

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ064742

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 2501/2016, de 23 de noviembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2753/2015

**SUMARIO:**

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Tarifa y cuota tributaria.** *Coefficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente.* 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 por cuanto, 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 su esencia y finalidad, 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 arts. 3.1 CC y 23.1 Ley 58/2003 (LGT) que conduce a concluir que 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 y que, 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 art. 22.2 Ley 29/1987 (Ley ISD). No procede el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad. [Vid., en el mismo sentido, STSJ de Madrid, de 10 de junio de 2015, recurso n.º 212/2013 (NFJ064749), que se recurre en esta sentencia y, consulta DGT, de 12-06-2003, n.º 781/2003 (NFC018099)].

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 22.

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 45.

Código Civil, art. 3.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Ley 21/2001 (Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía), art. 47.2 a).

Constitución Española, arts. 31, 139 y 149 y disp. adic. primera.

**PONENTE:***Don Rafael Fernández Montalvo.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

## SENTENCIA

En Madrid, a 23 de noviembre de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2753/2015, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña María Isabel Campillo García, en nombre y representación de doña María , contra la sentencia, de fecha 10 de junio de 2015, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 212/2013, en el que se impugnaba resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 22 de enero de 2013, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra liquidación provisional por Impuesto sobre sucesiones. Han sido partes recurridas la Comunidad de Madrid, representada por Letrada de su Servicio Jurídico; y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

En el recurso contencioso administrativo núm. 212/2013, seguido ante la Sección Novena de la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se dictó sentencia, con fecha 10 de junio de 2015 , cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador [la procuradora] Dña. María Isabel Campillo García, en representación de Dña. María contra resolución del TEAC de 22 de Enero de 2013 desestimando la reclamación interpuesta contra liquidación provisional por el impuesto de sucesiones derivada del fallecimiento de Don Maximo " (sic).

### Segundo.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de doña María se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

### Tercero.

Dicha representación procesal, por escrito presentado el 30 de septiembre de 2015, formaliza el recurso de casación e interesa que se dicte sentencia estimatoria conforme a los motivos esgrimidos, casando la sentencia recurrida y declarando la nulidad de la resolución del TEAC desestimatoria de la reclamación número NUM000 y la liquidación girada por la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, por el concepto de impuesto sobre sucesiones, por importe de 1.254.448,69 euros.

De manera subsidiaria, interesa, para el supuesto de que este Tribunal entienda que no debe ser declarada nula la sentencia, y, por tanto, tampoco la liquidación, se proceda a plantear cuestión de inconstitucionalidad del artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , de acuerdo con los artículos 35 y siguientes de la Ley Orgánica 2/1079, del Tribunal Constitucional .

### Cuarto.

Por auto de 18 de febrero de 2016, la Sección Primera de esta Sala declaró la inadmisión del recurso en lo que respecta a los motivos segundo, tercero y cuarto y la admisión del recurso en cuanto a los motivos restantes.

### Quinto.

El Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, formalizó, con fecha 17 de mayo de 2016, escrito de oposición al recurso de casación interesando su desestimación y la confirmación de la sentencia recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente.

Asimismo, la representación procesal de la Comunidad de Madrid, por medio de escrito presentado el 1 de junio de 2016, se opuso al recurso de casación interesando su desestimación con imposición de costas a la recurrente.

#### **Sexto.**

Por providencia de 30 de junio de 2016, se señaló para votación y fallo el 8 de noviembre de 2016, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Son antecedentes a considerar recogidos por la resolución del TEAC, los siguientes:

El 16 de mayo de 2010 falleció en Alcobendas-La Moraleja(Madrid) don Maximo , en estado civil de viudo, sin descendientes ni ascendientes. Se tramitó expediente de declaración de herederos ab intestato ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 4 de Alcobendas. Y dicho Juzgado dictó auto de 4 de noviembre de 2010, por el que se declaraba únicos y universales herederos ab intestato del fallecido, por partes iguales, a sus siete sobrinos, uno de los cuales era la recurrente, doña María .

