



Roj: **STS 4846/2025 - ECLI:ES:TS:2025:4846**

Id Cendoj: **28079130022025100263**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/11/2025**

Nº de Recurso: **7626/2023**

Nº de Resolución: **1402/2025**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ BAL 888/2023,**  
**ATS 11418/2024,**  
**STS 4846/2025**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

##### **Sentencia núm. 1.402/2025**

Fecha de sentencia: 03/11/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7626/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/10/2025

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 7626/2023

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

##### **Sentencia núm. 1402/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara Mingo

D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 3 de noviembre de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. **7626/2023**, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia núm. 517, de 28 de junio de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, en el recurso núm. 431/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Ruth María Jiménez Varela, en nombre y representación de don Adriano.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia núm. 517, de 28 de junio de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, que estimó el recurso núm. 431/2020 interpuesto por don Adriano contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAR»] de Islas Baleares de 12 de junio de 2020, que desestimó la reclamación interpuesta contra el acuerdo notificado el 26 de marzo de 2018, de la Jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada en el Impuesto sobre el Patrimonio [«IP»], año 2016.

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

#### «FALLO:

**PRIMERO:** ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo.

**SEGUNDO:** ANULAMOS el acto administrativo impugnado por ser disconforme a derecho.

**TERCERO:** RECONOCEMOS se declare que D. Adriano tiene derecho a aplicar el límite establecido en el artículo 31.º de la LIP, rectificando la cuota íntegra de 2016 de conformidad con dicho límite máximo, y que tiene derecho a obtener la devolución de lo abonado en exceso, más los intereses que resulten legalmente procedentes.

**CUARTO:** Sin costas» (sic).

### SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del 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.º Uno y 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio [«LIP»] y de la doctrina jurisprudencial del TJUE, en relación con principio de no discriminación en la regulación normativa del IRPF y del IP, respecto a la residencia habitual, a los efectos de la complementariedad de ambos impuestos.

2. La Sala de instancia, por auto de 23 de octubre de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación interpuesto, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, y don Adriano, representado por la procuradora doña Ruth María Jiménez Varela, como parte recurrida, ante esta 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 19 de septiembre de 2024, apreció que 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.*

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

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 4 de noviembre de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba y la doctrina jurisprudencial del TJUE, en relación con el principio de no discriminación en la regulación normativa del IRPF y del IP, respecto a la residencia habitual, a los efectos de la complementariedad de ambos impuestos.

Aduce que dado que según el artículo 31.1 CE, los impuestos no pueden tener carácter confiscatorio, es necesario establecer un límite en la cuota del IP para evitar ese tipo de situaciones. De esta forma, para aquellos obligados tributarios que estén sujetos tanto al IRPF como al IP debe incluirse un mecanismo legal que permita respetar los principios constitucionales de progresividad y no confiscatoriedad.

Este mecanismo viene representado por la limitación de la cuota del IP prevista en el artículo 31.Uno de la LIP, que limita el alcance del IP español al 60% de la renta del contribuyente, mecanismo que no es necesario para aquellos contribuyentes que no tributan conjuntamente en el IRPF y en el IP ya que no sufren la complementariedad de ambos impuestos. Por ello, el artículo 31.Uno de la LIP solo prevé tal limitación para los obligados tributarios sujetos al IP por obligación personal.

En definitiva, no se trata de tener presente una discriminación entre sujetos pasivos residentes y no residentes sino de resolver la complementariedad prevista entre el IRPF y el IP para que respete los principios constitucionales citados.

Sostiene que los sujetos pasivos del IP por obligación real no se encuentran en la misma situación tributaria que los sujetos pasivos por obligación personal, que también soportan el IRPF español, lo que conlleva la necesidad de dar un trato diferenciado entre ambos sujetos en atención al principio de igualdad, que implica tratar de forma desigual a quienes se encuentran en diferentes situaciones.

Afirma que, dado que los contribuyentes del IP por obligación real no están sometidos al IRPF español, no se ven afectados por la complementariedad entre ambos impuestos, por lo que no es necesario que se vean afectados por la limitación de cuota prevista en el artículo 31.Uno de la LIP. Existe, por tanto, una justificación objetiva y razonable, sin que pueda hablarse de discriminación ni arbitrariedad alguna.

