

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES**Sentencia n.º 231/2025 de 23 de mayo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 143/2021****SUMARIO:**

IP. Límite de la cuota íntegra. El objeto del recurso recae sobre la interpretación del mecanismo previsto en el art. 31.Uno.b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en lo relativo a excluir del cálculo del límite de las cuotas íntegras del IP unos solares --suelo sin edificar-- porque tales bienes no habrían producido efectivamente durante los ejercicios rendimientos gravados por el IRPF. La Inspección de la Agencia Tributaria de las Islas Baleares así lo entendió en su regularización, a diferencia de lo que defendía la parte actora, ya que tales bienes son susceptibles de generar rendimientos gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque no se hayan generado efectivamente. El TEAR asume la posición establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de marzo de 2011, rec. n.º 212/2007, que se refiere a unos bienes en concreto, unas obras de arte, que en sí mismo consideradas, por su naturaleza, son bienes improductivos, y sin que constara que en el momento considerado por la Inspección fueran destinadas a producir rendimientos como consecuencia de su explotación. Sin embargo, recientemente el Tribunal Supremo, en su sentencia 1794/2024, de 11 de noviembre de 2024, dictada en interés casacional, Rec. n.º 2037/2023, ha establecido que la vivienda habitual debe considerarse como elemento patrimonial productivo que por su naturaleza es susceptible de generar rendimientos en el IRPF, aunque no los genere en el periodo de liquidación, y por ello, debe incluirse en el cálculo de límite de tributación, pues el precepto no atiende a la efectiva obtención de rentas. Además, el art. 85 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) referido a la imputación de rentas inmobiliarias, excluye al suelo no edificado, lo que abona que este tipo de suelo, de no haber sido excluido, sí sería susceptible de generar imputación de rentas inmobiliarias. Por tanto, el Tribunal considera incorrecta la calificación efectuada por la ATIB y por el TEARIB relativa a que los solares son elementos improductivos, atendiendo a que efectivamente no produjeron beneficios gravados por el IRPF, por cuanto a lo que hay que atender es a si estos bienes, por su naturaleza, serían susceptibles de producir tales rendimientos, y esto, en ningún caso, habría quedado acreditado.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES**SENTENCIA****T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD****PALMA DE MALLORCA****SENTENCIA: 00231/2025****PLAÇA DES MERCAT, 12****Teléfono:971712632 Fax:DIR3: J00001623****Correo electrónico:tsj.contencioso.palmademallorca@justicia.es****Equipo/usuario: AGG****N.I.G:07040 33 3 2021 0000124****Procedimiento:PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000143 /2021 /****SobreHACIENDA ESTATAL****De D/ña. Almudena****Abogado:ALEJANDRO DEL CAMPO ZAFRA****Procurador:MARIA ISABEL JUAN DANUS****Contra D/ña.TEAR DE BALEARES - SEDE PALMA DE MALLORCA TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, COMUNITAT AUTONOMA DE ILLES BALEARS****Abogado:ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD****Procurador:,****SENTENCIA**

En Palma, a 23 de Mayo de 2025.

PRESIDENTE

Síguenos en...



D. Fernando Socías Fuster

MAGISTRADAS

D^a Alicia Esther Ortuño Rodríguez

D^a Felisa María Vidal Mercadal

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears ha conocido de los autos Nº 143/2021 dimanantes del recurso contencioso administrativo seguido a instancias de la procuradora de los Tribunales D^a. María Isabel Juan Danús, en nombre y representación de D^a Almudena y actuando como Administración demandada la General del ESTADO, siendo parte codemandada la de la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LES ILLES BALEARS.

Constituye el objeto del recurso la desestimación presunta de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional en Illes Balears contra los siguientes acuerdos de liquidación dictados el 26.11.2019 por el Administrador Tributario de la ATIB:

-Acuerdo de liquidación derivado del Acta de disconformidad A02 nº NUM000 de 13.05.2019, por el concepto de Impuesto Patrimonio Ejercicio 2014 con deuda a ingresar de 49.802,50 € (Modelo 048 nº NUM001).

-Acuerdo de liquidación derivado de Acta de disconformidad A02 nº NUM002 de 13.05.2019, por el concepto Impuesto Patrimonio Ejercicio 2015 con deuda a ingresar de 80.889,57 €. (Modelo 048 nº NUM003).

-Acuerdo de Liquidación derivado del Acta de disconformidad A02 nº NUM004 de 13.05.2019, por el concepto Impuesto Patrimonio Ejercicio 2016 con deuda a ingresar de 62.118,32 €. (Modelo 048 nº NUM005).

-Acuerdo de liquidación derivado del Acta de disconformidad A02 nº NUM006 DE 13/5/2019, por el concepto de Impuesto Patrimonio Ejercicio 2017, con deuda a ingresar de 48. 509,66 €. (Modelo 048 nº NUM007).

El Tribunal Económico Administrativo Regional en Illes Balears (en adelante TEARIB) por resolución de fecha 18 enero 2023 estimó parcialmente las reclamaciones acumuladas nº NUM008, NUM009, NUM010, NUM011, contra los acuerdos de liquidación dictados el 26.11.2019 por el Administrador Tributario de la ATIB más arriba referidos, interesando la recurrente el 28/2/2023 la ampliación del presente recurso a la resolución expresa.

La cuantía se fijó en 241.320,05€.

El procedimiento ha seguido los trámites del ordinario.

Ha sido magistrado ponente la Ilma. Sra. D. Felisa María Vidal Mercadal.

ANTECEDENTES PROCESALES

PRIMERO. Interpuesto el recurso en fecha 29/3/2021, se le dio traslado procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo.

SEGUNDO. Recibido el expediente administrativo, se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que formulara su demanda, lo que así hizo en el plazo legal, alegando los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, suplicando a la Sala que se dictase sentencia estimatoria del mismo, por ser contrarios al ordenamiento jurídico los actos administrativos impugnados, con anulación de estos y devolución de las cantidades ingresadas en concepto de liquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio, en unión de los correspondientes intereses de demora desde la fecha de su ingreso y solicitando, de no estimarse lo pretendido, que se interpusiera cuestión de inconstitucionalidad contra la configuración del impuesto de patrimonio por vulnerar la capacidad económica y tener carácter confiscatorio, con imposición de costas a las demandadas.

