

Aclara el TS que la vivienda habitual es un elemento patrimonial productivo que debe incluirse en el cálculo del límite del 60% de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, con independencia de la no generación de rentas inmobiliarias en el IRPF

Se revoca la sentencia que desestimó el recurso deducido frente a liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio en la que se excluyó, a efectos del límite de la cuota íntegra del art. 31.1 b) de la Ley del impuesto, la parte relativa a la vivienda habitual, al entender que dicho elemento patrimonial no era susceptible de generar rendimientos en el IRPF, basándose en una sentencia del TS en la que, interpretando el precepto, se indicó que de su tenor literal se deduce que la inclusión o exclusión de la cuota íntegra 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.

La sentencia recurrida concluyó que la vivienda habitual no permite atribuir destino alguno a lograr o producir rendimientos gravados por el IRPF. Declara el Supremo que la doctrina contenida en dicha sentencia, 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.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1794/2024, de 11 de noviembre de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 2037/2023

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 11 de noviembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 2037/2023, interpuesto por el procurador don Ignacio de Anzizu Pigem, en representación de don Jose Ignacio, contra la sentencia núm. 3911/2022, de 11 de noviembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 379/2020.

Han comparecido como recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la GENERALIDAD DE CATALUÑA, representada por la Letrada de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 3911/2022, de 11 de noviembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso núm. 379/2020, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña [“TEARC”], de 10 de septiembre de 2020, desestimatoria de la reclamación deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por el Servicio de Gestión Tributaria de Cataluña, por el concepto de Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2012.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

“FALLAMOS: DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso administrativo interpuesto a nombre de Don Jose Ignacio contra la resolución de 10 de septiembre de 2020 del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA por virtud de la que, en esencia, se desestimó la reclamación económica-administrativa, numero NUM000, formulada contra el Acuerdo de liquidación dictado por el Servicio de Gestión Tributaria de Cataluña correspondiente al concepto tributario Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2012.

Se condena en costas a la parte recurrente en favor de las administraciones recurridas limite por todos los conceptos de esa parte recurrida estatal en la cuantía de 1.500€, IVA incluido y de la parte recurrida autonómica en la cuantía de 1.500 € IVA incluido, en total 3.000 € IVA incluido”.

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Ignacio de Anzizu Pigem, en representación de don Jose Ignacio, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 31.Uno.b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [“LIP”] y 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [“LGT”].

Reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que “fije, aclare o, en su caso, rectifique la interpretación que ha de darse al artículo 31.Uno.b) de la LIP, en el sentido de si a efectos del cálculo del límite del 60 por 100, es necesario que, para que se tengan en cuenta para dicho cálculo, los elementos patrimoniales deben en todo caso generar rendimientos en el ejercicio objeto de declaración o comprobación o cumplan con el requisito de ser susceptibles de producirlos. Además, en particular, debe aclararse si la Vivienda Habitual es susceptible de generar rendimientos de acuerdo a su naturaleza o destino, pese a no producirlos en el ejercicio concreto de declaración o comprobación”.

2. La Sala de instancia, por auto de 9 de febrero de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido don Jose Ignacio, como parte recurrente, y como recurridas, la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, y la Generalidad de Cataluña, representada por la letrada de sus servicios jurídicos, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 26 de octubre de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] 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) 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 devengue rendimientos en el IRPF.

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.

3.º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 31.Uno.b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, 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".

2. El procurador don Ignacio de Anzizu Pigem, en la representación ya acreditada de don Jose Ignacio, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 19 de diciembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce que la vivienda no sólo es susceptible de producir rendimientos gravados por la LIRPF, sino que efectivamente los produce pero están exentos de tributación. Señala que con la promulgación de la Ley 40/1998 el legislador quiso dotar a la vivienda habitual del tratamiento fiscal favorable que reclama la propia CE, no obstante, dicha exclusión-exención no puede cambiar el carácter productivo que la vivienda habitual ostenta, máxime si ello supone un gravamen superior hasta el entonces soportado.

