

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1372/2025 de 29 de octubre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 4701/2023****SUMARIO:**

IP. Límite de la cuota íntegra. Obligación real y personal. No residentes. Libertades comunitarias. Libre circulación de personas. Se planteó interés casacional consistente 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 art. 31.º de la Ley IP; o, si por el contrario, 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 IRPF e IP 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. Resuelve el Tribunal Supremo que 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. Además, la situación de residentes y no residentes puede considerarse diferente cuando no existan medios para obtener la información apropiada, pero la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad 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, el 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, contemplan cláusulas de no discriminación y de suministro de información (arts. 24 y 26). Atendiendo a lo expuesto, se procede a fijar la siguiente interpretación: «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 el artículo 31.º de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Esa diferencia de trato es discriminatoria y no está justificada».

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda**

Síguenos en...

Sentencia núm. 1.372/2025

Fecha de sentencia: 29/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4701/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/10/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, Sección Primera

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4701/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1372/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara MingoD.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 29 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4701/2023, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, el 1 de febrero de 2023, en el recurso núm. 432/2020 sobre impuesto sobre el patrimonio (IP), año 2017.

Ha comparecido, como parte recurrida, don Marco Antonio, representado por la procuradora doña Ruth María Jiménez Varela.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 1 de febrero de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, que estimó el recurso núm. 432/2020, interpuesto por don Marco Antonio 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 de 31 de agosto de 2018, de la jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el impuesto sobre el patrimonio (IP), año 2017.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

Según consta en las actuaciones, el 29 de junio 2018 D. Marco Antonio presentó autoliquidación modelo 714 del impuesto sobre el patrimonio del ejercicio 2017, número 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 142.079,58 euros.

Con fecha 19 de julio de 2018 se presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación anterior en la que se solicitaba 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 En este sentido, se solicita que se aplique al caso que nos ocupa el límite fijado por el art. 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, de Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

Síguenos en...

El 7 de septiembre de 2018 se notificó acuerdo por el que se desestimaba la rectificación solicitada.

El día 24 de septiembre de 2018 se presentó por el interesado, reclamación económico-administrativa contra el acuerdo anterior en la que, en suma, se alega que el artículo 31 de la LIP es contrario al Derecho de la Unión y que la administración tributaria dispone de los medios suficientes para conocer el impuesto sobre la renta que se ha abonado en Bélgica lo que permitiría aplicar la limitación de la cuota prevista en el mencionado precepto. También se alega que en el acuerdo impugnado se cita el artículo 31 de la Constitución Española sin mayor motivación. En último lugar, se solicita a esta sede que acuerde el planteamiento de la correspondiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea solicitando se aclare por dicho Tribunal si es conforme a la normativa de la Unión Europea (artículos 21 y 63 TFUE) la norma contenida en el artículo 31 de la LIP que sólo permite aplicar los límites a la cuota tributaria contenidos en el mismo a los sujetos pasivos por obligación personal, y no a los que lo sean por obligación real de contribuir.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears desestimó la reclamación por resolución de fecha 12 de junio de 2020, que fue recurrida el 26 de agosto de 2020 registrándose como procedimiento 432/2020, ante el TSJ de Islas Baleares.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

En síntesis, la sentencia que la Administración del Estado impugna aquí estima el recurso entablado y declara, consecuentemente, 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. Dice al respecto la sentencia en su FJ 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-Unos 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, 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».

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación.La abogacía del Estado presentó escrito, el 21 de marzo de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: los artículos 31. 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. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de junio de 2023.

2.- Admisión.La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 20 de marzo de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«[...] 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 por el contrario, 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».

Señala, además, el auto que sobre la cuestión suscitada existe doctrina consolidada en este Tribunal Supremo, y más concretamente, la emanada de la sentencia de la Sección Segunda de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 6314/2018) relativa al impuesto sobre sucesiones, que fijó esta doctrina, desestimando un recurso de casación deducido también, como ahora, por el abogado del Estado.

3.- Interposición.El abogado del Estado, en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de 13 de mayo de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que esta Sala: *«dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que:*

- El elemento de la residencia habitual, según sea en España o fuera de España, justifica el diferente trato en uno y otro supuesto y, en consecuencia, no es aplicable al obligado tributario no residente el límite de tributación del artículo 31.Uno de la LIP, sin que ello suponga vulneración del derecho de la Unión en lo relativo a los artículos 21 y 63 del TFUE ya que 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.

- y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAR impugnada».

4.- Oposición al recurso interpuesto.La procuradora, doña Ruth María Jiménez Varela, en representación de don Marco Antonio, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 2 de julio de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye que: *«Se insta la desestimación del Recurso interpuesto por la Recurrente, con la consiguiente confirmación de*

la sentencia 81/2023 dictada con fecha de 1 de febrero de 2023 por la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Baleares con ocasión del recurso 432/2020 , 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 .»