TERCERO. Dado traslado del escrito de la demanda a la representación de la Administración demandada y codemandada para que contestaran, así lo hicieron en tiempo y forma oponiéndose a la misma y suplicando se dictara sentencia confirmatoria de los acuerdos recurridos, con imposición de costas.

CUARTO. Dictada resolución del TEARIB el 18 enero 2023 por la que se acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación económico-administrativa interpuesta contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP) ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, se amplía el recurso contra la misma.

Síguenos en...



QUINTO. -Reclamado el expediente y dado traslado del escrito de ampliación a la representación de las Administraciones demandada y codemandada para que contestaran, así lo hicieron en tiempo y forma oponiéndose a la misma y suplicando se dictara sentencia confirmatoria de los acuerdos recurridos, con imposición de costas.

SEXTO. -No recibido el pleito a prueba y declarada conclusa la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista, con citación de las partes para sentencia, se señaló para la votación y fallo, el día 23 de Mayo de 2025.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. *Planteamiento de la cuestión litigiosa.*

En el presente recurso contencioso-administrativo inicialmente se discutía el alcance del mecanismo previsto en el art. 31. Uno de la Ley del IP, en lo relativo a excluir del cálculo del límite de la cuota íntegra del IP elementos patrimoniales como el suelo sin edificar y la vivienda habitual de la contribuyente, porque tales bienes no habrían producido efectivamente durante esos ejercicios rendimientos gravados por el IRPF, como ha entendido la Inspección de la ATIB o no excluirlos porque son susceptibles de generar rendimientos gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque no se hayan generado efectivamente, como sostiene la demanda.

La resolución del TEARIB estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas acumuladas y entendió que la vivienda habitual, en el importe no exento debe computarse como parte del Impuesto sobre el Patrimonio a los efectos de la letra b) del artículo 31. Uno de la LIP. La recurrente amplió su recurso contra esta resolución y las administraciones demandadas se limitaron a oponerse a dicha ampliación, de modo que dicha resolución, en la parte que estima la reclamación, relativa a la vivienda habitual, ha devenido firme.

En consecuencia, la controversia queda limitada a si es correcta la exclusión del límite del 60%, que no se tendrá en cuenta para determinar el posible exceso sobre tal porcentaje de la parte del IP correspondiente a los elementos patrimoniales que sean bienes improductivos, reducidos exclusivamente al suelo sin edificar.

Subsidiariamente, pretende la demandante, si no se estiman sus pretensiones, que se plantee cuestión de inconstitucionalidad del art. 31 LIP por tener consecuencias confiscatorias y vulnerar la capacidad económica; por ser contrario a la protección constitucional de la vivienda habitual; y por afectación del principio de generalidad de la imposición e igualdad entre contribuyentes, alegando la existencia de discriminación por las diferentes reglas de valoración de los bienes sujetos al tributo, no justificadas por ningún tipo de finalidad supuestamente *extrafiscal* del impuesto.

SEGUNDO. *-Antecedentes de hecho.*

i) En el ejercicio 2014, las rentas de doña Almudena ascendieron a un total de 88.595,58 euros, sobre las que pagó 23.815,25 euros de cuota IRPF y por lo que respecta al Impuesto Patrimonio declaró una base imponible de 10.725.797,07 euros resultando una cuota de 168.776,57 euros. Sin embargo, por aplicación del límite establecido en el artículo 31.1 de la Ley 19/1991 del Impuesto resultó una cuota del IP a ingresar de 54.811,51 euros.

En consecuencia, para el ejercicio 2014 se autoliquidaron y pagaron unas cuotas de IRPF de 23.815,25 euros y de IP de 54.811,51 euros, en total 78.626,76 euros, que suponían un 88,74 % de las rentas obtenidas en dicho ejercicio (88.595,58 euros).

-En el ej. 2015 las rentas de doña Almudena ascendieron a un total de 49.718,66 euros, sobre las que pagó 9.174,02 euros de cuota IRPF y por lo que respecta al Impuesto Patrimonio declaró una base imponible de 8.823.028,38 euros resultando una cuota de 178.013,10 euros. Sin embargo, por aplicación del límite establecido en el artículo 31.1 LIP resultó una cuota del IP a ingresar de 35.602,62 euros (al superarse el límite del 60% de las bases imponibles del IRPF se aplicó la reducción máxima del 80% de la cuota del IP).

En consecuencia, para el ejercicio 2015 se autoliquidaron y pagaron unas cuotas de IRPF de 9.179,02 euros y de IP de 35.602,62 euros, en total 44.781,64 euros, que suponían un 90,07 % de las rentas obtenidas en dicho ejercicio (49.718,66 euros).

-En el Ej. 2016 las rentas de doña Almudena ascendieron a un total de 83.151,36 euros (excluidas las ganancias patrimoniales obtenidas en más de un año) sobre las que pagó 17.265,42 euros de cuota IRPF y por lo que respecta al Impuesto Patrimonio declaró una base imponible de 8.278.863,34 euros resultando una cuota de 182.532,31 euros. Sin embargo, por aplicación del límite establecido en el artículo 31.1 LIP resultó una cuota del IP a ingresar de

36.506,46 euros (al superarse el límite del 60% de las bases imponibles del IRPF se aplicó la reducción máxima del 80% de la cuota del IP).

En consecuencia, para el ejercicio 2016 se autoliquidaron y pagaron unas cuotas de IRPF de 17.262,42 euros (sin computar la cuota correspondiente a las ganancias patrimoniales obtenidas en más de un año) y de IP de 36.506,46 euros, en total 53.768,88 euros, que suponían un 64,66 % de las rentas obtenidas en dicho ejercicio (83.151,36 euros).

-En el ej. 2017, las rentas de doña Almudena ascendieron a un total de 78.641,05 euros (excluidas las ganancias patrimoniales obtenidas en más de un año), sobre las que pagó 17.687,55 euros de cuota IRPF y por lo que respecta al Impuesto Patrimonio declaró una base imponible de 9.175.883,80 euros resultando una cuota de 188.245,91 euros. Sin embargo, por aplicación del límite establecido en el artículo 31.1 LIP resultó una cuota del IP a ingresar de 37.649,18 euros (al superarse el límite del 60% de las bases imponibles del IRPF se aplicó la reducción máxima del 80% de la cuota del IP).