El 16 de noviembre de 2010 los causahabientes presentaron en la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid documento privado conteniendo una relación valorada de los bienes integrantes de la herencia de don Maximo , en la que constaba un valor real de los bienes y derechos de 41.264.608,61 €; ajuar doméstico de 109.500, masa hereditaria bruta de 41.374.108,39 €; deudas y gastos deducibles de 73.039,22 €; y masa hereditaria neta de 41.301.069,39 €. El anterior documento iba acompañado de las autoliquidaciones ingresadas por cada uno de los coherederos por el Impuesto de Sucesiones de dicha herencia.

En la autoliquidación correspondiente a doña María se declararon los siguientes datos: masa hereditaria 41.301.609,39 €; porción hereditaria individual, y base imponible de 5.900.152,77; reducción por parentesco de 8.000 €; base liquidable de 5.892.152,77 €; cuota íntegra de 1.931.338,32 €; coeficiente multiplicador 1,00; y cuota tributaria ingresada de 1.931.338,32 €.

Entre la documentación complementaria se incluía inventario del ajuar doméstico, con el valor ya indicado de 109.500 €, realizado el 15 de noviembre de 2010 por tasadora contratada por los coherederos tras visita a las viviendas del causante los días 21 a 23 de mayo de 2010, así como declaración de la obligada tributaria por la que manifiesta que el valor de su patrimonio preexistente a la fecha del fallecimiento de su tío era negativo, según las reglas de cálculo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

El 20 de enero de 2011 los coherederos otorgaron escritura de aceptación y adjudicación de herencia, que fue presentada a la Administración tributaria autonómica el 9 de febrero siguiente.

Con fecha 18 de abril de 2011, la Subdirección General de Gestión Tributaria de Madrid giró propuesta de liquidación a doña María con un importe a pagar, una vez deducido el ingreso efectuado, de 1.254.448,69 €, con fundamento en los siguientes motivos: 1º) no justificación fehaciente de que el valor del ajuar doméstico era inferior al 3% del caudal relicto; 2º) deducción indebida de deudas y gastos declarados; y 3º) aplicación indebida del coeficiente 1,00.

La propuesta de liquidación se notificó el 9 de mayo de 2011, y los días 18 y 20 del mismo mes se presentaron los escritos de alegaciones.

Examinadas dichas alegaciones, la Subdirección General de Gestión Tributaria aceptó las relativas a gastos y deudas deducibles, desestimando las demás y practicando a la obligada tributaria liquidación complementaria con fecha 1 de agosto de 2011 con los siguientes conceptos e importes: valor real de los bienes y derechos de 41.264.608,61 € (igual al valor declarado); ajuar doméstico de 1.237.938,26 €; masa hereditaria bruta de 42.502.546,87 €; deudas y gastos deducibles de 73.039,22 €; masa hereditaria neta de 42.429.507,65 €; porción hereditaria individual y base imponible de 6.053.358,24 €; reducción de parentesco 8.000 €; base liquidable 6.053.358, 24 €; cuota íntegra de 1.986.148,18 €; coeficiente multiplicador 1,5882; cuota tributaria de 3.154.400,54 €, deducción de 1.931.338,32 € ingresados por autoliquidación; intereses de demora de 25.634,04 €; y total a pagar de 1.248.696,26 €.

Frente a la liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa, en la que se cuestionaban: la improcedencia del valor del ajuar doméstico asignado por la Administración tributaria e improcedencia del coeficiente multiplicador.

Desestimada dicha reclamación por resolución del TEAC de 22 de enero de 2013, se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Novena de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue también desestimado por la sentencia recurrida de 10 de junio de 2015 .

### **Segundo.**

El recurso de casación se fundamentaba originariamente en cinco motivos, pero por auto de 18 de febrero de 2016, la Sección Primera de la Sala inadmitió los motivos segundo, tercero y cuarto, quedando, por tanto, reducido el recurso a los motivos primero y quinto.

En dicho primer motivo, formulado al amparo del artículo 88.1.d) LJCA , 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.

La interpretación correcta, según la recurrente, es que únicamente se aplica el coeficiente del primer tramo cuando el sujeto pasivo carece de patrimonio, no cuando ese patrimonio es negativo.

