilizado para aplicar el coeficiente multiplicador establecido en el artículo 22 de la LIS y D.

La Administración no discute, ni la sentencia impugnada cuestiona que el patrimonio neto de la recurrente, en la fecha del devengo del impuesto, era negativo, como aceptan los órganos administrativos. Lo que no aceptan es que, aun siendo negativo dicho patrimonio preexistente no se aplique el coeficiente multiplicador establecido en el precepto. En efecto, la liquidación originariamente recurrida aplica el coeficiente 1,5882 del primer tramo de la escala relativo al patrimonio preexistente de los sujetos pasivos del Grupo III que es de "0 a 403.000 €", considerando, pues, que el supuesto de patrimonio negativo está incluido en ese tramo.

CUARTO: (...) la cuota tributaria del Impuesto de Sucesiones se obtiene aplicando siempre a la cuota íntegra un coeficiente multiplicador que será, en primer lugar el aprobado por la Comunidad Autónoma correspondiente, conforme al artículo 47.2.a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, y, en su defecto, el previsto en el mencionado artículo 22 de la LIS y D, en cuyo diseño aparece como operación necesaria, para convertir la cuota íntegra en cuota tributaria, la aplicación de un coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente.

En definitiva, la norma no establece que el coeficiente multiplicador sólo es aplicable, en su caso, si el patrimonio preexistente está incluido en alguno de los tramos de patrimonio preexistentes indicados en el reiterado artículo 22, sino que en todo caso, para convertir la cuota íntegra en cuota tributaria, es preciso aplicar uno de los coeficientes que se indican.

Por consiguiente, la eventual imposibilidad de aplicar uno de los coeficientes multiplicadores previstos cuando el patrimonio preexistente es negativo no podría suponer que la cuota íntegra se convirtiera en cuota tributaria, ya que no es una hipótesis contemplada en la regulación del impuesto, sino que, de acuerdo con la mecánica establecida para la determinación de la cuota tributaria, supondría la imposibilidad de aplicar el impuesto a los sujetos pasivos con patrimonio preexistente negativo, resultado ilógico y contrario a la esencia y finalidad del impuesto sobre sucesiones que grava la capacidad económica derivada de una adquisición gratuita mortis causa. Es preciso, por tanto, atender a una interpretación armonizada y finalista de la norma, conforme a los artículos 3.1 del Código Civil y 23.1 de la LGT, los mismos preceptos que invoca la parte recurrente y que la llevan a una conclusión distinta.

La regulación del impuesto de que se trata ha querido diferenciar a los sujetos pasivos en función de dos criterios: el de su patrimonio preexistente, estableciendo cuatro tramos a los que ha asignado distintos coeficientes que se incrementan si aumenta dicho patrimonio (principio de contribuir según la capacidad económica), y el del parentesco con el causante que determina, también, que se incremente el coeficiente a medida en que es más remoto.

Por ello tampoco puede acogerse la aplicación del coeficiente 1, que es el previsto para los grupos I y II del artículo 20 para el primer tramo del patrimonio preexistente, porque ello supondría equiparar con dichos grupos al grupo III, dándoles el mismo tratamiento tributario en el Impuesto sobre Sucesiones, y contrariando, de esta manera, el espíritu y finalidad de la norma que es diferenciar, a efectos impositivos, las adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado de las adquisiciones por descendientes y adoptados, cónyuges y ascendientes y adoptantes.

En efecto, de seguirse el criterio de la recurrente, los colaterales con patrimonio preexistente negativo resultarían equiparados con dicho coeficiente 1 a los parientes de los grupos I y II con patrimonio preexistente tanto negativo como positivo entre cero y 402.678,11 €.

Por consiguiente, en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se requiere en todo caso la aplicación de un coeficiente multiplicador como paso necesario para convertir la cuota íntegra en cuota tributaria y, por ende, determinar la deuda tributaria. En el caso de que el patrimonio del contribuyente resulte negativo, será aplicable el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente del sujeto pasivo que corresponda, en función de su parentesco con el causante, de los contenidos en el primer tramo del cuadro recogido en el apartado 2 del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