En consecuencia, para el ejercicio 2017 se autoliquidaron y pagaron unas cuotas de IRPF de 17.687,55 euros (sin computar la cuota correspondiente a las ganancias patrimoniales obtenidas en más de un año) y de IP de 37.649,18 euros, en total 55.336,73 euros, que suponían un 70,36 % de las rentas obtenidas en dicho ejercicio (78.641,05 euros).

ii) Iniciada comprobación tributaria por la Agencia Tributaria de las Illes Balears, por el concepto Impuesto sobre el Patrimonio, en fecha 26 de noviembre de 2019 se dictaron por el Administrador Tributario de la ATIB los siguientes Acuerdos de Liquidación, en los que la Inspección excluyó los SOLARES y la VIVIENDA HABITUAL de la contribuyente de las cuotas del Impuesto Patrimonio de los ejercicios 2014 a 2017, todo ello a los efectos del cálculo del límite en cuota establecido en el artículo 31 LIP, porque tales bienes no habían producido durante esos ejercicios rendimientos gravados por el IRPF:

-ACUERDO DE LIQUIDACIÓN DERIVADO DEL ACTA DE DISCONFORMIDAD A02 N° NUM000 DE 13/5/2019, por el concepto IMPUESTO PATRIMONIO EJERCICIO 2014 con deuda a ingresar de 49.802,50 euros (Modelo 048 n° NUM001).

Exige la ATIB 42.623,00 euros de cuota adicional de Impuesto Patrimonio (más intereses) por considerar que los solares y la vivienda habitual son elementos improductivos, de forma que la cuota autoliquidada por IP más la cuota adicional exigida asciende a 97.434'51 euros, a sumar a los 23.815'25 euros pagados por IRPF, lo que nos da un total 121.249'76 euros, que alega la demandante que supone un 136,86% de las rentas obtenidas.

-ACUERDO DE LIQUIDACIÓN DERIVADO DEL ACTA DE DISCONFORMIDAD A02 N° NUM002 DE 13/5/2019, por el concepto IMPUESTO PATRIMONIO EJERCICIO 2015 con deuda a ingresar de 80.889,57 euros (Modelo 048 n° NUM003). Exige la ATIB 4 71.729,34 euros de cuota adicional de Impuesto Patrimonio (más intereses) por considerar que los solares y la vivienda habitual son elementos improductivos, de forma que la cuota autoliquidada por IP más la cuota adicional exigida asciende a 107.331,96 euros, a sumar a los 9.174,02 euros pagados por IRPF, lo que nos da un total 116.505,98 euros, que alega la demandante que supone un 234,33% de las rentas obtenidas.

-ACUERDO DE LIQUIDACIÓN DERIVADO DEL ACTA DE DISCONFORMIDAD A02 N° NUM004 DE 13/5/2019, por el concepto IMPUESTO PATRIMONIO EJERCICIO 2016 con deuda a ingresar de 62.118,32 euros (Modelo 048 n° NUM005). Exige la ATIB 56.978,54 euros de cuota adicional de Impuesto Patrimonio (más intereses) por considerar que los solares y la vivienda habitual son elementos improductivos, de forma que la cuota autoliquidada por IP más la cuota adicional exigida asciende a 93.485,00 euros, a sumar a los 17.265,42 euros pagados por IRPF, lo que nos da un total 110.750,42 euros, que alega la demandante que supone un 133,19 % de las rentas obtenidas (excluidas las ganancias patrimoniales obtenidas en más de un año).

-ACUERDO DE LIQUIDACIÓN DERIVADO DEL ACTA DE DISCONFORMIDAD A02 N° NUM006 DE 13/5/2019, por el concepto IMPUESTO PATRIMONIO EJERCICIO 2017 con deuda a ingresar de 48.509,66 euros (Modelo 048 n° NUM007). Exige la ATIB 46.080,94 euros de cuota adicional de Impuesto Patrimonio (más intereses) por considerar que los solares y la vivienda habitual son elementos improductivos, de forma que la cuota autoliquidada por IP más la cuota adicional exigida asciende a 83.730,12 euros, a sumar a los 17.687,55 euros pagados por IRPF, lo que nos da un total 101.417,67 euros, que alega la demandante que supone un 128,96 % de las rentas obtenidas (excluidas las ganancias patrimoniales obtenidas en más de un año).

iii) En fecha 4 de diciembre de 2019 se recibieron las notificaciones de los referidos Acuerdos de Liquidación y en fecha 18 de enero de 2020, dentro del plazo establecido a tal efecto, se procedió al pago, por un total de 241.320,05 euros.

iv) Doña Almudena interpuso en fecha 7 de enero de 2020 reclamación económico-administrativa acumulada contra las mencionadas liquidaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Illes Balears.

El TEAR de Baleares acordó la acumulación de las reclamaciones frente a los cuatro Acuerdos de Liquidación por el Impuesto Patrimonio (números NUM008, NUM009, NUM010 y NUM011). No habiéndose recibido contestación por parte del TEAR, una vez superado el plazo de un año desde la interposición de la citada reclamación económico-administrativa, se procedió a la interposición del presente recurso contencioso-administrativo contra el silencio desestimatorio.

v) El TEARIB dictó resolución el 18 enero 2023 por la que se acuerda ESTIMAR EN PARTE las reclamaciones económico-administrativas acumuladas NUM008, NUM009, NUM010, NUM011 interpuestas contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, anulando los actos impugnados, y acordando la retroacción de actuaciones, en los términos señalados en la resolución, que iban referidos a entender que la vivienda habitual en el importe no exento del impuesto debe computarse como parte del Impuesto sobre el Patrimonio a los efectos de la letra b) del artículo 31. Uno de la LIP.

Contra la resolución del TEARIB se amplió la demanda del presente recurso contencioso-administrativo.

TERCERO.- Elementos patrimoniales improductivos a los que se refiere el art. 31. Uno b) de la LIP. Referencia a la vivienda habitual y los solares.

La Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio en su artículo 31 establece:

"Uno. La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último. A estos efectos:

...

b) No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100".

La Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) establece un límite máximo a la tributación conjunta ocasionada por la suma de IRPF e IP. A tal fin, el artículo 31. Uno de la LIP establece un límite de tributación en el IP derivado de la fórmula general según la cual la cuota íntegra del IP juntamente con la del IRPF no puede exceder del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del IRPF del contribuyente.

En caso de que la suma de las cuotas de ambos impuestos supere el anterior porcentaje, debe minorarse la cuota del IP hasta respetarse el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100 de la cuota previa a la aplicación del límite.

Ahora bien, respecto a la aplicación de este límite, establece expresamente el artículo 31. Uno.b) de la LIP que no se debe tener en cuenta la parte de la cuota del IP que se corresponda con *elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir rendimientos gravados por la Ley del IRPF*. Son los calificados como elementos improductivos.

En el presente recurso, como ya se ha adelantado, se trata de determinar si los solares tienen o no la condición de bienes improductivos, lo que determina su exclusión de la base de cálculo de la reducción de la cuota.

La respuesta a la cuestión resulta controvertida, habiéndose dado soluciones diversas.

La resolución recurrida del TEARIB se refiere al criterio del Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 2 de marzo de 2007 que reitera lo establecido en la resolución de 28 de mayo de 2004, invocada, esta última, por el reclamante, que en síntesis, concluyen que el cálculo del límite establecido por el artículo 31 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, se refiere a categorías de bienes en función de su naturaleza o destino pero no exige la efectiva obtención de rendimientos, de modo que con independencia de que se produzcan o no tales rendimientos solamente habría de estarse a la susceptibilidad de que pudieran producirse. Lo mismo determinó la sentencia firme de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 2004.

Este mismo criterio fue acogido por varios TSJ; cita al respecto la demanda varias sentencias, entre ellas la del Tribunal Superior de Justicia de Baleares nº 472/2008, de 30/7/2008 (ECLI:ES:TSJBAL:2008:1111), que resolvió un supuesto en que la Hacienda Balear, como ocurre en el

presente caso, consideró que debían excluirse los solares (a efectos del límite del 31. Uno. b) de la Ley Impuesto Patrimonio) porque en los ejercicios comprobados no produjeron rentas sujetas al IRPF, concluyendo, la citada sentencia, en el Fundamento de Derecho Séptimo:

"L'expressió de la llei és que no siguin susceptibles no que no hagin produït. Així ho varen interpretar la sentència de l'Audiència Nacional de 2 de març de 2004 i la resolució del Tribunal Econòmic Administratiu Central de 28 de maig de 2004. Ambdues, accepten la tesi que l' article 31.1.b de la Llei 19/1991 es refereix a categories de béns en funció de la seva naturalesa o destí però no a l'efectiva obtenció de rendes.

Aquesta entenem que és la interpretació correcta. Afirmació que ens porta a l'estimació del contenciós i a la declaració subsegüent que l'actuació administrativa, liquidacions i resolució del Tribunal Econòmic Administratiu, fou disconforme amb l'ordenament jurídic, la qual cosa implica la seva anul·lació".

Frente a ello, el TEARIB se refiere a lo dispuesto por el TS en sentencia de 16 de marzo de 2011 [ECLI:ES:TS:2011:1346], recurso de casación núm. 212/2007, que se pronunció en sentido contrario al criterio expuesto del TEAC y del TSJB. Dicha sentencia va referida a unos bienes en concreto, las obras de arte.

La citada sentencia del TS dice:

«QUINTO.- En el otro motivo de casación se ataca la declaración hecha en la sentencia de instancia de no considerar que para el cálculo del límite de la cuota íntegra del IEPPF, las obras de arte sean susceptibles de producir rendimientos mediante la cesión temporal o vitalicia de las mismas.

El Tribunal de instancia llega a la conclusión de que las obras de arte integradas en el patrimonio de la recurrente han de ser incluidas entre los bienes que el apartado a) del artículo 31.1 de la Ley 19/1991 excluye a los efectos del límite que se establece con carácter general. Se razonó por dicho Tribunal que:

""Entendemos que por destino de los bienes hay que entender el que tengan estos dentro del patrimonio del sujeto pasivo, y no el que potencialmente corresponda a los mismo como pudiera dar a entender una interpretación literal del precepto apartado de su recto sentido y verdadera finalidad.

Porque si atendemos al destino potencial y no al actual del bien, todos los bienes salvo las *res extra commercium* son susceptibles de producir rendimientos sujetos al IRPF, lo que haría ociosa la diferenciación en función del destino y a la vez de la naturaleza de los bienes.

Porque salvo los que están fuera del comercio de los hombres todos los bienes son susceptibles per se, o sea, por su naturaleza, y por lo tanto con independencia de su destino al tráfico de producir rendimientos sujetos al IRPF.

Un bien es (acto) productivo en razón a su destino, pero es susceptible (potencia) de producir rendimiento en razón a su naturaleza.

Por todo lo cual entendemos que la alusión al destino sería ociosa si no fuera para atender al destino concreto que el bien tenga en el patrimonio del sujeto pasivo, y no al que puede tener en razón a su naturaleza.

Esa cualidad general de un bien que es su aptitud para producir rendimiento depende de su naturaleza y no de su destino. De su destino depende el que produzca o no produzca rendimientos, no el que pueda producirlos.

La naturaleza o características del bien son las que lo hacen apto para un destino rentable.

Además, si la norma pretendiese diferenciar, sin más, entre bienes que puedan producir rendimientos y bienes que no sean susceptibles de producirlos, se haría de igual condición al sujeto pasivo que destina el bien (las obras de arte, en lo que hace al caso) a operaciones o actividades que generan rendimientos gravados por el IRPF que a quien lo mantiene improductivo.

Teniendo en cuenta que el límite de la cuota del impuesto sobre el patrimonio viene dado por un porcentaje calculado por la suma de esa cuota y de la cuota del IRPF en relación a la base imponible de este último, el que los elementos patrimoniales a que se refiere el artículo 31 Uno a) de la Ley 19/1991 hayan generado rendimientos gravados en IRPF y no sólo sean susceptibles de generarlos, es condición de la aplicación de ese precepto.

En definitiva, la equiparación que hace la recurrente entre bienes que producen rendimientos sujetos a IRPF y bienes susceptibles de producir esos rendimientos en razón a su destino abstracto por mucho que pretenda ampararse en la literalidad del precepto es contraria a su finalidad".