Afirma que el apartado Uno. b) del artículo 31 LIP, conforme al cual el contribuyente no puede ingresar por ambos impuestos más del 60% de sus rentas, recoge una regla que el legislador introdujo para evitar los patrimonios improductivos. La literalidad del precepto excluye, para el cálculo del citado límite, la parte de la cuota del IP correspondiente a los elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no son susceptibles de producir los rendimientos gravados por el IRPF. Esto supone 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 se corresponda a bienes que no puedan generar, en ningún caso, rendimientos gravados por el IRPF.

La controversia se centra en determinar si el precepto debe interpretarse literalmente y considerar que todo elemento patrimonial que por su naturaleza o destino sea susceptible de generar rendimientos (aunque no los genere en el periodo de liquidación analizado) deba incluirse en el cálculo del citado límite, o bien se exige que los genere explícitamente.

La sentencia de instancia negó la posibilidad de considerar la vivienda habitual como elemento patrimonial productivo sobre la base de que no existiera ningún fundamento que permitiera atisbar destino alguno a lograr y producir rendimientos, y que la mera potencialidad o aptitud de poderlos producir únicamente determinaría que no se tuvieran en cuenta para el cálculo del límite los "*rex extra commercium*".

Frente a ello, la recurrente considera que la LIP establece que esta capacidad se determina en función de la naturaleza o el destino del bien, por lo tanto, no es requisito que efectivamente se hayan producido estos rendimientos, sino que los elementos patrimoniales sean capaces de producirlos, con independencia de que se hayan destinado o no a tales efectos en el ejercicio objeto de comprobación. Dicho de otro modo, que sean elementos que *per se*, por su naturaleza o destino, sean capaces de producir rendimientos; interpretación que es coincidente no solo con la literalidad del precepto, sino con la finalidad del mismo (excluir los patrimonios ociosos del citado límite renta-patrimonio). Añade que este criterio también lo comparten los Tribunales Económico-Administrativos, citando la

resolución del TEAC de 2 de marzo de 2007 en la que reitera el criterio de la resolución 28 de mayo de 2004.

No obstante, dicho criterio no se encuentra en consonancia con lo establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007) que parece dar una interpretación aislada a un supuesto concreto.

A mayor abundamiento, señala que, como muestra de que la interpretación que sostiene del artículo 31.Uno.b) LIP es la más acorde a su verdadero sentido, menciona la Consulta Vinculante número 0875-22, de 25 de abril de 2022, dictada por la Dirección General de Tributos ("DGT"), en la que aclara que el artículo 31.Uno.b) de la LIP hace referencia a la "susceptibilidad" de producir rendimientos en el IRPF, debiéndose prestar especial atención a su "naturaleza o destino" en el momento en el que deba practicarse la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio. Del tenor de la citada resolución, la recurrente entiende que todos los inmuebles son elementos patrimoniales que, por su naturaleza, son susceptibles de generar rendimientos, de modo que no podrán adquirir la consideración de elementos improductivos.

Asimismo, acogiendo el criterio expuesto se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo de Baleares ("TEARB"), que en su resolución de 18 de enero de 2023 afirma que cambia de criterio respecto a la consideración de la vivienda habitual a efectos del cálculo del límite renta-patrimonio.

Concluye que a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio debe incluirse el valor de la vivienda habitual (una vez superada la exención).

En último término, esgrime, de un lado, la vulneración del artículo 12 de la Ley 68/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), pues tanto la Administración como el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña no han interpretado el artículo 31.Uno.b) LIP con arreglo a la citada disposición, y de otro, la vulneración "[...] de la jurisprudencia recogida en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 15 de mayo de 2020 (Rec. Núm. 1541/2018)" (sic), en la que se admite que los inmuebles rústicos y fondos de inversión puedan ser incorporados a efectos de calcular el límite de cuota íntegra.