Subsidiariamente, bajo el ordinal quinto, la recurrente solicita el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad del artículo 22 de la LIS y D, pues si, conforme a dicho precepto, se aplicara el coeficiente multiplicador a supuestos de patrimonio negativo se estarían vulnerando los principios de capacidad económica y de igualdad tributaria consagrados en el artículo 31.1 CE .

### **Tercero.**

En el primero de los motivos la recurrente sostiene que la LIS y D establece tres criterios para cuantificar la cuota tributaria: la cuantía de la adquisición hereditaria individual que determina el principio de progresividad a través de una tarifa por tramos, el parentesco que determina la aplicación de una serie de deducciones y el patrimonio preexistente del adquirente que, a su vez, se gradúa según el parentesco con el causante y la cuantía del patrimonio mediante la aplicación de unos tramos o escalones.

La valoración del patrimonio preexistente ha de hacerse mediante la aplicación de las reglas establecidas para el Impuesto sobre el Patrimonio, conforme dispone el artículo 22.3.a) LIS y D., y en la fecha de devengo del impuesto ( artículo 45 apartado f del Reglamento del IS y D ).

La recurrente, en defensa de su tesis de que no resultaba aplicable 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 €" aduce los siguientes argumentos:

a) La LIS y D no contempla el supuesto de patrimonio negativo sino que parte, para la aplicación de coeficientes multiplicadores, de un valor patrimonio cero, y si hubiera querido incluir el patrimonio negativo dentro

de la primera escala no hubiera dicho de cero a 402.678,11 € sino simplemente hasta 402.678,11 €, " lo cual sí que es contemplado en otros casos, tanto en la Ley 10/2009 como en la LISD y en la LIP" (sic).

La propia escala del Impuesto de Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones, sí que abarca por la parte alta de la tabla cualquier patrimonio preexistente.

Por ello, cuando dice en el tramo inferior del impuesto de sucesiones, patrimonio preexistente de "0 a 403.000 €" está dejando sin coeficiente multiplicador la cuota íntegra de los herederos con patrimonio preexistente inferiores a cero.

De las normas relativas a los Impuestos sobre Sucesiones, sobre el Patrimonio y sobre la Renta de las Personas Físicas se deduce que cuando se ha querido contemplar una base liquidable o u patrimonio negativo, esto es, menor que cero, se ha utilizado la preposición HASTA seguida del dígito cero, pero en el caso de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se observa que se utiliza el término DE "de 0 a 403.000 €".

b) La distinción entre la obligación personal y real de contribuir lleva, según la recurrente, a la misma conclusión. El residente en el extranjero que tributa en España lo hace por los bienes y derechos de que sea titular que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, sin que se tenga en cuenta su patrimonio personal preexistente, es decir solo se aplica el coeficiente por la valoración de estos bienes o derechos ejercitables en España pero sin que se tenga en cuenta el patrimonio que pueda tener en el extranjero. La finalidad del precepto es clara, ante la imposibilidad de conocer el patrimonio existente en el extranjero del no residente se aplicará siempre el coeficiente multiplicador que le corresponda por su patrimonio en España. Se tiene en cuenta el valor mayor o menor de cero del patrimonio preexistente, y en caso de que sea negativo, no se aplicará a la cuota íntegra obtenida por aplicación del tramo en el que esté incluida la correspondiente cuota hereditaria, coeficiente multiplicador alguno o el mismo será 1, de manera que coincidirá la cuota íntegra y la cuota tributaria.

c) Reconoce que la cuestión del patrimonio negativo no ha sido abordada aún por la jurisprudencia y que únicamente existe la consulta, no vinculante, de la Dirección General de Tributos núm. 781/2003 de 12 de junio que llega a conclusiones que no comparte desde "una interpretación literal y finalista de la norma".

El artículo 22 de la LIS y D debe interpretarse según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto y la realidad del tiempo en que deben ser aplicadas, de acuerdo con los artículos 3.1 del Código Civil y 12.1 LGT .

1º) Según la interpretación literal de la norma, el hecho de utilizar la preposición DE, en lugar de la preposición HASTA, no puede conducir a otra conclusión que a la que si el patrimonio preexistente del sujeto pasivo es negativo no cabe en modo alguno aplicar el coeficiente multiplicador.

2º) En el contexto, la preposición en este caso responde a la definición de la Real Academia Española de la Lengua.