Entiende que no existe discriminación en la regulación normativa ya que hay justificación objetiva para otorgar un tratamiento distinto al recurrente, y esa justificación es la circunstancia de la residencia habitual, que explica que esos contribuyentes no estén sujetos al IRPF español y no se vean afectados por la complementariedad entre ambos impuestos, el IRPF y el IP.

Cita las Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE de 11 de agosto de 1995, G. H. E. J. WIELOCKX contra *Inspecteur der directe belastingen* (Asunto C-80/94 ECLI:EU:C:1995:271) y de 14 de febrero de 1995 Finanzamt KölnAltstadt contra Roland SCHUMACKER ( C-279/93 - ECLI:EU:C:1995:31).

Concluye que no existe vulneración del derecho de la Unión en lo relativo a los artículos 21 y 63 del TFUE, porque el principio de igualdad del artículo 14 CE no obliga a una igualdad material, sino a una igualdad jurídica ante la ley, de forma que la existencia de una justificación objetiva que pese sobre los supuestos de hecho a comparar determina un trato distinto en uno y otro caso. Así pues, la circunstancia de la residencia habitual, según sea en España o fuera de España, justifica el diferente trato en uno y otro supuesto.

Alega que es preciso hacer una interpretación acorde y razonable de un supuesto como el presente, basado en la complementariedad del IRPF y del IP, y la obligación real de contribuir de los no residentes y en que la aplicación conjunta del IRPF y el IP no tenga un carácter confiscatorio, lo que requiere que la integración IRPF-IP que permita alcanzar esa conclusión (si es o no confiscatorio en función de la regla dada en el precepto:

que la suma de cuotas de ambos impuestos no exceda del 60% de la BI del IP) sea **homogénea**, es decir, que la tributación de la totalidad del patrimonio del sujeto en relación con lo que satisface por su renta mundial, por tanto, ambos en sede de tributación en España por renta y patrimonio mundiales, no resulte confiscatoria. Pero si en España tributa solo por los inmuebles aquí situados (o según la regla que el CDI disponga) la comparación con la renta sometida a tributación en el país de residencia por renta mundial no es homogénea y no responde a la finalidad de la norma.

La pretensión y pronunciamientos deducidos son los siguientes:

«[...] se solicita la estimación del recurso de casación con consiguiente anulación de la sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de les Illes Balears de 28 de junio de 2023 dictada en el recurso 431/2020 interpuesto por D. Adriano contra resolución del TEAR de las Islas Baleares de 12 de junio de 2020 por ser contraria a derecho y que, interpretando correctamente los artículos 31. Uno y 5 de la LIP, en relación con la doctrina sobre principio de no discriminación entre residentes y no residentes en materia de impuestos directos, del TJUE, fije como doctrina que:

- 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, no existiendo, por ende, vulneración del derecho de la Unión en lo relativo a los artículos 21 y 63 del TFUE y ello porque el principio de igualdad del artículo 14 CE no obliga a una igualdad material, sino a una igualdad jurídica ante la ley, de forma que, la existencia de una justificación objetiva que pese sobre los supuestos de hecho a comparar, determina un trato distinto en uno y otro caso.

La estimación del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución del TEAR y a la confirmación, por tanto, del acuerdo recurrido».

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

La procuradora doña Ruth María Jiménez Varela, en la representación acreditada de don Adriano, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición registrado el 13 de enero de 2025, en el que aduce, en síntesis, que la situación de los obligados tributarios por obligación real y personal son comparables entre sí, diferenciándose únicamente por su lugar de residencia.

Además, con la inaplicación del límite contenido en el artículo 31. Uno LIP a los obligados al IP por obligación real se vulneran los principios constitucionales de igualdad (art. 14 CE), de progresividad y no confiscatoriedad (art. 31 CE), así como el DUE. Con ello se sitúa a los obligados al IP por obligación real en una situación gravemente discriminatoria frente a los obligados al IP por obligación personal.

La conclusión de todo ello es que el criterio de la residencia habitual no es suficiente, *per se*, para justificar la inaplicación a los no residentes del límite previsto en el artículo 31. Uno LIP. El principio de no confiscatoriedad debe regir por igual para todos los ciudadanos de la Unión europea.