El mencionado apartado a) del artículo 31.1 señala que: "No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza

o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Del tenor literal de este artículo se deduce que la inclusión o exclusión deriva de la naturaleza o destino de los bienes, en el momento a que se refiere la liquidación, al margen de que en un momento posterior puedan ser sometidos a operaciones que devenguen rendimientos.

Las obras de arte, en si mismo consideradas, es decir, por su naturaleza, son bienes improductivos, y no consta que en el momento considerado por la Inspección fueran destinadas a producir rendimientos como consecuencia de su explotación, por lo que no se encuentran en alguno de los casos a que se refiere el indicado precepto, y ello aunque en el futuro puedan ser cedidas temporal o usufructuariamente, lo que generaría otro tipo de consecuencias fiscales, pero sin que esta posibilidad permita tenerlas en cuenta a los referidos efectos.

Debe en consecuencia desestimarse este motivo.»

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Balears asume el criterio sentado por el Tribunal Supremo en la sentencia parcialmente transcrita, y señala que, aunque solamente se trate de una sentencia aislada, la prefiere por ser más reciente que las resoluciones del TEAC alegadas.

De esta manera, el TEARIB acoge el criterio de que debe atenderse al destino actual, concreto y no potencial del elemento, esto es al destino que individualmente le dé al bien su propietario en cada momento. Exige como presupuesto a considerar si en realidad los bienes han producido o no, en un ejercicio dado, rendimientos sujetos al IRPF, y diferencia, en definitiva, entre los bienes cuyos rendimientos, por quedar gravados por el IRPF, se incluirán a los efectos de determinar el límite de la cuota conjunta del Impuesto sobre el Patrimonio y del IRPF, de aquellos que, por no generar rendimientos gravados en este último impuesto, no deberán incluirse a los efectos del expresado cálculo.

Por tanto, el que los elementos patrimoniales a que se refiere el artículo 31 Uno de la Ley 19/1991 hayan generado rendimientos gravados en IRPF y no sólo sean susceptibles de generarlos, es condición de la aplicación de ese precepto, según el TEARIB.

A pesar de sentar este criterio, que mantiene para los solares, no lo hace respecto de la vivienda habitual, para la que dice la resolución del TEARIB de 18/1/23:

«Respecto a la vivienda habitual, debe ponerse de manifiesto, adicionalmente, que la **Ley 35/2006**, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, **artículo 85** establece expresamente que la vivienda habitual del contribuyente no genera, ni siquiera, una renta imputada:

"1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, **excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado**, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo."

No obstante lo anterior, si resulta clara la cuestión en cuanto al suelo sin edificar, surge un planteamiento diferente en cuanto a la vivienda habitual, a raíz del criterio de la **Dirección General de Tributos**, expuesto en la resolución de la SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de fecha **25 de abril de 2022** consulta vinculante **V0875-22**, que señala:

[...] la vivienda habitual del contribuyente se beneficiará de la exención prevista en el artículo 4. Nueve de la LIP hasta un importe máximo de 300.000 euros. En el supuesto de que la vivienda tuviera un valor superior a 300.000 euros, el exceso formará parte de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio. Sobre si es posible excluir la vivienda habitual a efectos del cálculo del límite de cuota íntegra conforme a lo previsto en el artículo 31. Uno.b) de la LIP, se entiende que el consultante se refiere a la parte del impuesto que corresponda a la vivienda habitual en la parte no exenta, por superar el importe mencionado. Conforme a la doctrina de este centro directivo manifestada, entre otras, en las resoluciones a las consultas vinculantes **V0925-19, de 29 de abril de 2019 y V1685-21, de 1 de junio de 2021**, cuyo contenido se reproduce parcialmente a continuación, "(...;) El precepto se refiere a la susceptibilidad de producir rendimientos gravados por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Como ha manifestado el **Tribunal Supremo**, en concreto en **sentencia** emitida el **16 de marzo de 2011** (recurso nº 212/2007, Roj: STS 1646/2011) en su FJ 5º, **para tal consideración debe atenderse a "su naturaleza o destino" en el momento en que deba practicarse la**

liquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de que posteriormente se destinen a operaciones distintas (...);" "(...) A este respecto, cabe señalar que el destino asignado por el titular a un elemento patrimonial puede ser decisivo sobre su capacidad de generar rendimientos, de la misma forma que la naturaleza de aquel podría generar esa no susceptibilidad de producirlos; pero, en ambos casos, lo que hay que tener en cuenta es que la Ley se refiere a categorías generales y no al caso concreto. En este sentido, debe advertirse que constituye una cuestión de hecho, por lo que, en esta resolución, se exponen criterios genéricos en relación con la interpretación de la letra b) del artículo 31. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que la apreciación de las cuestiones de hecho deben ser determinadas, en todo caso, por la Administración gestora del tributo, a la vista de las circunstancias específicas de los elementos patrimoniales en cada caso concreto. (...)

La norma legal, en realidad, cuando se refiere a estos bienes improductivos, está pensando en objetos de arte, antigüedades, joyas o suelo no edificado que, en principio, por su propia naturaleza, no son susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF.

En consecuencia, si los elementos patrimoniales del contribuyente, en el momento en que se produzca el devengo del Impuesto sobre el Patrimonio, no son susceptibles de producir rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no se tendrán en cuenta dentro del cálculo del límite del artículo 31 LIP (...);"

Por lo tanto, los inmuebles son elementos patrimoniales que por su naturaleza son susceptibles de generar rendimientos, con independencia de que en el caso concreto de la vivienda habitual la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la excluya de la generación de rentas inmobiliarias imputadas. En consecuencia, la vivienda habitual en el importe no exento del impuesto debe computarse como parte de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio a los efectos de la letra b) del artículo 31. Uno de la LIP».

El TEARIB adopta el criterio de la consulta V0875-22 de la Dirección General de Tributos, que determina que la vivienda habitual, a pesar de ser una categoría de bien que no genera ni siquiera renta inmobiliaria imputada, por su naturaleza es un bien que es susceptible de generar rendimientos, lo que determina que sí deba computarse a los efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del art. 31. Uno.b) de la LIP.

