

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092702

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 20 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4701/2023

SUMARIO:

IP. Límite de la cuota íntegra. Obligación real y personal. No residentes. Libertades comunitarias. Libre circulación de personas. La cuestión que resuelve la sentencia *a quo versa*, en síntesis, sobre la complementariedad del IRPF y del IP y la obligación real de contribuir de los no residentes, sosteniéndose que, ya que el art.5 Ley IP únicamente distingue el sistema de tributación en razón de la residencia habitual del sujeto pasivo, sin incluir otros datos o elementos que reflejen su capacidad contributiva, se estaría dispensando un trato para aquellos irrazonable y desproporcionado en contraste con los residentes, porque mientras los que tributan por obligación personal podrán limitar su cuota íntegra en hasta un ochenta por ciento, los no residentes, que tributan por obligación real, no pueden beneficiarse de limitación alguna a esa cuantificación. La sentencia que la Administración del Estado impugna aquí estima el recurso entablado y declara, consecuentemente, la nulidad de la actividad impugnada, por considerar procedente la reducción de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio al recurrente, en su condición de no residente en España. Como el art. 5 de la LIP sólo distingue el sistema de tributación exclusivamente por razón de la residencia habitual del sujeto pasivo, sin incluir otros datos o elementos que permitan tener en cuenta su capacidad contributiva, su situación personal y familiar etc, al fin se dispensa un trato para los no residentes que resulta irrazonable y desproporcionado, comparado con los residentes, porque mientras los que tributan por obligación personal podrán limitar su cuota íntegra en hasta un 80%, los no residentes que tributan por obligación real, no pueden encontrar limitación alguna a esa cuantificación. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si el elemento de la residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, justifica el diferente trato en uno y otro supuesto y que, en consecuencia, no le sea aplicable a los no residentes en España el límite de gravamen del art. 31.Uno de la Ley IP; o, si por el contrario, como la razón de ser de la limitación de la cuota íntegra para los sujetos pasivos por obligación personal es que la aplicación conjunta del IRPF e IP no provoque un carácter confiscatorio, puede justificarse que, para los sujetos pasivos no residentes, no valga ese mismo principio; y si esa diferencia de trato estaría, por ende, justificada, o sería, por el contrario, discriminatoria para estos. El Tribunal Supremo ya ha tenido ocasión de analizar en diferentes casos la incidencia de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12 (NFJ054901) que declaró la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del tratamiento que la Ley 29/1987 (ISD) otorga a los no residentes en España. [Vid., STSJ de las Islas Baleares de 1 de febrero de 2023 recurso n.º 432/2020 (NFJ089565) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 19/1991 (Ley IP), arts. 5 y 31.Uno.
Constitución española, arts. 14 y 31.

PONENTE:

Don Francisco Jose Navarro Sanchis.

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Don EDUARDO CALVO ROJAS
Don MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 20/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4701/2023

Materia: SUCESIONES. DONACIONES. PATRIMONIO

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: 4701/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Eduardo Calvo Rojas

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

En Madrid, a 20 de marzo de 2024.

HECHOS

Primero.

Preparación del recurso de casación.

1. La representación procesal de la Administración General del Estado preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 1 de febrero de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de

Justicia de las Islas Baleares, que estimó el recurso n.º 432/2020, interpuesto por don Marco Antonio contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Islas Baleares de 12 de junio de 2020, que desestimó la reclamación interpuesta contra el acuerdo de 31 de agosto de 2018, de la Jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), año 2017.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 31. Uno y 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) y de la doctrina jurisprudencial del TJUE, en relación con principio de no discriminación en la regulación normativa del IRPF y del IP, respecto a la residencia habitual, a los efectos de la complementariedad de ambos impuestos.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b), c) y f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) del mismo texto legal.

Segundo.

Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de junio de 2023, habiendo comparecido la Administración General del Estado, como parte recurrente, representada por el abogado del Estado, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de treinta días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, El Sr. Marco Antonio, representado por la procuradora Sra. Jiménez Varela, que no se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

- Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración recurrente, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA]; (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA]; (iii) que interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA]; y, además (iv) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que propone se infiere la conveniencia de un análisis del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo.

- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

La cuestión que resuelve la sentencia a quo versa, en síntesis, sobre la complementariedad del IRPF y del IP y la obligación real de contribuir de los no residentes, sosteniéndose que, ya que el artículo 5 LIP únicamente distingue el sistema de tributación en razón de la residencia habitual del sujeto pasivo, sin incluir otros datos o elementos que reflejen su capacidad contributiva, se estaría dispensando un trato para aquellos irrazonable y desproporcionado en contraste con los residentes, porque mientras los que tributan por obligación personal podrán

limitar su cuota íntegra en hasta un ochenta por ciento, los no residentes, que tributan por obligación real, no pueden beneficiarse de limitación alguna a esa cuantificación.

En síntesis, la sentencia que la Administración del Estado impugna aquí estima el recurso entablado y declara, consecuentemente, la nulidad de la actividad impugnada, por considerar procedente la reducción de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio al recurrente, en su condición de no residente en España. Dice al respecto la sentencia:

"QUINTO: Y en cuanto al argumento de la Abogacía del Estado de que la limitación contemplada en la cuantificación de la cuota según lo señalado en el artículo 31-Uno de la LIP aplicable en exclusiva a los sujetos pasivos residentes en España, no vulnera el principio de igualdad del artículo 14 de la CE .

Al respecto ya se ha pronunciado nuestro TC en la sentencia 60/2015 de 18 de marzo en donde el Alto Tribunal exige para valorar si existe o no desigualdad de trato lo siguiente:

Más concretamente, pero ahora con relación al principio de igualdad ante la ley tributaria del art. 31.1 CE , hemos señalado que dicho principio conlleva la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional que puedan constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado (STC 96/2002, de 25 de abril , FJ 7). Y ello porque "la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria, al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica" (STC 96/2002 , FJ 7).

Lo importante no es, entonces, la existencia misma de una medida diferente en el territorio nacional, "sino la existencia o no de una justificación razonable que legitime la medida diferente" (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 12 , y 100/2012, de 8 de mayo , FJ 4), así como, "la proporcionalidad de la medida, entendida como adecuación razonable al fin legítimo constitucionalmente perseguido" (SSTC 88/1986, de 1 de julio , FJ 6 , y 100/2012, de 8 de mayo FJ 4).

En suma, para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley tributaria es preciso, en primer lugar, concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales; en segundo término, una vez concretado que las situaciones son comparables, que existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales; y, en tercer lugar, que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Como el artículo 5 de la LIP sólo distingue el sistema de tributación exclusivamente por razón de la residencia habitual del sujeto pasivo, sin incluir otros datos o elementos que permitan tener en cuenta su capacidad contributiva, su situación personal y familiar etc, al fin se dispensa un trato para los no residentes que resulta irrazonable y desproporcionado, comparado con los residentes, porque mientras los que tributan por obligación personal podrán limitar su cuota íntegra en hasta un 80%, los no residentes que tributan por obligación real, no pueden encontrar limitación alguna a esa cuantificación.

Llegados a este punto estimamos el recurso contencioso. Anulamos el acto impugnado. Reconocemos al recurrente el derecho a aplicarse en la autoliquidación presentada por el concepto de Impuesto sobre el Patrimonio ejercicio fiscal 2017, la limitación contemplada en el artículo 31-Uno de la LIP, calculada con arreglo a las cuotas del Impuesto sobre la renta de las personas físicas tributado en Bélgica en ese ejercicio fiscal.

Le reconocemos el derecho a rectificación de esa autoliquidación. Y por último reconocemos al recurrente el derecho a la devolución de lo abonado en exceso, con más los intereses legales que resulten procedentes".

Tercero.

Marco jurídico.