3º) Los antecedentes históricos y legislativos revelan la novedad que supuso en la LIS y D la regulación del coeficiente multiplicador, sin reflejo en la mayoría de las legislaciones europeas y excluyéndose, asimismo, en Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco.

4º) La realidad social del tiempo en que ha de aplicarse la norma pone de manifiesto que la existencia de un patrimonio negativo es perfectamente comprensible en un momento de crisis económica y de un alto nivel de endeudamiento.

5º) El espíritu y finalidad de la norma no es otro que la aplicación de los principios de capacidad contributiva y progresividad, que desaparece cuando el patrimonio preexistente es negativo, resultando, por ello, improcedente la aplicación del coeficiente multiplicador.

#### Cuarto.

De los criterios interpretativos utilizados por la recurrente, compartimos el gramatical. Esto es, el significado que tienen, en el artículo 22 de la LIS y D, las preposiciones "de y hasta". Pero es un argumento que no puede contemplarse aisladamente, ni puede considerarse definitivo. Por el contrario, resulta decisiva una consideración integradora de la regulación del impuesto y del propio precepto que se interpreta, que es, precisamente, el criterio de interpretación utilizado en la consulta de la Dirección General de Tributos núm. 781/2003 de 12 de junio, y que nos lleva a una conclusión diferente de la que se sostiene en el motivo de casación analizado.

En efecto, 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.

#### Quinto.

De manera subsidiaria, la recurrente solicita el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad del artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sostiene que dicho precepto es contrario al artículo 31 de la Constitución, en cuanto suponga aplicar el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente en aquellos casos en que el patrimonio preexistente del sujeto pasivo resulte negativo.

Dicha aplicación resultaría contraria a los principios de capacidad económica y de igualdad.

a) En cuanto a la infracción del principio de capacidad económica, resultaría que, si lo que el legislador pretende es la redistribución del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se habría excedido de esta finalidad al establecer una multiplicación de la cuota a medida que el patrimonio preexistente del sujeto pasivo se incrementa, máxime cuando dicho patrimonio preexistente es negativo. Ya que lo que se debe proceder a redistribuir a través de este impuesto es la riqueza gravada por el mismo Impuesto de Sucesiones y Donaciones, esto es la que viene

enmarcada a través del hecho imponible y no la que queda fuera del impuesto, tal y como ocurre en el IRPF donde en ningún caso se grava el patrimonio del contribuyente.

Además, la capacidad económica exige gravar los rendimientos reales y no aquellos ficticios o nominales. Y en apoyo de su tesis cita la STC 194/2000 .

b) En cuanto al principio de igualdad, la parte señala que las competencias normativas de las Comunidades Autónomas, actualmente desarrolladas en la Ley 21/2001, han permitido a aquellas diseñar el tributo en sus respectivos territorios al modificar tarifas y reducciones, y establecer deducciones y bonificaciones, o como en el caso que nos ocupa los coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente, lo que ha determinado un distinto tratamiento tributario en las diferentes Comunidades. Y todo ello ha supuesto un trato discriminatorio de los ciudadanos por razón del territorio cuando entre los contribuyentes existe una capacidad económica similar, lo que supone una vulneración del artículo 31.1 CE , así como del artículo 139 CE que establece que "todos los ciudadanos españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio español".

La parte recurrente afirma que conoce la doctrina del Tribunal Constitucional que ha señalado que la existencia de diversidad impositiva no vulnera el principio de igualdad. También es consciente de lo que establece la Disposición Adicional Primera de la CE que ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. Pero, aun así, entiende que deben exigirse unos límites para no vulnerar el principio de igualdad tributaria.

Es más, ha de tenerse en cuenta, según la recurrente, que la Comisión Europea ha hecho llegar sus quejas al Gobierno español por la gradual divergencia en la presión fiscal dentro de España, advirtiendo del peligro de que esa situación pueda dar lugar a políticas de "dumping fiscal" que afecten a otros países comunitarios.