Respecto de la pretensión deducida de contrario señala:

"[...] Se insta la desestimación del Recurso interpuesto por la Recurrente, con la consiguiente confirmación de la sentencia 517/2023 dictada con fecha de 28 de junio de 2023 por la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Baleares con ocasión del recurso 431/2020, estimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la ahora Recurrida frente a la resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Islas de Baleares de 12 de junio de 2020, por ser acorde a Derecho, fijando como doctrina jurisprudencial sobre la cuestión suscitada que el elemento de la residencia habitual, según sea en España o fuera de España, no justifica el diferente trato en uno y otro supuesto y, en consecuencia, es fundamento para la aplicación al obligado tributario por IP sujeto al régimen de obligación real el límite de tributación del artículo 31. Uno LIP. Impedir la aplicación de este límite a los obligados a tributar por IP en España cuya residencia se encuentre en el extranjero resulta contraria al principio de libre circulación de capitales consagrado en los artículos 21 y 63 TFUE, así como al principio de igualdad del artículo 14 CE".

Termina suplicando a la Sala:

«[...] dictando tras los trámites procesales oportunos sentencia por la que desestime el Recurso interpuesto de contrario y confirme la Sentencia Recurrida» (sic).

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

Por providencia de 21 de enero de 2025, se acordó que el recurso quedase concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 2 de julio de 2025 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 14 de octubre de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## 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 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.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, resultan del expediente administrativo, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1.El 26 de junio de 2017, don Adriano presentó autoliquidación, Modelo 714, del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2016, n.º de justificante NUM000, en la que se indicaba que tributaba en la modalidad de obligación real por ser residente en Bélgica y en la que se determinaba una deuda tributaria a ingresar de 142.131,42 euros.

2.2.Con fecha 18 de diciembre de 2017, presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación en la que se instaba la rectificación y pertinente devolución de la autoliquidación debido a que al hacer tributar al interesado por obligación real por el mero hecho de que los inmuebles gravados se encuentran situados en España y su residencia está en Bélgica, se está produciendo una situación discriminatoria, además de vulnerarse el principio de libre circulación de capitales establecido en los Tratados Comunitarios.

Solicitaba la aplicación del límite fijado por el art. 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, de Impuesto sobre el Patrimonio.

2.3.El 26 de marzo de 2018 se notificó acuerdo por el que se desestimaba la rectificación solicitada.

2.4.Presentada reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears, fue desestimada por resolución de 12 de junio de 2020.

2.5.Don Adriano interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 431/2020 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Illes Balears.

La Sala de instancia dictó sentencia estimatoria el 28 de junio de 2023, en la que se declara la nulidad de la actividad impugnada, por considerar procedente la reducción de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio al recurrente, en su condición de no residente en España. Señala al respecto la sentencia, con expresa remisión y transcripción de la sentencia de 1 de febrero de 2023, dictada por la misma sala en el recurso contencioso-administrativo n.º 432/2020, cuanto sigue:

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

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

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



*Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica" ( STC 96/2002 , FJ 7).*

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

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

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

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

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

El criterio mantenido por la Administración de diferenciación de la tributación por obligación personal y real se trata de una medida discriminatoria, que obstaculiza la libre circulación de capitales, pues solo toma en consideración el lugar de residencia para obligar a un sujeto a soportar una carga tributaria mucho mayor que otro que, en idéntica situación a la suya, resida en un país diferente de la Unión Europea. Es aplicable íntegramente al presente supuesto el pronunciamiento de la Sala segunda del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, el " TJUE") en su sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto C127/12 (en adelante, la "Sentencia de 03.09.2014") que se ha expuesto anteriormente.

En consecuencia, es preciso que el sujeto pasivo del IP que debe tributar por obligación real pueda beneficiarse del límite cuantitativo que determina el artículo 31.Uno de la LIP, por lo que procede estimar el recurso contencioso administrativo».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

## **SEGUNDO. Marco normativo.**

Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar los artículos 31. Uno y 5 de la LIP, en relación con la doctrina del TJUE sobre el principio de no discriminación entre residentes y no residentes en materia de impuestos directos.

El artículo 31. Uno de la LIP 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.»

Asimismo, dispone el artículo 5 LIP que:

«Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

En este caso, el Impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente Ley».

**TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia núm. 1372/2025, de 29 de octubre (recurso de casación nº 4701/2023 ).**

1. Ya se ha expuesto que la cuestión que este recurso plantea se centra en determinar si el hoy recurrido, sujeto pasivo del IP que debe tributar por obligación real, puede beneficiarse del límite cuantitativo que determina el artículo 31. Uno de la LIP.