Respecto de esta cuestión se ha pronunciado también la más reciente STS, Contencioso sección 2 de 11 de noviembre de 2024, dictada en interés casacional (ECLI:ES:TS:2024:5539), con el objeto de *reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, matizar o corregir la doctrina* contenida en la STS de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007, ECLI:ES:TS:2011:1346), ya citada, en virtud de la cual la inclusión o exclusión de un elemento patrimonial a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio (art. 31. Uno.b LIP) derivaba de que los bienes, en el momento a que se refiere la liquidación, hubieran devengado rendimientos en el IRPF. Y aclarar si dicha jurisprudencia, fijada en un caso en el que los elementos patrimoniales controvertidos consistían en obras de arte, es extensible y directamente aplicable a los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual.

La referida sentencia del TS, señala que no es extensible lo dispuesto por la STS de 16 de marzo de 2011 a los inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual, por no ser elementos improductivos.

Dice así la STS de 11/11/2024:

«5. Pues bien, la doctrina jurisprudencial establecida por esta Sala en relación con las obras de arte no es extensible ni resulta directamente aplicable a los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual, dado que la vivienda habitual no puede calificarse de bien improductivo y ello con independencia de la no generación de rentas inmobiliarias en el IRPF.

Es sabido que la vivienda habitual no genera rentas gravadas en el IRPF, pues se encuentra excluida de la imputación de rentas inmobiliarias y, naturalmente, tampoco genera rendimientos de capital inmobiliario, pero es un elemento patrimonial que por su naturaleza es susceptible de generar rendimientos.

Si acudimos a los antecedentes de la regulación legal, nos encontramos con que, tal como recuerda el recurrente, la vivienda habitual producía rendimientos de capital inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si bien ese gravamen fue suprimido con la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y así lo expresaba en su Exposición de Motivos al señalar:

«En los rendimientos del capital inmobiliario, se suprime el rendimiento estimado de la vivienda habitual».

Ello es consecuencia del tratamiento protector que recibe la vivienda habitual en la Constitución Española, artículo 47 ,y en el ordenamiento jurídico-tributario en atención, precisamente, a sus particulares características.

Si acudimos también a una interpretación literal del artículo 31.Uno.b) de la LIP nos encontramos con que excluye, para el cálculo del citado límite, la parte de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a los elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no son *susceptibles* de producir los rendimientos gravados por el IRPF, lo que comporta que, a la hora de calcular la suma de las cuotas de IP e IRPF, a efectos de comparar su cuantía con el 60% de la base imponible del IRPF, se ha de reducir la cuota de IP en la parte que corresponda a bienes que no puedan generar rendimientos gravados por el IRPF. El término susceptible, según el Diccionario de la RAE, significa "capaz de recibir la acción o el efecto que se expresan a continuación", siendo sinónimos "capaz", "apto", lo que permite entender que la vivienda habitual, al ser un elemento patrimonial que por su naturaleza es "capaz" de generar rendimientos en el IRPF (aunque no los genere en el periodo de liquidación examinado), debe incluirse en el cálculo del citado límite.

En último término, considera esta Sala que la interpretación efectuada por la Administración y respaldada por la Sala de instancia podría conducir a una limitación significativa en la aplicación del límite conjunto, al extender el concepto de elemento improductivo más allá de su interpretación gramatical, histórica y finalista.

En consecuencia, debe considerarse que la vivienda habitual, como elemento patrimonial productivo que por su naturaleza es susceptible de generar rendimientos en el IRPF, aunque no los genere en el periodo de liquidación, debe incluirse en el cálculo del citado límite de tributación, pues el precepto no atiende a la efectiva obtención de rentas. Esta interpretación es perfectamente respetuosa con la STS de 16 de marzo de 2011 ,cit., que, como se ha expuesto, planteaba únicamente el caso de las obras de arte, que por naturaleza no son susceptibles de generar rendimientos, y solo pueden serlo por el destino concreto que el contribuyente dé en cada año.

6.Hay un dato más que resulta especialmente relevante a los fines examinados, y es que esta interpretación de la vivienda habitual como elemento patrimonial productivo, en cuanto que es susceptible de generar rendimientos, ha sido acogida por la Dirección General de Tributos en su Consulta V0875-22, de 25 de abril, en la que descarta la consideración de la vivienda habitual como elemento improductivo en atención a su naturaleza y con independencia de la efectiva obtención de rendimientos, y resuelve afirmando que cuando la norma hace referencia a elementos improductivos *"está pensando en objetos de arte, antigüedades, joyas o suelo no edificado que, en principio, por su propia naturaleza, no son susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF"*.

Respecto a la consideración como bien improductivo de la vivienda habitual se afirma que *"los inmuebles son elementos patrimoniales que por su naturaleza son susceptibles de generar rendimientos, con independencia de que en el caso concreto de la vivienda habitual la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la excluya de la generación de rentas inmobiliarias imputadas. En consecuencia, la vivienda habitual en el importe no exento del impuesto debe computarse como parte de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio a los efectos de la letra b) del artículo 31.Uno de la LIP"*.

CUARTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, en relación con la doctrina contenida en la STS de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007, ECLI:ES:TS:2011:1346)en virtud de la cual la inclusión o exclusión de un elemento patrimonial a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio (art. 31.Uno.b) LIP) deriva de la naturaleza o destino de los bienes, en el momento a que se refiere la liquidación, al margen de que en un momento posterior pueda ser sometido a operaciones que devenguen rendimientos en el IRPF, se aclara que dicha jurisprudencia, fijada en un caso en el que los elementos patrimoniales controvertidos consistían en obras de arte, no es extensible a los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual, pues no son bienes improductivos y ello con independencia de la no generación de rentas inmobiliarias en el IRPF ».

El TS establece el criterio, aunque lo hace referido al bien inmueble constituido por la vivienda habitual, de que hay que atender a naturaleza del bien como elemento productivo, con independencia de la efectiva obtención de rendimientos en el ejercicio concreto.