A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar los artículos 31. Uno y 5 de la LIP, en relación con la doctrina sobre principio de no discriminación entre residentes y no residentes en materia de impuestos directos, emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -TJUE-.

CUARTO- Cuestión en la que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si el elemento de la residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, justifica el diferente trato en uno y otro supuesto y que, en consecuencia, no le sea aplicable a los no residentes en España el límite de gravamen del artículo 31. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio ; o, si por el contrario, como la razón de ser de la limitación de la cuota íntegra para los sujetos pasivos por obligación personal es que la aplicación conjunta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio no provoque un carácter confiscatorio, puede justificarse que, para los sujetos pasivos no residentes, no valga ese mismo principio; y si esa diferencia de trato estaría, por ende, justificada, o sería, por el contrario, discriminatoria para estos.

Quinto.

Justificación de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. El Tribunal Supremo ya ha tenido ocasión de analizar en diferentes casos la incidencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 (Sentencia Comisión/España - C-127/12; EU:C:2014:2130-) en lo relativo a la aplicación de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a residentes en terceros países distintos a los de la UE o del EEE, en que declaró la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del tratamiento que la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, otorga a los no residentes en España. En particular, la dictada en 19 de febrero de 2018 por la Sección Quinta (recurso de casación nº 62/2017, ES:TS:2018:5550), relativa a la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial por aplicación de normativa estatal reguladora del ISD declarada contraria al Derecho de la Unión Europea por la reiterada Sentencia del TJUE de 2014. Y además, la emanada de la Sección Segunda de 19 de noviembre de 2020 (recurso de casación nº 6314/2018) que fijó esta doctrina, desestimando un recurso de casación deducido también, como ahora, por el abogado del Estado:

" 1) La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida en su sentencia de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12) se aplica a ciudadanos que no sean residentes en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, como aquí sucede, ya que el artículo 63 del TFUE, en materia de libre circulación de capitales -título o rúbrica que, conforme a la reiterada jurisprudencia de la Unión, engloba la sucesión hereditaria-, prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones o donaciones -particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España- en función de la residencia de los causantes o los causahabientes.

2) No es admisible que, pese a la situación en el territorio de una comunidad autónoma de los bienes heredados, la cual prevea beneficios fiscales en el ámbito objetivo de la regulación complementaria autorizada en las normas de cesión del impuesto, no pueda gozar de tales beneficios el heredero o sucesor mortis causa, exclusivamente por razones de no residencia en un Estado miembro de la Unión europea o del EEE".

Doctrina ésta consolidada y reiterada por la Sección Segunda de esta Sala que, no obstante, no enerva la posibilidad de apreciar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en este recurso de casación, pues, aunque se analizan cuestiones de fondo semejantes a las dirimidas en esos precedentes, lo cierto es que al tratarse de una figura impositiva diferente, permite sostener, en rigor, que en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA].

Sexto.

Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 31. Uno y 5 de la LIP, en relación con la doctrina sobre principio de no discriminación entre residentes y no residentes en materia de impuestos directos, del TJUE, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si lo exige el debate finalmente trabado, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Séptimo.

Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo.

Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

FALLO

1º) Admitir el recurso de casación nº 4701/2023, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 1 de febrero de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, que estimó el recurso nº 432/2020.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si el elemento de la residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, justifica el diferente trato en uno y otro supuesto y que, en consecuencia, no le sea aplicable a los no residentes en España el límite de gravamen del artículo 31.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio ; o, si por el contrario, como la razón de ser de la limitación de la cuota íntegra para los sujetos pasivos por obligación personal es que la aplicación conjunta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio no provoque un carácter confiscatorio, puede justificarse que, para los sujetos pasivos no residentes, no valga ese mismo principio; y si esa diferencia de trato estaría, por ende, justificada, o sería, por el contrario, discriminatoria para estos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 31. Uno y 5 de la LIP, en relación con la doctrina sobre principio de no discriminación entre residentes y no residentes en materia de impuestos directos, del TJUE, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remítanse las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente según las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.