En esencia, considera el recurrido, lo que ha sido respaldado por la Sala de instancia, que la cuota íntegra a satisfacer por el IP, juntamente con las cuotas del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en Bélgica, *impôt des personnes physiques et taxes additionnelles*, en lo sucesivo, IPPTA), no podrá exceder del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último y fija como límite en la letra c) del citado precepto que la reducción no podrá exceder del 80 por 100 de la cuota íntegra del IP.

En suma, el artículo 31. Uno de la LIP prevé una limitación en la cuota íntegra del impuesto. No obstante, los contribuyentes no residentes del IP en España, quienes tributan por obligación real, no pueden aplicar dicha limitación, a diferencia de los residentes, dado que deben tomarse en consideración las bases imponibles y cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF"), impuesto del que los no residentes no son contribuyentes.

La controversia, pues, reside en discernir si esta diferencia de trato es discriminatoria, y, en su caso, si es necesario o no el planteamiento de una cuestión prejudicial.

2. Pues bien, en relación con la cuestión de interés casacional suscitada, este recurso de casación plantea la misma cuestión jurídica ya resuelta en la reciente sentencia de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo, núm. 1372/2025, de 29 de octubre (recurso de casación nº 4701/2023), deliberada en la misma fecha, cuyos recursos coinciden en que se plantean en la instancia por el mismo recurrente, don Adriano, lo que hace que la cuestión jurídica suscitada sea idéntica.

Dada esa sustancial igualdad entre los recursos, la seguridad jurídica aconseja, incluso impone, la remisión *in tota* lo allí declarado, sin perjuicio de la necesaria adaptación en cuanto a los ejercicios regularizados.

Por lo que aquí interesa, se ha dicho en la STS de 29 de octubre de 2025, cit.:

"[...] Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en la redacción a la sazón vigente, establece en sus artículos 5 y 31 lo siguiente:

«Artículo 5. Sujeto pasivo.

Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

*Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrá optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.*

*b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.*

*A tales efectos, se considerarán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 por ciento, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de esta ley.*

*En este caso, el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente ley.*

*Dos. Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Tres. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de Organismos, Instituciones o de Estado extranjeros en España, quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal o real, atendiendo a las mismas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»*

*(...)*

*«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.».*

*El Tribunal de Justicia de la UE se ha pronunciado en otras ocasiones sobre las libertades básicas del Tratado, particularmente sobre la libre circulación de capitales en relación con el impuesto sobre el patrimonio ( sentencias de 13 de abril de 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205), de 5 de julio de 2005, D. ( C-376/03, EU:C:2005:424, de 6 septiembre de 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. ( C-380/11, EU:C:2012:552) o un impuesto análogo, ( sentencia de 11 de octubre de 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594). La primera y la tercera desde la perspectiva de la libertad de establecimiento. La segunda y la cuarta desde la óptica de la libre circulación de capitales. Sin duda, de ellas se extraen consecuencias de cara a esclarecer la cuestión casacional del presente recurso, pero en realidad es otra sentencia la que más nos importa, la sentencia de 3*



de septiembre de 2014 (Comisión/España, C-127/12; EU:C:2014:2130), aunque no se refiera al Impuesto sobre el Patrimonio sino al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Tribunal Supremo ya ha tenido ocasión de analizar en diferentes casos la incidencia de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (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, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, otorga a los no residentes en España. En particular, la dictada el 19 de noviembre de 2020, rec. cas. 6314/2018, que fijó doctrina, desestimando un recurso de casación deducido también, como ahora, por el abogado del Estado, declarando que 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.

La STJUE de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C 127/12 en su apartado 53 declara que *«el impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, al igual que el trato fiscal de las donaciones, ya tengan éstas por objeto cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216 , apartado 20, y jurisprudencia citada).»*

Asimismo, en los apartados 57 y 58 se subraya que en estos supuestos se produce una limitación en la circulación de capitales, cuando asegura lo siguiente:

*«57. Es oportuno recordar que constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos (véanse, en este sentido, en materia de sucesión, las sentencias Jäger, C-256/06 , EU:C:2008:20, apartado 31, y Welte, EU:C:2013:662 , apartado 23, y jurisprudencia citada, y, en materia de donación, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216 , apartado 26).*

*58. Así pues, la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales (véanse, en este sentido, en materia de donación, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216 , apartado 28, y, en materia de sucesión, la sentencia Welte, EU:C:2013:662 , apartado 25).».*

Esta sentencia provocó la modificación de la regulación del impuesto de Sucesiones a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que añadió una disposición adicional segunda a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones.