Dicho lo cual, añade el TS que abona esta postura el que la Dirección General de Tributos, cuando descartó la consideración de la vivienda habitual como elemento improductivo en

atención a su naturaleza y con independencia de la efectiva obtención de rendimientos, afirmó que cuando la norma hace referencia a elementos improductivos *está pensando en objetos de arte, antigüedades, joyas o suelo no edificado que, en principio, por su propia naturaleza, no son susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF.*

En consecuencia, resta determinar si efectivamente se comparte el criterio de la consulta vinculante V0875-22, de 25 de abril, referido al *suelo no edificado* acogido por el TEARIB, al que se refiere el TS en su sentencia, pero sin pronunciarse expresamente sobre su corrección o no. Es decir, si el suelo no edificado debe calificarse como bien improductivo, que, en principio, por su propia naturaleza, no es susceptible de producir rendimientos gravados en el IRPF.

En su origen, el concepto de bien improductivo estuvo asociado a elementos integrantes del ajuar doméstico que, por su naturaleza, generalmente no producen rendimientos económicos.

En esta línea, la Dirección General de Tributos, en su consulta V2691-07, de 18 de diciembre, declaró lo siguiente:

«[...] El alcance objetivo de la norma contenida en el artículo 31.1.b) de la Ley 19/1991, cuyo origen se remonta al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de 1978, se planteó preferentemente, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, con ocasión de los bienes integrantes del ajuar doméstico. Declarado este exento por la vigente Ley 19/1991, la cuestión controvertida pierde trascendencia, aunque será preciso considerar cada elemento de forma individualizada para discernir si, por su naturaleza o destino, no es susceptible de producir rendimientos gravados por la Ley del IRPF.

Ha de destacarse que el precepto no dice "que se produzcan rendimientos..." sino que no sean susceptibles de ello. Es evidente que el destino asignado por el titular a un elemento patrimonial puede ser decisivo sobre su capacidad de generar rendimientos, de la misma forma que la naturaleza de aquél podría generar esa no susceptibilidad de producirlos. Pero en ambos casos la Ley se refiere a categorías generales y no al caso concreto, es decir, a si efectivamente se han obtenido o no tales rendimientos [...].».

La SAN, citada, de 2/3/2004, núm. rec. 1105/2002 (ECLI:ES:AN:2004:1420), se pronuncia en términos coincidentes en lo relativo a que los bienes improductivos por su destino iban referidos al ajuar doméstico, señalando que dicha consideración no debía extenderse a unos solares, en los que, en el caso enjuiciado, su no susceptibilidad de producir rendimientos es temporal y no permanente como correspondería si dependiese de la naturaleza del bien, por lo que se concluye que sí son susceptibles, por naturaleza, de producir rendimientos sujetos al IRPF.

Dice así:

«La interpretación que en la resolución impugnada se da a la expresión legal "elementos patrimoniales que por su naturaleza o destino no sean susceptibles de producir rendimientos gravados en el impuesto sobre la renta", no puede ser compartida por esta Sala; ello es así porque la exclusión afecta a elementos patrimoniales que no puedan producir rentas de las mencionadas en los arts. 14 a 18 de la Ley del Impuesto de 1978 (de trabajo, de capital o de actividades profesionales o empresariales), ya por su naturaleza, lo que implica una imposibilidad de producir rendimientos de las categorías expresadas que es inherente al propio bien o elemento patrimonial, lo que, evidentemente no es el caso de unos solares sobre estaba suspendida la concesión de licencias de construcción al encontrarse pendiente de la revisión del PGOU de Benidorm, en que la no susceptibilidad de producir rendimientos es temporal y no permanente como correspondería si dependiese de la naturaleza del bien, ya por su destino, de lo que constituye el caso más típico el del ajuar doméstico del contribuyente, destinado a la satisfacción de sus necesidades personales y, por ello, sujeto a la exclusión, ya que si alguno de los bienes integrantes del ajuar no tuviera ese destino o, a pesar de él, generase alguna de las rentas mencionadas, no podrían tener la consideración de bienes integrantes del ajuar, como ha recordado el Tribunal Supremo en la sentencia de 29 de Mayo de 1998 ; tampoco en este segundo apartado pueden incluirse los solares por el simple hecho de estar suspendida provisionalmente la concesión de licencias para construir, lo que sucedió entre 1987 y 1991 pues hasta 1992 no se obtuvo licencia para edificar, según informe anexo al acta respectiva, lo que no excluye que puedan producir otras utilidades, como las señaladas en la demanda de alquiler para instalación de vallas publicitarias u otras, en tanto se aprueba la revisión del Plan General. En conclusión, no puede entenderse que los terrenos en cuestión constituyan "elementos patrimoniales que por su naturaleza o destino no puedan producir rendimientos", como exige la norma, para ser excluidos a efectos de la determinación del límite del 70% de la base imponible del IRPF, que no puede ser superado por la suma de las cuotas de ambos impuestos, por lo que al no entenderlo así las resoluciones impugnadas, así como las liquidaciones de referencia, procede su anulación».

Ya hemos señalado que Tribunal Superior de Justicia de Baleares en sentencia nº 472/2008, de 30/7/2008, consideró que debían incluirse los solares, a efectos del límite del 31. Uno.b de la Ley Impuesto Patrimonio, aun cuando en los ejercicios comprobados no produjeron rentas sujetas al IRPF, aceptando la tesis de que el art. 31.1.b de la Ley 19/1991 se refiere a las categorías de bienes en función de la su naturaleza o destino, pero no a la efectiva obtención de rentas.

Y el TSJCV, Contencioso sección 3 en sentencia del 15 de mayo de 2020 (ECLI:ES:TSJCV:2020:2953) señaló que, en cuanto a los inmuebles rústicos, si bien inicialmente se declararon improductivos, se puede válidamente rectificar esa apreciación si esos bienes, sea por su naturaleza o destino, son susceptibles de generar rendimientos, se produzcan o no, como serían los rendimientos de capital inmobiliario, arrendamiento, aparcería, o rentas agrícolas, entre otros.

Es más, el art. 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, referido a la Imputación de rentas inmobiliarias, excluye al suelo no edificado, lo que abona que este tipo de suelo, de no haber sido excluido, sí sería susceptible de generar imputación de rentas inmobiliarias.

Y, además, se equipara, a estos efectos de no imputación de rentas, el suelo no edificado a la vivienda habitual; vivienda habitual respecto de la que ya se ha expuesto que el TEARIB, la Dirección General de Tributos y el TS han admitido, que por su naturaleza, no es un bien improductivo sino que es susceptible de generar rentas.