Hace la parte especial referencia al Auto de este Tribunal de 8 de mayo de 2013 (rec. 4209/2011 ). Y concluye que en el presente supuesto, es notorio el juicio de relevancia por los argumentos expuestos, ya que de aplicarse el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente cuando dicho patrimonio es negativo en el momento del devengo, se estaría vulnerando el principio de igualdad tributaria, razones por las que el artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , debería reputarse inconstitucional.

#### Sexto.

Tampoco procede plantear cuestión de inconstitucionalidad, como se solicita, del artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por las siguientes razones:

a) La capacidad económica es un principio de justicia material positivizado en el artículo 31 CE , que se erige en presupuesto y límite de la tributación, aunque su significado y alcance no es siempre fácil de precisar.

Desde un punto de vista doctrinal la capacidad económica se identifica con la potencialidad económica vinculada a la titularidad y disponibilidad de la riqueza; con la aptitud, la posibilidad real, la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación tributaria concreta por parte de una Administración Pública. Y se distingue entre la capacidad económica absoluta y la relativa

La primera es concebida como la capacidad abstracta para concurrir al sostenimiento de las cargas públicas. Se trata de aquella capacidad que se tiene presente al determinar el supuesto de hecho base del tributo: entre ellos, la titularidad de un patrimonio, la percepción de una renta, el incremento patrimonial, como índices directos de manifestación de riqueza; el consumo de bienes y el tráfico o la circulación de la riqueza como índices indirectos, y garantiza que únicamente se establezcan tributos sobre actos, hechos o negocios indicativos de capacidad económica en consideración a que son representaciones de la riqueza (es un límite del tributo, pues sólo puede tributar la riqueza y sólo ella).

Este principio, en la función de regular la carga tributaria, es básico para la producción de normas tributarias, también, en su carácter de límite al legislador, pues le obliga a construir un sistema tributario y unos tipos impositivos congruentes con sus criterios, es decir, que graven sus manifestaciones reales (obtención de una renta) o potenciales (disfrute de una propiedad), en términos de imponer la obligación de acuerdo a índices significativos de capacidad económica (la renta en la medida que se obtiene, el patrimonio en la medida que se posee, el consumo en la medida que se realiza); e impide intentar gravar riquezas ficticias o inexistentes.

La capacidad económica relativa es concebida como aquella capacidad que orienta o modula la concreta carga tributaria que un contribuyente debe soportar. Constituye la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos, pues se debe de acuerdo o según la

capacidad que se tiene, lo cual debe reflejarse en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación de la deuda tributaria.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica supone que el legislador no puede elegir presupuestos de hecho impositivo o hechos imponibles que no revelen alguna forma de capacidad económica real o potencial. En el bien entendido, incluso, de que, como ha reiterado el mismo Tribunal, este principio no agota en sí mismo el principio de justicia tributaria legitimando finalidades extrafiscales; esto es, resulta constitucionalmente legítimo que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, el impuesto responda principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta con que dicha capacidad económica exista como riqueza real o potencial en la generalidad de supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que la exigencia constitucional quede a salvo. En definitiva, lo que el principio constitucional excluye es que el hecho imponible de un pretendido impuesto se encuentre alejado de cualquier fuente de capacidad económica ( SSTC 7/1981 , 37/1987 , 134/1996 , 108/2004 , 176/2011 , 19/2012 , 122/2012 , 197/2012 , 210/2012 , 85/2013 , 53/2014 , 26/2015 , 30/2015 , 44/2015 y 62/2015 , entre otras).

Por otra parte, el principio de capacidad económica se proyecta en los distintos impuestos en la forma diferente; su incidencia reviste modulaciones en función del tributo concreto de que se trate. Así, en el Impuesto sobre Sucesiones la graduación del gravamen en función del parentesco, que es un criterio generalmente admitido, poco tiene que ver con la capacidad económica o de pago del causante o de los herederos. En este impuesto la capacidad impositiva es atendida, no solo mediante la eventual consideración de la situación en que se encuentre el heredero en el momento de la herencia sino también, y sobre todo, mediante la progresividad ajustada a la cuantía de las porciones hereditarias.