Dicha reforma legal tenía por objeto último reconocer las reducciones a las personas no residentes y, de hecho, en el preámbulo se incide en la necesidad de eliminar cualquier forma de discriminación y asegurar que la aplicación del impuesto fuera equitativa para todos los contribuyentes, independientemente de su residencia.

Con arreglo al artículo 63 TFUE, apartado 1, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

De la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que entre las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a la libertad de movimientos de capitales se incluyen todas aquellas que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de ese Estado miembro de hacerlo en otros Estados ( sentencia de 17 de marzo de 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, apartado 36 y jurisprudencia citada).

En suma, lo que se debe retener es que, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido afirmando que el hecho de que el ejercicio de la libre circulación de capitales pueda resultar menos atractivo como consecuencia de una normativa tributaria nacional que trata de forma diferente una situación interna y una situación transfronteriza es suficiente, por sí solo, para acreditar la existencia de una restricción.

Ahora bien, la libre circulación de capitales permite excepciones. No obstante, al tratarse de excepciones que atañen al principio fundamental de libertad de circulación de capitales, el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), debe interpretarse estrictamente. Dicho de otro modo, este precepto no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residan o del Estado miembro en el que inviertan sus capitales sea automáticamente compatible con el Tratado (sentencia de 16 de noviembre de 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira Plusvalías por transmisión de participaciones, C-472/22, EU:C:2023:880, apartado 27 y jurisprudencia citada o sentencia de fecha 20 de junio de 2024, Faurécia, C-420/23, EU:C:2024:534).

Las diferencias de trato permitidas por el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), no deben constituir, de acuerdo con el apartado 3 del referido artículo, ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que tales diferencias de trato solo pueden autorizarse cuando afecten a situaciones que no sean objetivamente comparables o, en caso contrario, resulten justificadas por razones imperiosas de interés general [sentencia de 16 de noviembre de 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Plusvalías por transmisión de participaciones), C-472/22, EU:C:2023:880, apartado 28 y jurisprudencia citada].

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el carácter comparable entre una situación transfronteriza y una situación interna del Estado miembro debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida, así como el objeto y el contenido de esta. Solo deben tenerse en cuenta los criterios de distinción pertinentes establecidos por la normativa de que se trate para apreciar si la diferencia de trato que resulta de tal normativa refleja una diferencia de situaciones objetiva [sentencia de 16 de noviembre de 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Plusvalías por transmisión de participaciones), C-472/22, EU:C:2023:880, apartado 29 y jurisprudencia citada o sentencia de fecha 20 de junio de 2024, Faurécia, C420/23, EU:C:2024:534].

Por otro lado, la restricción justificada por razones imperiosas de interés general será aquella que resulte adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y siempre que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (sentencia de 17 de marzo de 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C545/19, EU:C:2022:193, apartado 75 y jurisprudencia citada).

A raíz de lo anterior, puede decirse que la jurisprudencia del TJUE ha venido trazando unas líneas de interpretación para abordar las diferencias fiscales que pueden incluir las legislaciones de los Estados miembros entre contribuyentes residentes y no residentes y ello lo ha trasladado a diferentes figuras impositivas que afectan desde el impuesto de sucesiones (STJUE de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C -127/1, EU:C:2014:21302), impuesto de la renta no residentes (STJUE 19 de diciembre de 2024, Credit Suisse Securities (Europe) (C-601/23, EU:C:2024:1048) e impuesto de la renta de las personas físicas (STJUE 16 de noviembre de 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Plusvalías por transmisión de participaciones), C472/22, EU:C:2023:880).