La administración excluye de la capacidad de generar rentas, calificándolo como bien improductivo, el suelo no edificado al que se equipara con bienes integrantes del ajuar doméstico y con joyas, objetos de arte y antigüedades. Ningún argumento se ofrece para dicha calificación. Ya hemos señalado que el TS ha descartado el criterio de la efectiva producción de rendimientos en el IRPF como imprescindible para que un bien pueda ser incluido en la base imponible a los efectos de la aplicación del límite del art. 31. Uno de la LIP, sino que sostiene que hay que atender tanto a la naturaleza como al destino de los bienes a los efectos de poder ser calificados como elementos susceptibles de obtener rendimientos gravados por el IRPF.

A nuestro juicio, es incorrecta la calificación efectuada por la ATIB y por el TEARIB relativa a que los solares son elementos improductivos, atendiendo a que efectivamente no produjeron beneficios gravados por el IRPF, por cuanto a lo que hay que atender es a si estos bienes, por su naturaleza, serían susceptibles de producir tales rendimientos, y la respuesta, siguiendo la SAN y la de este mismo TSJ debe ser afirmativa, lo que lleva a la estimación del presente recurso contencioso-administrativo.

CUARTO- Improcedencia del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

La estimación de la pretensión principal determina la innecesaridad de pronunciarse acerca de la subsidiaria.

En todo caso, cabría traer a colación lo resuelto por la STC 149/2023, de 7 de noviembre, referida a la constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio, que aborda la cuestión de la no confiscatoriedad y la capacidad económica, si bien referido al impuesto complementario.

Algunas cuestiones son extrapolables al caso de autos:

«4.C) Entrando ya en el examen de las quejas, comenzaremos analizando la vulneración del principio de no confiscatoriedad. a) La demanda anuda dicha vulneración a que los tipos del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas son excesivos en relación con la rentabilidad generada por los elementos patrimoniales gravados. Pero este argumento no tiene en cuenta que el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas es un impuesto sobre el patrimonio, que tendría efecto confiscatorio solo en caso de agotar el valor del mismo, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica. Como constató la STC 295/2006, de 11 de octubre , FJ 2, "la capacidad económica sometida a tributación en uno y otro impuesto son diferentes, pues si en uno se grava la obtención de renta [...] el otro somete a tributación 'el patrimonio neto de las personas físicas'".

...

El gobierno autonómico recurrente insiste en argumentar que los tipos de gravamen del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas son demasiado elevados en relación con la rentabilidad actual de distintos activos financieros, parámetro que, como acabamos de señalar, es ajeno al índice de capacidad económica gravado por el impuesto impugnado. Este tributo recae sobre la titularidad de bienes (al igual, por ejemplo, que el impuesto sobre bienes

inmuebles o el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica), no sobre la renta que estos generan, que ya tributa en otros impuestos (como el IRPF, el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de no residentes, según el caso). Por tanto, los datos sobre la rentabilidad en el mercado de determinados activos financieros no sirven para fundamentar la infracción del principio de capacidad económica como "criterio, parámetro o medida" respecto de un impuesto que recae sobre la titularidad de un patrimonio. El análisis de si los tipos de gravamen del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas son excesivos, como postula el letrado autonómico, debe atender a los tipos de gravamen efectivos, que no solo dependen de la tarifa de gravamen, sino del resto de elementos de cuantificación del tributo. Es decir, ha de evaluarse a la vista de la proporción que guarda la cuota a ingresar respecto del valor del patrimonio neto, teniendo en cuenta, como antes hemos recordado, que el legislador dispone de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, en concreto, para fijar la cuantía de la obligación tributaria, según criterios de razonabilidad y proporcionalidad [STC 67/2023, de 6 de junio , FJ 4 a)] ».

En definitiva, esta doctrina constitucional asume que el patrimonio constituye en sí mismo una manifestación de capacidad económica susceptible de ser gravada mediante un impuesto cuya cuantía puede desligarse de la renta del titular de ese patrimonio y no se reputaría confiscatorio un impuesto sobre el patrimonio por el mero hecho de dar lugar a una obligación de pago superior a la renta del titular.

QUINTO. Costas procesales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procedería efectuar expresa imposición de las costas procesales causadas a la parte demandada y codemandada al haber desestimado sus pretensiones.

No obstante, de conformidad con el art. 139. 5º de la LRJCA, la imposición de costas lo será con el límite de la suma de 3.000 € por todos los conceptos, sin perjuicio de las restantes limitaciones derivadas de la aplicación del art. 139.7º LJCA

FALLAMOS

1º) ESTIMAR el presente recurso contencioso-administrativo,

2º) ANULAR la resolución del TEARIB de 18 de enero de 2023 que resolvió las reclamaciones administrativas acumuladas NUM008; NUM009; NUM010; NUM011 contra las liquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes a los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, practicadas por la Agencia Tributaria de les Illes Balears, ATIB, derivadas de actas de disconformidad número A02/ NUM000 por un importe total a ingresar de 49.802,50 euros, A02/ NUM002 por un importe total a ingresar de 80.889,57 euros, A02/ NUM004 por un importe total a ingresar de 62.118,32 euros, y A02/ NUM006 por un importe total a ingresar de 48.509,66 euros, que se declaran no conformes a derecho, ordenando la devolución de las cantidades ingresadas en concepto de liquidaciones complementarias del Impuesto sobre el Patrimonio derivadas de las actas de disconformidad, incrementado con los correspondientes intereses de demora desde la fecha de su ingreso.

3º) NO PLANTEAR cuestión de inconstitucionalidad.

4º) Se imponen las costas procesales a la parte demandada y codemandada con el límite de la suma de 3.000 € por todos los conceptos, sin perjuicio de las restantes limitaciones derivadas de la aplicación del art. 139. 7º LJCA

Contra la presente sentencia, cabe recurso de casación a preparar ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación de la presente, y para: * el Tribunal Supremo, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea; * la Sección de casación de la Sala de los Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears.

En la preparación del recurso de casación ante el TS téngase en cuenta Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE nº 162 de 6 de julio de 2016).

PUBLICACION. - Leída y publicada la anterior sentencia por el Magistrada de esta Sala Ilma. Sra. Dª. Felisa María Vidal Mercadal que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Letrado de la Administración de Justicia, rubricado.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

