

Los contribuyentes no residentes pueden beneficiarse de la limitación en la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio

Para el Tribunal Supremo, la residencia habitual dentro o fuera de España no justifica el diferente trato dado a residentes y no residentes que impide a éstos aplicar el límite en la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio previsto en el artículo 31.uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio. Esta diferencia de trato es discriminatoria y no está justificada.

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

GUADALUPE DÍAZ-SÚNICO ABOITIZ

Socia del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, a través de las sentencias de 29 de octubre y de 3 de noviembre del 2025 (recs. 4701/2023 y 7626/2023), ha fijado doctrina jurisprudencial en relación con la aplicación a los no residentes del límite conjunto de las cuotas del impuesto sobre el patrimonio y del impuesto sobre la renta de las personas

físicas previsto en el artículo 31.uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

El citado artículo establece que la cuota íntegra de este impuesto, juntamente 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 % de la suma de las bases imponibles de este último. La aplicación

El artículo 31.uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio es contrario a la libre circulación de capitales

de esta regla posibilita una reducción significativa de la cuota del impuesto sobre el patrimonio hasta alcanzar el límite indicado del 60 %, si bien se establece, a su vez, un tope máximo de reducción de hasta el 80 % de la cuota íntegra del citado impuesto.

Hasta ahora, la Administración tributaria venía negando a los contribuyentes no residentes, sujetos a la modalidad de tributación por obligación real, la aplicación de ese límite máximo, con fundamento en una interpretación literal del artículo 31.uno de la Ley 19/1991 y en las dificultades existentes para comprobar la situación tributaria de los no residentes —tal y como concluyó el Tribunal Económico-Administrativo Central en la Resolución 00/11005/2022, de 20 de octubre del 2025—.

En este contexto, las sentencias objeto de comentario tienen su origen en la presentación de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones del impuesto sobre el patrimonio presentadas por un contribuyente sujeto a tributación en la modalidad de obligación real por ser residente en Bélgica. En ellas se solicitaba la aplicación del límite fijado por el artículo 31.uno de la Ley 19/1991 y la devolución de lo abonado en exceso por producirse una situación discriminatoria entre residentes y no residentes, además de por vulnerarse la libre circulación de capitales establecida en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Desestimadas sus peticiones en vía administrativa, el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares dictó sentencias estimatorias —de 1 de febrero del 2023 (rec. 432/2020) y de 28 de junio del 2023 (rec. 431/2020)— en las que consideraba íntegramente aplicable a los supuestos planteados la Sentencia del Tribunal de Justi-

cia de la Unión Europea de 3 de septiembre del 2014, *Comisión/España* (as. C-127/12), relativa a los beneficios fiscales aprobados por las comunidades autónomas en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Pues bien, en las sentencias mencionadas, el Tribunal Supremo responde a los recursos de casación interpuestos por la Administración General del Estado frente a las sentencias del tribunal de instancia. El objeto de los recursos se centra en determinar si el elemento de la residencia habitual, en España o fuera de ella, justifica que no sea aplicable a los no residentes el límite de gravamen del artículo 31.uno de la Ley 19/1991 y, en consecuencia, si ese diferente tratamiento fiscal encuentra justificación en el principio de no confiscatoriedad —habida cuenta de la complementariedad entre el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre el patrimonio— o, por el contrario, es discriminatorio.

El Tribunal Supremo parte en su análisis de las premisas interpretativas que se desprenden de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la libre circulación de capitales y las diferencias fiscales incluidas en las legislaciones tributarias de los Estados miembros entre contribuyentes residentes y no residentes. Este análisis le permite constatar que el artículo 31.uno de la Ley 19/1991 establece una diferencia de trato fiscal entre contribuyentes residentes y no residentes que hace menos atractiva la inversión por parte de estos últimos, lo que supone una restricción a la libre circulación de capitales. No obstante, conforme a la jurisprudencia comunitaria relativa al artículo 65 del Tratado de Funcionamiento, esa

restricción es admisible si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables a la luz del objetivo y contenido de la medida controvertida o si resulta justificada por razones imperiosas de interés general.