Sintéticamente, podemos señalar como claves esenciales de la jurisprudencia del TJUE las siguientes:

- (i). Se prohíbe cualquier restricción a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.
- (ii). Dentro de las medidas prohibidas por constituir restricciones a los movimientos de capitales, se incluyen aquellas que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de ese Estado miembro de hacerlo en otros Estados.
- (iii). La libre circulación de capitales permite excepciones que deben ser objeto de interpretación restrictiva.
- (iv). Las diferencias de trato permitidas no deben constituir, ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta. Solo pueden autorizarse cuando afecten a situaciones que no sean objetivamente comparables o, en caso contrario, resulten justificadas por razones imperiosas de interés general.
- (v). El carácter comparable entre una situación transfronteriza y una situación interna del Estado miembro debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida, así como el objeto y el contenido de esta.
- (vi). Las razones imperiosas de interés general exigen que se garantice la realización del objetivo que persigue y no exceder de su objetivo.

Partiendo de las premisas anteriores, abordamos a continuación el análisis del artículo 5 LPI que delimita, en lo que atañe al Impuesto del patrimonio, el concepto de sujeto pasivo.

Asimismo, debemos resaltar que las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas sobre el mínimo exento, tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones de la cuota del IP. No tienen competencia sobre el límite conjunto de cuotas del Impuesto sobre el Patrimonio y del IRPF.

A estos efectos, cabe señalar que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, introdujo la disposición adicional cuarta de la LIP, en vigor desde 2014, en virtud de la cual los no residentes, siempre y cuando fueran residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tienen derecho a aplicar la normativa de la comunidad autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de los que sean titulares.

En el presente supuesto, debemos subrayar en los mismos términos que reproduce la STJUE de 3 de septiembre de 2014, C-127/2012, EU:C:2014:21302, que el hecho de que en la legislación estatal se dé un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción de la libre circulación de capitales y ello con independencia de si todas las Comunidades Autónomas han ejercido o no la facultad prevista por la legislación estatal discutida.

Pues bien, y de forma paralela a lo que acontece en la STJUE de 3 de septiembre de 2024, C-27/2012, EU:C:2014:21302 la normativa considera como sujetos pasivos a quienes sean los titulares de los bienes, si bien diferencia obligación personal u obligación real atendido a que englobemos la totalidad del patrimonio o sólo aquellos bienes o derechos situados en España.

Llegados a este punto, se debe resaltar que lo relevante es que esta figura impositiva grava la tenencia de los bienes y derechos. De modo que es indiferente que nos encontremos ante una obligación real o personal, pues lo definitorio es que nos hallamos en una situación comparable ya que tanto en el caso del residente nacional como en el del residente comunitario se gravan los mismos bienes y se encuentran en la misma situación que no es otra que la acumulación de renta y patrimonio.

Tal como hemos expuesto anteriormente, el carácter comparable entre la situación transfronteriza y una situación interna del Estado miembro se refiere al objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida, así como su objeto y contenido.

Pues bien, la regulación actual del artículo 5 y 31. Uno. implica que el límite conjunto a la confiscatoriedad (situado en el 60% de una parte de las bases del IRPF) no pueda ser aplicado por un no residente. Como sabemos, el límite conjunto establece que las cuotas íntegras del IRPF y del IP no pueden ser superiores al 60% de la base del IRPF, de modo que si lo fuesen se reduciría la cuota del IP hasta respetarse dicho límite, sin que la reducción pueda exceder del 80% de la cuota del IP.

Los no residentes abonan, por tanto, el Impuesto sobre la renta de los no residentes (por las rentas de fuente española que puedan generar los bienes en España), el IP por los bienes que tienen en España y, además, en sus respectivos países de residencia (en este caso, Bélgica), un impuesto equivalente al IRPF (el IPPTA), -del que se descontará la cantidad que corresponda en su país de residencia por el impuesto satisfecho, por el impuesto sobre la renta de no residentes en España- correspondiente a las rentas que generen estos y/u otros bienes de su titularidad.

En el presente supuesto, existe un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, estando ambos en una situación comparable, pues el hecho de que la titularidad se extienda a todo el patrimonio o una parte no afecta a la delimitación del sujeto pasivo, pues lo que delimita el gravamen es la titularidad de los bienes, ya sea del patrimonio en su conjunto o, de una parte.

La existencia de una obligación real o personal es intrascendente pues no altera la naturaleza del impuesto ni su objeto que sigue siendo el mismo. El impuesto del patrimonio grava el patrimonio neto de las personas físicas, es decir, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los sujetos pasivos, su patrimonio.

