

LÍMITE CONJUNTO IRPF E IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO PARA NO RESIDENTES.

El artículo 31 de la Ley 19/1991 viene a disponer:

“Artículo 31. Límite de la cuota íntegra.

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:

a) No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.

Se sumará a la base imponible del ahorro el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a) del apartado 6 de la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

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.

Dos. Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho Impuesto y de la del Impuesto sobre el Patrimonio, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en este último tributo. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior.”

A estos efectos, indicar que la literalidad del precepto hace referencia al IRPF español, lo cual descartaría por tanto a quienes, teniendo la condición de no residente y por tanto no tributando por IRPF, tributan por IP por obligación real. No obstante indicarle que no se trata de una cuestión pacífica.

En este punto, el TSJ de Baleares, en su Sentencia de 1 de febrero de 2023 (Nº Recurso: 462/2020) ha venido a disponer:

“(…)

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.”

En este punto, más allá de la literalidad del precepto, indicamos que no se trata de una cuestión pacífica y que **se encuentra pendiente de resolución por parte del Tribunal Supremo**, en tanto que admitió a trámite recurso de casación sobre la cuestión por Auto de 19 de septiembre de 2024:

“(…)

CUARTO- Cuestión en la que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, con relación al artículo 90.4 LJCA, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, al igual que se hizo en el recurso de casación n.º 4701/2023, admitido por auto de fecha 20 de marzo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:3690A), 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 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 n.º 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 n.º 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].

(...)

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 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.

(...)"

Salvo mejor opinión