Deduca las siguientes pretensiones y pronunciamientos:

"[...] El esclarecimiento de la cuestión a la que se refiere la sentencia aquí impugnada requiere un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije jurisprudencia sobre la cuestión y que precise la interpretación y aplicación del artículo 31. Uno. b) LIP 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 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 y en concreto, sobre si la vivienda habitual debe incluirse dentro del cálculo del citado límite.

Mi representada considera relevante, en aras a la seguridad jurídica, que el Tribunal Supremo fije jurisprudencia sobre esta cuestión, dada la disparidad de criterios existentes entre la doctrina anterior y los recientes pronunciamientos, tanto por parte de la Dirección General de Tributos, así como por parte de los Tribunales Económico-Administrativos".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que casando y anulando la sentencia recurrida ya referenciada se estime plenamente el presente recurso en los términos interesados".

CUARTO. Escritos de oposición al recurso de casación.

1. La Abogada del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 13 de febrero de 2024.

Señala que debe abordarse la cuestión de qué interpretación haya de darse al artículo 31.Uno b) de la LIP a la luz de la sentencia de esta Sala de 16 de marzo de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:1346), que declaró que la inclusión o exclusión de un elemento patrimonial a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del IP deriva de la naturaleza o destino de los bienes en el momento a que se refiere al liquidación, al margen de que en un momento posterior pueda ser sometido a operaciones que devenguen rendimientos en el IRPF

Dos son las cuestiones que, a juicio de la Abogada del Estado, han de analizarse para resolver sobre la interpretación del precepto controvertido: de una parte, el momento a que ha de atenderse para resolver si un bien es o no productivo y, de otra, las clases de bienes que pueden incluirse en dichas categorías.

En cuanto al momento a tener en cuenta, señala que la sentencia de 16 de marzo de 2011 lo concreta en el momento al que se refiere la liquidación del impuesto "al margen de que en un momento posterior puedan ser sometidos a operaciones que devenguen rendimientos". Por tanto, lo determinante es el momento del devengo del impuesto, interpretación que está en línea con la idea de que ha de tributarse conforme a la imagen real del patrimonio de una persona en el momento en que dicho impuesto se devenga. En esta línea la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:612) confirma la jurisprudencia existente sobre la deducibilidad de las deudas del IRPF en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio y, en particular, se precisa que solo son deducibles la deudas existentes y exigibles a la fecha del devengo del impuesto, puesto que constituye el hecho imponible de este impuesto la titularidad de tales bienes y derechos por el sujeto pasivo en el momento del devengo, es decir, a 31 de diciembre de cada año natural.

Por lo que respecta a las clases de bienes (productivos o improductivos) debe tenerse en cuenta que la sentencia, aunque se refiere a obras de arte que, en sí mismas consideradas, son bienes improductivos, no excluye el que en el futuro puedan ser cedidas temporal o usufructuariamente, lo que, como observa la sentencia "generaría otro tipo de consecuencias fiscales". Ello le lleva a concluir que "[...] si en el futuro se generasen esos rendimientos habrían de tenerse en cuenta a los efectos de considerar la vivienda como un bien productivo en la correspondiente liquidación del IP. Por ello, el hecho de que nos encontremos ante una vivienda habitual, que no genera un rendimiento para su titular, no difiere del tratamiento dado a las obras de arte, toda vez que dicha vivienda en un futuro puede arrendarse, generando el correspondiente rendimiento que habrá de computarse en el periodo de liquidación correspondiente".

Asimismo, cita en apoyo de la línea seguida por la Sala de Cataluña, la sentencia del TSJ de Madrid, de 11 de marzo de 2014 (ECLI:ES:TSJM:2014:2227).

Considera que las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas, y en cuanto a la fijación de jurisprudencia, cree que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

"[...] 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.

La jurisprudencia establecida en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:1346), 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".

Sostiene que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

2. La Letrada de la Generalidad de Cataluña, en la representación que legalmente ostenta, emplazada también como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación fechado el 9 de abril de 2024, en el que alega que la sentencia de instancia es conforme a derecho.