Por tanto, nos encontramos ante un contribuyente nacional y comunitario que se halla en una situación comparable. Ello es constatable, además, con los paralelismos que tiene nuestro supuesto de hecho con el analizado por la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, C127/12, EU:C:2014:21302; en ambos casos nos encontramos ante impuestos directos y personales que distinguen entre obligaciones reales y personales.

Por otro lado, no se ha acreditado ninguna razón objetiva de interés general que pueda justificar esta diferencia de trato.

La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799 puede ser invocada por un estado miembro con el fin de obtener de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones necesarias para liquidación correcta de los impuestos comprendidos en el ámbito de dicha directiva. Además, Convenio entre el Reino de España y el Reino de Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y el Protocolo, firmados en Bruselas el 14 de junio de 1995, modificados por el Acta Adicional firmada en Madrid el 22 de junio de 2000, hecho en Bruselas el 2 de diciembre de 2009 contemplan sendas cláusulas de no discriminación y de suministro de información (arts. 24 y 26).

La situación de residentes y no residentes puede considerarse diferente cuando no existan medios para obtener la información apropiada de los titulares de inmuebles. (Cfr. Auto del Tribunal de Justicia de 1 de septiembre de 2022, asunto C-67/22, referida a la percepción de dividendos por una sociedad establecida en un país no comunitario, debido a que éste no está vinculado con el Estado miembro de imposición por ninguna obligación convencional de comunicación de información fiscal y sentencia de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896). Nada impide, pues, que las autoridades fiscales españolas exijan al contribuyente las pruebas que estimen necesarias para la liquidación correcta del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio.

En este punto, debemos plantearnos, además, si efectivamente la confiscatoriedad puede justificar la excepción al principio de circulación de bienes en los términos previstos en el artículo 65 TUE.

En particular, el Tribunal Constitucional ha venido interpretando la prohibición de confiscatoriedad como la imposibilidad de que el sistema tributario consuma la riqueza de los contribuyentes. En concreto, el sistema fiscal tendría dicho alcance si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. Esto es, la prohibición de confiscatoriedad está íntimamente conectada con el gravamen de la capacidad económica como "medida" y como "fundamento" de la imposición.

En el presente supuesto, no resulta razonable tratar de justificar la excepción a la libre circulación de capitales en el principio de no confiscatoriedad, en tanto en cuanto los contribuyentes nacionales y los de terceros se encuentran en la misma situación. Esto es, limitar la contribución al impuesto del patrimonio para conciliar dicha figura impositiva con el gravamen impuesto a las rentas, evitando la confiscatoriedad del impuesto es una finalidad que afecta tanto a la situación nacional como a la transfronteriza.

En síntesis, existe una vulneración del principio de circulación de capitales.

No es necesaria la presentación de una cuestión prejudicial, pues los criterios básicos para determinar si la normativa tributaria atenta contra la libre circulación de capitales se encuentra consolidada tal como se ha sintetizado anteriormente. No se observa que el presente supuesto tenga ninguna particularidad al respecto, más allá de que sea una figura impositiva distinta al impuesto de sucesiones, pero ello carece de la entidad suficiente máxime cuando existen los paralelismos antes expuestos.

Esta Sala como parte integrante del Tribunal Supremo, dicta sentencias que no son susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno a los efectos del artículo 267 TFUE, al culminar la organización jurisdiccional interna ( artículos 123.1 de la Constitución y 53 de la LOPJ), al tiempo que tiene autonomía de decisión para plantear dicha cuestión prejudicial comunitaria, así la jurisprudencia del TJUE establece en Sentencia de 18 de julio de 2013, Consiglio Nazionale dei Geologi, C-136/12, EU:C:2013:489, declara en su apartado 26: *«Se desprende de la conexión entre los párrafos segundo y tercero del artículo 267 TFUE que los órganos jurisdiccionales a que se refiere el párrafo tercero disponen de la misma facultad de apreciación que cualesquiera otros órganos jurisdiccionales nacionales acerca de si es necesaria una decisión sobre una cuestión de Derecho de la Unión para poder emitir su fallo. Aquellos órganos jurisdiccionales no están obligados, por tanto, a remitir una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión suscitada ante ellos si la cuestión no es pertinente, es decir, en los supuestos en los que la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, no podría tener incidencia alguna en la solución del litigio ( sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, 283/81 , Rec. p. 3415, apartado 10)»*.