En el presente caso, es evidente que 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, y con independencia de que su patrimonio preexistente fuera positivo o negativo. No se aprecia, por tanto, en el artículo 22 de la LIS y D una eventual vulneración del principio de capacidad económica que justifique el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad.

b) Es el Estado autonómico concebido por la propia Constitución el que permite y justifica las diferencias que pueden darse entre sus distintos territorios al ejercer las Comunidades Autónomas las potestades legislativas conferidas en el ámbito tributario, y, más concretamente, en el de los impuestos cedidos, como es el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La propia recurrente advierte que conoce la doctrina fijada, al respecto, por Tribunal Constitucional. Y es que, desde sus primeros pronunciamientos ( STC 37/1987, de 26 de marzo ) tal como ha sido recogido por nuestra jurisprudencia ( STS 9 de diciembre de 2004, rec. cas. 7893/1999 ), el máximo intérprete de nuestra Carta Magna ha señalado: "la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1 , 9.2 , 14 , 139 , 149.1.1 de la Constitución [ni los artículos 31.1, 38 y 149.1.13, cabe añadir] ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales. Por tanto, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar, pueden ser en alguna medida diferentes (Cfr. ATC 182/1986, de 26 de febrero)".

El artículo 139.1 CE no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que en cualquier parte del territorio se tengan los mismos derechos y obligaciones, pues a reserva de la igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de los derechos y libertades garantizada por el artículo 149.1.1. CE , la potestad legislativa de que las Comunidades Autónomas gozan da a nuestro ordenamiento una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional (Cfr. STC 37/1981 , 46/1991 y 14/1998 ), reconociendo expresamente que el principio de igualdad en su dimensión interterritorial no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias de una manera y con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. Por consiguiente, si como consecuencia del ejercicio de esas competencias surgen desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas Comunidades Autónomas, no por ello

automáticamente resultarán infringidos los artículos 14 , 139.1 o 149.1.1. CE , ya que dichos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todas las materias y en todo el territorio del Estado. La igualdad de los derechos y obligaciones en su aspecto interterritorial no puede ser entendido en términos tales que resulte incompatible con el principio de descentralización política del Estado ( artículo 2 CE ), pues ello impediría el ejercicio por las Comunidades Autónomas de las competencias que tienen atribuidas, ejercicio que, entre otras cosas, supone la libertad para configurar, dentro del marco constitucional y estatutario, una política propia en relación con dichas materias.

Queda, pues, claro que en la doctrina del Tribunal Constitucional, en materia de imposición autonómica, prevalece el principio de autonomía y que el resultado de diferencias tributarias, incluso el establecimiento de tributos, no requiere una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera, que tiene lugar en el marco de la Constitución, del Estatuto y de la LOFCA. Y en la diversidad resultante de la exacción de un recargo autonómico [...] no quiebra la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el cumplimiento de los deberes que les impone el artículo 31 de la Constitución , pues si así fuera quedaría radicalmente eliminada la potestad de las Comunidades Autónomas para establecer recargos, en contracción con las previsiones constitucionales y estatutarias sobre el particular.

Nuestra jurisprudencia ha seguido, como no puede ser de otra manera, el mismo criterio. Así, en sentencia de 19 de julio de 2010 (rec. de cas. 3632/2007 ) señalamos: "Cabe recordar que el valor de la igualdad, preeminente en nuestro sistema constitucional ( artículo 1.1 de la Constitución de 1978 ) y que constituye, por imperativo de la Carta Magna, un derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna (artículo 14 ), esto es, a no ser tratada de manera diferente que quienes se encuentran en su misma situación, sin justificación objetiva y razonable, resulta compatible con el trato diverso que reciben sujetos en tesituras no comparables. Y no son comparables a estos efectos las coyunturas de individuos sometidos a poderes diferentes. Las normas (igualdad ante la ley) o las decisiones (igualdad en la aplicación de la ley) que emanan de distintas instancias, como el Estado y las Comunidades Autónomas, no son homogéneas a los efectos de servir como término de contraste en el juicio de igualdad, pues el autor de la discriminación ha de ser, lógicamente, el mismo.