Aduce que existía doctrina mayoritaria que resolvía que lo esencial era determinar la *susceptibilidad* y no la *efectiva* generación de rendimientos. Si bien, el Alto Tribunal, en Sentencia de 16 de marzo de 2011, en un vuelco a dicha doctrina resuelve que, pese al tenor literal de la norma, el destino debe ser el que tengan los elementos en cuestión dentro del patrimonio del sujeto pasivo, y no el que potencialmente pueda corresponder a los mismos. Así, el alto Tribunal se apartó del tenor literal de la norma aludiendo que una interpretación literal del precepto vulneraría, en su opinión, el sentido y verdadera finalidad de la misma.

Posteriormente, la consulta vinculante de la DGT núm. V0875-22 concluye 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. Sin embargo, llama la atención que en esa misma consulta V0875-22 y siendo igualmente inmuebles, se reafirma como bienes improductivos los solares no edificados: "La norma legal, en realidad, cuando se refiere a estos bienes improductivos, está pensando en (...) o suelo no edificado que, en principio, por su propia naturaleza, no son susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF."

Señala que cuando la LIP se refiere a bienes improductivos, se está refiriendo a la susceptibilidad de producir rendimientos gravados por el IRPF, para lo que ha de 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. Así las cosas, ciertamente 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 esté excluida por la LIRPF de la generación de rentas inmobiliarias imputadas.

Ahora se plantea si la vivienda habitual puede tenerse en cuenta para reducir en su caso la cuota del IP o no cabe considerarla para el cálculo del límite conjunto IRPF-IP. Entiende que el tratamiento de la vivienda habitual, en la parte que no se encuentra exenta, no genera rentas gravadas en el IRPF, al estar excluida de las rentas inmobiliarias y evidentemente tampoco genera rendimientos de capital mobiliario, en conclusión, no es susceptible de producir rendimientos gravados en el IRPF.

Considera que la vivienda habitual se trata de un elemento patrimonial que efectivamente por su naturaleza es susceptible de generar rendimientos con independencia de que la LIRPF la excluya de la generación de rentas, pero tal y como establece la Sentencia de 16 de marzo de 2011, el destino debe ser el que tengan los elementos en cuestión dentro del patrimonio del sujeto pasivo, y no el que potencialmente pueda corresponder a los mismos.

De lo expuesto colige que, la exclusión o inclusión de la vivienda habitual a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del IP deriva de la naturaleza o destino de dichos bienes, en el momento a que se refiere la liquidación y, por tanto, si en el momento en que se produce el devengo de IP no produjo rendimientos gravados por la LIRPF, no se tendrá en cuenta dentro del cálculo del límite del art. 31 de la LIP.

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que fije los criterios interpretativos en respuesta a la cuestión suscitada en el Auto de admisión de conformidad con las alegaciones de esta parte, desestime íntegramente el

presente recurso de casación y confirme la sentencia de instancia; con imposición de las costas a la parte recurrente".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencias de 5 y 11 de abril de 2024, se acordó la unión de los escritos de oposición presentados por el Abogado del Estado y la Generalidad de Cataluña, y se declaró el recurso concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de junio de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D.^ª. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 29 de octubre de 2024, si bien fue en fecha 5 de noviembre cuando tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en 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) 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. 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.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. El señor Jose Ignacio autoliquidó el impuesto sobre el patrimonio del año 2012, incluyendo en la base imponible el valor no exento de su vivienda habitual. Además, tuvo en consideración dicho importe a efectos de calcular el límite de la cuota íntegra previsto en el artículo 31.Uno LIP, en virtud del cual "[l]a 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".

2.2. Comprobado el tributo por la Agencia Tributaria de Cataluña, se dictó liquidación que excluyó, a efectos del límite del artículo 31.Uno LIP, la parte del impuesto sobre el patrimonio relativa a vivienda habitual, al entender que dicho elemento patrimonial no era susceptible de generar rendimientos en el IRPF, de conformidad con el artículo 85 de la Ley del IRPF, por lo que debía excluirse en atención a la letra b) del artículo 31.Uno LIP que dispone: "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". Como resultado de la mencionada regularización, resultó una deuda a ingresar de 20.733,49 euros.