Seguidamente, tras constatar los paralelismos existentes con lo acontecido en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre del 2014, *Comisión/España* (C-127/12), el Tribunal Supremo advierte que todos los contribuyentes del impuesto sobre el patrimonio, tanto residentes como no residentes, se encuentran en una situación comparable y, por tanto, han de poder aplicar el límite conjunto del artículo 31.º uno de la Ley 19/1991, siendo indiferente a efectos del análisis de comparabilidad la existencia de una obligación real o personal, pues lo determinante es atender a la naturaleza y objeto de esta figura impositiva, así como a su contenido. El impuesto sobre el patrimonio grava el patrimonio neto de las personas físicas, es decir, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los sujetos pasivos, ya se extienda a la totalidad del patrimonio o a una parte de éste. Por tanto, existe un trato diferente en los sujetos pasivos en función de su residencia, estando ambos en una situación comparable, pues lo que delimita el gravamen es la titularidad de los bienes, ya sea del patrimonio en su conjunto o una parte de éste.

Por otro lado, la parte recurrente no alega en el presente caso ningún objetivo de interés general que pueda justificar el diferente tratamiento fiscal. El Tribunal Supremo concede que las situaciones podrían no ser comparables si la Administración no pudiera disponer de información apropiada sobre los no residentes titulares de los inmuebles, pero, en el caso analizado, relativo a un contribuyente residente en

Bélgica, nada impide a la Administración española solicitar la información que considere oportuna a su homóloga belga, dada la existencia de distintos instrumentos supranacionales e internacionales de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad en vigor entre ambos países.

Asimismo, no resulta razonable tratar de justificar la excepción a la libre circulación de capitales en el principio de no confiscatoriedad, dada la comparabilidad de las situaciones de los contribuyentes nacionales y extranjeros. En otras palabras, limitar la contribución al impuesto del patrimonio para conciliar dicha figura impositiva con el gravamen impuesto a las rentas es una finalidad que afecta tanto a la situación nacional como a la transfronteriza.

Por último, no es necesario, a juicio del tribunal, presentar una cuestión prejudicial en aplicación de la doctrina del acto aclarado, pues los presupuestos básicos para determinar si la normativa tributaria atenta contra la libre circulación de capitales se encuentra consolidada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Sobre la base de todo ello, el Tribunal Supremo concluye que «[l]a 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.º uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Esa diferencia de trato es discriminatoria y no está justificada».

A partir de esta declaración cabe inferir que es posible extender el límite conjunto del artículo 31.º uno de la Ley 19/1991 también a los contribuyentes no residentes. Respecto al cálculo del citado límite, atendiendo al razonamiento

del Tribunal Supremo, así como a la validación en sus sentencias del criterio del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares —que permitió al contribuyente belga beneficiarse de la limitación en la cuota del impuesto sobre el patrimonio tomando como referencia las rentas que habían sido gravadas en el impuesto sobre la renta personal en Bélgica—, cabe entender que la cuota del impuesto sobre el patrimonio podría ser minorada teniendo en cuenta el gravamen personal que el contribuyente no residente haya soportado en su país de residencia.

Además de sus efectos sobre ejercicios futuros, esta doctrina casacional facilita la recuperación de parte del impuesto de ejercicios anteriores no prescritos mediante la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones afectadas. No obstante, aun en presencia de actos firmes, atendiendo al criterio interpretativo establecido por el propio Tribunal Supremo —en sentencias de 16 de julio del 2020 (rec. 810/2019) y de 6 de abril del 2022 (rec. 2575/2020)— cabría invocar la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra a del apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria, referida a los actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, en la medida en que se consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre residentes y no residentes.

Hay que recordar, asimismo, en relación con el impuesto sobre grandes fortunas, que el

artículo 2.doce de la Ley 38/2022 prevé un límite análogo en su cuota, junto con la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio, aplicable únicamente a los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal. A nuestro juicio, los razonamientos empleados por el Tribunal Supremo en estas sentencias deberían ser aplicables también a esta figura impositiva dada su naturaleza complementaria del impuesto sobre el patrimonio.

Por otra parte, si bien con menor incidencia práctica, las sentencias comentadas pueden afectar, asimismo, a los contribuyentes acogidos al régimen especial de impatriados, que quedan sujetos por obligación real no sólo al impuesto sobre el patrimonio, sino también al impuesto temporal sobre las grandes fortunas durante todo el plazo de aplicación del régimen especial (consulta de la Dirección General de Tributos VO424-23, de 24 de febrero).

En conclusión, estas sentencias permitirán reducir la cuota a ingresar por el impuesto sobre el patrimonio o por el impuesto sobre solidaridad a los contribuyentes no residentes, sujetos por obligación real, a quienes les resulte de aplicación el límite conjunto del artículo 31.uno de la Ley 19/1991. Asimismo, abren la puerta a impugnar declaraciones ya presentadas, si bien las posibles vías impugnatorias deben ser analizadas atendiendo a la situación particular de cada contribuyente.