Por último, interesa señalar que en la sentencia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, se declara que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, *«un órgano jurisdiccional nacional cuyas resoluciones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno solo podrá quedar dispensado de tal obligación [de remisión] cuando constate que la cuestión*



suscitada no es pertinente, que la disposición del Derecho de la Unión controvertida ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia o que la interpretación correcta del Derecho de la Unión es tan evidente que no deja lugar a ninguna duda razonable». (apartado 33).

Son tres, pues, las situaciones que pueden darse:

*«La primera de ellas difiere de las otras dos en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional de última instancia no solo está dispensado de su obligación de remisión, sino que de hecho no puede llevar a cabo la remisión cuando la respuesta a la cuestión no sea pertinente para la solución del litigio de que conoce. En efecto, es pacífico que el Tribunal de Justicia solo puede dictar una resolución en un procedimiento prejudicial si el órgano jurisdiccional remitente puede aplicarla para resolver sobre el asunto de que conoce. En consecuencia, si el Derecho de la Unión no resulta pertinente para resolver la controversia, el Tribunal de Justicia carece de competencia para interpretarlo.*

*Las otras dos situaciones pueden considerarse supuestos en los que el Derecho de la Unión es pertinente en un litigio que pende ante un órgano jurisdiccional nacional de última instancia, pero no existe ninguna duda razonable sobre la manera correcta de aplicar el Derecho de la Unión, de modo que no es preciso efectuar una remisión prejudicial. En el primer supuesto, es posible que el Derecho de la Unión aplicable de que se trate ya haya sido suficientemente aclarado por el Tribunal de Justicia de modo que no existan dudas sobre cómo aplicarlo a la situación de que conoce el órgano jurisdiccional de última instancia. Esa circunstancia suele denominarse como situación de acto aclarado» (sentencia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 36 y jurisprudencia citada). «En el segundo supuesto, aunque el Tribunal de Justicia no haya efectuado ninguna interpretación pertinente de la norma del Derecho de la Unión, la propia norma puede ser tan clara que no deje lugar a ninguna duda razonable en cuanto a su interpretación correcta. Esa circunstancia suele denominarse como situación de acto claro» (Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 39 y jurisprudencia citada). «Esta sentencia obliga a los órganos jurisdiccionales nacionales de última instancia a fundamentar su decisión cuando consideran que una de las situaciones mencionadas dispensa de su obligación de remisión («deber de motivación»)). (apartado 51). «Antes de concluir que no existe ninguna duda razonable sobre la interpretación y aplicación correctas de la norma en un caso determinado, un órgano jurisdiccional nacional de última instancia debe llegar a la convicción de que la misma evidencia se impondría igualmente a los órganos jurisdiccionales de última instancia de los otros Estados miembros, así como al Tribunal de Justicia claro» (Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799 apartado 40). En ese caso, no se suscita ningún problema en lo que respecta a la uniformidad del Derecho de la Unión. Ese criterio debe aplicarse tanto en situaciones de acto aclarado como de acto claro. En esta ocasión nos encontramos en la primera de esas situaciones (acto aclarado) y, efectivamente, tenemos la certeza de que los órganos jurisdiccionales de última instancia de los otros Estados miembros también aplicarían del mismo modo la jurisprudencia existente a la situación particular que nos ha ocupado en el presente recurso de casación y, por las razones expuestas a lo largo de este fundamento de derecho, no planteamos la cuestión prejudicial, puesto que consideramos que nos hallamos ante un acto aclarado.*

En el mismo sentido, aunque en relación con un asunto diferente, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de junio de 2025, rec. cas. 823/2023".

Finalmente se establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

*«La residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, no justifica el diferente trato dado a residentes y no residentes, consistente en que a estos últimos no les sea aplicable el límite de la cuota íntegra previsto en el artículo 31. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Esa diferencia de trato es discriminatoria y no está justificada».*

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 29 de octubre de 2025 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

#### **CUARTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.**

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

#### **QUINTO. 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.





## 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 tercero de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico cuarto de la sentencia núm. 1372/2025, de 29 de octubre, pronunciada en el recurso de casación núm. 4701/2023.

**Segundo.** No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, contra la sentencia núm. 517, de 28 de junio de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, en el recurso núm. 431/2020.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