2.3. Contra dicho acuerdo se presentó reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por resolución del TEAR de Cataluña de 10 de septiembre de 2020.

2.4. Deducido recurso contencioso-administrativa contra dicha resolución, fue desestimado por la sentencia de 11 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de Cataluña, impugnada en casación.

La sentencia de la Sala de instancia funda la desestimación del recurso en el criterio jurídico contenido en la sentencia de este Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007, ECLI:ES:TS:2011:1346) en la que, interpretando la redacción original del artículo 31.Uno.a) LIP - idéntica al actual artículo 31.Uno.b) LIP-, aunque en relación con obras de arte, se indicó que “[...] 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” (FJ 5.º). Y teniendo en consideración lo anterior, la sentencia de Cataluña concluye que “en el presente caso debe estimarse que la vivienda habitual que se invoca sin ningún elemento que permita atisbar destino alguno a lograr y producir rendimientos gravados por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y solo orbitándose en la mera potencialidad o aptitud genérica de poderlos producir como cualquier bien que no se sitúe como “*rex extra commercium*” determina la inviabilidad de la tesis expuesta” (FJ 3.º.2).

SEGUNDO. Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, la norma que, en principio, debe interpretarse es el artículo 31.Uno.b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, que regula el Impuesto sobre el Patrimonio [“LIP”], relativo al *Límite de la cuota íntegra*, y dispone:

“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”.

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión con interés casacional que plantea el recurso se contrae a 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) 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, aclarando 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.

Dicho de otra forma, se centra en determinar qué interpretación ha de darse al artículo 31.Uno.b) de la LIP a la luz de la STS de 16 de marzo de 2021 y si dicha jurisprudencia resulta extensible y directamente aplicable a los bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual del contribuyente, teniendo en cuenta el tratamiento protector que estos bienes reciben por parte del ordenamiento jurídico-tributario en atención, precisamente, a sus particulares características.

El auto de admisión justifica el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en que sobre la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia recurrida, en la perspectiva jurídica que el caso ofrece, no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo, pues se analizaban bienes - obras de arte- que poseen una naturaleza diferente a los involucrados en este proceso -inmuebles que constituyan la vivienda habitual del contribuyente-, y en que diversos órganos judiciales están adoptando criterios interpretativos divergentes en la exégesis del mismo precepto, aportando la parte recurrente la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 15 de mayo de 2020 (rec. 1541/2018, ECLI:ES:TSJCV:2020:2953), en la que, aun referida a bienes inmuebles rústicos y participaciones en fondos de inversión, se contiene una interpretación general del precepto litigioso aparentemente discordante con la de la Sala de Cataluña ahora impugnada.

2. El recurrente sostiene, tal como recoge el auto de admisión, que la correcta interpretación del precepto, conforme a los criterios literal y teleológico, exige considerar que todo elemento patrimonial -en este caso, la vivienda habitual- que por su naturaleza o destino sea susceptible de generar rendimientos gravables en el IRPF, debe incluirse en el cálculo del límite "renta-patrimonio" con independencia de que en un concreto periodo impositivo los produzcan o no. Resalta que el criterio fijado en la STS de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007) se hizo respecto de obras de arte, por lo que cuestiona su automática aplicación a elementos patrimoniales de diferente naturaleza, como la vivienda habitual, y aporta, en defensa de tal tesis, el criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante n.º V0875-22, de 25 de abril, en la que se concluyó: "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".

Frente a ello, tanto el Abogado del Estado como la Generalidad de Cataluña, recurridas en casación, defienden que la exclusión o inclusión de la vivienda habitual a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del IP deriva de la naturaleza o destino de dichos bienes, en el momento a que se refiere la liquidación y, por tanto, si en el momento en que se produce el devengo de IP no produjo rendimientos gravados por la LIRPF, no se tendrá en cuenta dentro del cálculo del límite del art. 31.Uno de la LIP.