Ciertamente, en aras del mencionado principio, el constituyente reservó al Estado la competencia exclusiva para regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales (artículo 149.1.1ª), entre los que se encuentra el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (artículo 31.1), pero ni esta competencia estatal puede vaciar de contenido las propias de las Comunidades Autónomas ni la unidad del orden económico nacional, que requiere la existencia de un mercado único, padece porque en relación con un aspecto singular de un tributo en particular un sujeto pasivo en una determinada parte del territorio nacional soporte una carga distinta que otro sometido a diferente poder tributario. A los efectos de realizar un juicio de igualdad sobre la ubicación de los ciudadanos frente al poder tributario ha de tomarse en consideración su posición global, no un punto aislado de un impuesto específico".

Pero, es que, además, en el presente caso lo que se cuestiona no es una norma autonómica sino un precepto de una Ley del Estado, el artículo 22 de la Ley del artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , que lo que establece es un régimen común de escalas generales para ser aplicadas cuando la correspondiente Comunidad Autónoma de régimen común no haya aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad.

Por último, la STJUE de 3 de septiembre de 2014 asunto C-127/12 , puso término a la denuncia formulada por parte de la Comisión Europea contra España por contravenir nuestra normativa interna sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el Derecho de la Unión Europea en lo que tiene que ver con el tratamiento de la no residencia respecto del común de los ciudadanos de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo.

En concreto, consideraba la Comisión que nuestra regulación era contraria a la libre circulación de capitales al introducir diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Y es que, la Ley 29/1987 (Ley ISD) permitía hasta ahora a las Comunidades Autónomas establecer reducciones fiscales que se aplicaban únicamente en caso de conexión con el territorio de esas Comunidades; en consecuencia, la sucesión o la donación en la que interviniera un causahabiente o un donatario o un causante que no residiera en territorio español, o bien una sucesión o una donación que tuviera por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podía beneficiarse de tales reducciones -al resultarle de aplicación la

regulación estatal del impuesto-, lo que a juicio de la Comisión y, del Tribunal de Justicia, suponía una diferencia de trato contraria al Derecho de la Unión.

Y, lo cierto es que no había ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente, o entre la de un bien u otro, que pudiera sustentar la diferencia de trato, por lo que una normativa como la nuestra no podía -sin crear discriminaciones- tratar de manera diferente, en el marco del mismo impuesto, a esas categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales.

No existía por tanto, en opinión del Tribunal, justificación alguna que hiciera lógica la posibilidad de la discriminación, ni, por otro lado, el Reino de España justificó de ningún modo la necesidad del establecimiento de medidas como ésta.

Las normas litigiosas se encontraban en el art. 20.4 -reducciones de la base imponible-, 21.3 -tarifa del impuesto- y 22.4 -aplicación del coeficiente multiplicador al objeto de hallar la cuota tributaria- de la Ley 29/1987 (Ley ISD), artículos todos ellos que restringían a quienes venían obligados a declarar por obligación real por estos impuestos la aplicación de los beneficios fiscales que hubieran establecido las Comunidades Autónomas y que, de ser residentes, se les habrían aplicado de facto.

Pues bien, la Ley 26/2014, que modifica la Ley 35/2006, el RDLeg. 5/2004 y otras normas tributarias, ha incluido una Disposición Final Tercera, que a su vez da nueva redacción a la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, que materializa la obligación legal de acatamiento que surgió de esta sentencia, igualando el tratamiento de los residentes en territorio español a los residentes en el territorio de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo a través de una serie de reglas que les permiten colocarse en la misma posición jurídica que el contribuyente residente.

Así, a las adquisiciones mortis causa se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en que fuera residente el causante -criterio de sujeción aplicable al supuesto-, pudiendo disfrutar de los eventuales beneficios fiscales establecidos por la Comunidad Autónoma en cuestión tanto los contribuyentes residentes en España como los residentes en el territorio de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo.

## Séptimo.

Las consideraciones expuestas justifican la desestimación del recurso y que, conforme al artículo 139 LJCA, hayan de imponerse las costas causadas a la recurrente. Si bien, la Sala haciendo uso de la facultad que reconoce el apartado 3 de dicho precepto, señala como cuantía máxima por dicho concepto 8.000 €.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de doña María, contra la sentencia, de fecha 10 de junio de 2015, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 212/2013. Sentencia que confirmamos, imponiendo las costas causadas a la recurrente, si bien que limitadas en su cuantía máxima a 8.000 €.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.