3. 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 de la LIP establece un límite de tributación en el IP derivado de la fórmula general según la cual la cuota íntegra del IP conjuntamente con la del IRPF no puede exceder del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del IRPF del contribuyente.

De esta forma, la suma de la cuota íntegra del IP más las cuotas íntegras (estatal y autonómica) del IRPF, deberá ser inferior o igual al 60% de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro. Dicho de otra forma, el contribuyente no puede ingresar por ambos impuestos más del 60 por 100 de sus rentas.

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 elementos improductivos.

El propósito de esta norma es evitar que los contribuyentes que posean un elevado patrimonio pero obtengan unas rentas moderadas, sean sometidos a una tributación excesiva, contraria a las exigencias de los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.

4. En el caso que nos ocupa, la controversia se centra en determinar si el precepto debe interpretarse literalmente y considerar que todo elemento patrimonial, en particular, la vivienda habitual, que por su naturaleza o destino sea susceptible de generar rendimientos (aunque no los genere en el periodo de liquidación analizado) deba incluirse en el cálculo del citado límite, tal como pretende el recurrente, o bien se exige que los genere explícitamente.

La aplicación de la regla del apartado b) del artículo 31.Uno no ha sido una cuestión pacífica debido a las diferencias interpretativas sobre el concepto de elemento improductivo.

Como hemos señalado, la LIP establece dos criterios para determinar la consideración de un bien como improductivo: su naturaleza o su destino. En su origen, el concepto estuvo asociado a elementos como objetos de arte, joyas o antigüedades 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 [...]"

Con posterioridad a esta consulta, la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, dicta la sentencia de 16 de marzo de 2011 (rec. 212/2007, ECLI:ES:TS:2011:1346) en la que, interpretando la redacción original del artículo 31.Uno.a) LIP -idéntica al actual artículo 31.Uno.b) LIP-, aunque en relación con obras de arte, declara:

"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 sí 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”

En esta sentencia, tal como se ha expuesto, se analizaban bienes -obras de arte- cuya naturaleza es diferente a los analizados en este recurso, bienes inmuebles que tiene la consideración de vivienda habitual. En efecto, resulta relevante recordar que en el caso examinado en la sentencia cit., los bienes eran obras de arte que, por su naturaleza, son bienes improductivos, defendiendo el contribuyente que, por un eventual y futuro destino, potencialmente podían ser objeto de cesión generando rendimientos gravados por el IRPF. En este caso, lo que la Sala declaró es que, siendo bienes improductivos por naturaleza, y al no constar que en el ejercicio regularizado estuvieran destinados a producir rendimientos como consecuencia de su explotación, debían ser considerados como “elementos improductivos” a efectos del límite conjunto renta-patrimonio.

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.

La intención del legislador con la modificación legislativa introducida por la Ley 40/1998 que, como hemos expuesto, suprimió el rendimiento estimado de la vivienda habitual, no fue la de gravar de una forma más elevada la propiedad de la vivienda habitual en el cómputo conjunto IRPF/IP, al dejar excluida del límite protector la vivienda habitual, sino dotar a la vivienda habitual de un tratamiento fiscal favorable sin cambiar su naturaleza de elemento patrimonial productivo que la vivienda habitual ostenta.

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".

Conforme a ello, la Dirección General de Tributos reconoce que la vivienda habitual no tiene la consideración de bien improductivo y ello con independencia de la no generación de rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la doctrina jurisprudencial expuesta. Ello, a su vez, comporta la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia y la anulación del acuerdo de liquidación tributaria.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Ignacio de Anzizu Pigem, en representación de don Jose Ignacio, contra la sentencia núm. 3911/2022, de 11 de noviembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 379/2020, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 379/2020, interpuesto por la representación procesal de don Jose Ignacio, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de 10 de septiembre de 2020, que desestimó la reclamación deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por el Servicio de Gestión Tributaria de Cataluña, por el concepto de Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2012, con anulación de la resolución económica administrativa así como del acuerdo de liquidación impugnado, que se declaran sin valor ni efectos, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.