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la ley de la jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 4 de julio de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 23 de mayo de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 1 de julio de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

Por providencia de fecha 1 de julio de 2025 se suspendió el señalamiento fijado para el mismo día, señalando nueva fecha para deliberación, votación y fallo el día 14 de octubre de 2025.

Reiterándose, mediante providencia de fecha 19 de septiembre de 2025, dicha fecha para deliberación, votación y fallo para el día 14 de octubre de 2025.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación

En el presente recurso, la problemática se plantea en tanto en cuanto el recurrente solicita que el sujeto pasivo del IP que debe tributar por obligación real pueda beneficiarse igualmente del límite cuantitativo que determina el artículo 31. Uno de la LIP.

Es decir, considera que la cuota íntegra a satisfacer por 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 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio ("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 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.

SEGUNDO. - La posición de las partes.

La Abogacía del Estado comienza manifestando que la sentencia recurrida infringe los artículos 31. 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.

La cuestión que resuelve la sentencia de instancia se refiere a la complementariedad del IRPF y del IP y la obligación real de contribuir de los no residentes.

La sentencia de instancia permite a los no residentes que tributan por obligación real aplicar el límite del artículo 31. Uno de la Ley del IP, con la simple presentación de una autoliquidación por un impuesto que puede ser (o no) similar a nuestro IRPF.

Según la recurrente, la limitación que establece el artículo 31. Uno de la LIP parte del conocimiento que tiene el legislador respecto de las rentas que se sujetan a gravamen en el IRPF por obligación personal y los tipos que se aplican. El IRPF somete a tributación a todas las rentas que pueda obtener una persona física, así como las ganancias patrimoniales. El legislador conoce que el IRPF, por obligación personal, establece una escala de gravamen con tipos que se acercan al 50% por lo que, en aras de salvaguardar la capacidad económica y la no

confiscatoriedad (principios consagrados en el artículo 31 CE) establece el límite del artículo 31. Uno de la LIP, que no sabemos si existe en otras legislaciones.

Para la Abogacía del Estado, aplicar esa limitación a un no residente, con la simple presentación de una declaración por IRPF en su país de residencia, sería tergiversar la finalidad de ese límite pues se desconoce qué rentas se sujetan a gravamen en dicho país y a qué tipos.

Considera que la aplicación del límite del artículo 31. Uno de la LIP requiere que la suma de cuotas de ambos supuestos (que no exceda del 60%), 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, 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 aplicación de ese límite sería coherente si se estableciera respecto del total de cuotas del no residente (suma de todos los impuestos sobre el patrimonio que debiera satisfacer el contribuyente - suma del impuesto sobre la renta en su país de residencia). La aplicación del límite carece de sentido en España, en que tributa no por renta mundial sino por rentas en atención a la fuente.

Habida cuenta que, según el artículo 31.1 CE, los impuestos no pueden tener carácter confiscatorio, debe establecerse un límite en la cuota del IP para evitar ese tipo de situaciones. En consecuencia, 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.

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 antes citados.

Mantiene 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.

Defiende 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.

Recuerda que la sentencia impugnada parte del principio de primacía del Derecho Europeo y la Jurisprudencia del TJUE en cuanto a la interpretación de los artículos 63 y 65-1a) del TFUE en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión Europea contra Reino de España (Asunto C127/12- ECLI:EU:C:2014:2130) y aunque examina el supuesto de sucesiones y donaciones, tanto en el Impuesto sobre Sucesiones como en el Impuesto sobre el Patrimonio, el sujeto pasivo tributa por obligación personal o real, en función del lugar de residencia habitual del contribuyente y del lugar de ubicación de los bienes y derechos de los que es titular.

Sin embargo, piensa la Abogacía del Estado, que desde esa perspectiva 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 ven afectados por la complementariedad entre ambos impuestos, el IRPF y el IP.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271) dispone:

«18 En materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado determinado no son comparables, por lo general, ya que presentan diferencias objetivas tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos, como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar (sentencia Schumacker, antes citada, apartados 31 y ss.).

19 Una diferencia de trato entre estas dos categorías de sujetos pasivos no puede, por tanto, calificarse, por sí misma, de discriminación en el sentido del Tratado.»

Por su parte, la Sentencia del mismo Tribunal de Justicia 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), apartados 31 a 35 dispone:

«30 A continuación, procede señalar que es jurisprudencia reiterada que una discriminación sólo puede consistir en la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes.

31 Ahora bien, en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general.

32 Los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. Por otra parte, el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales. Este lugar coincide, en general, con la residencia habitual de la persona de que se trate. Así, el Derecho fiscal internacional y, concretamente, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en materia de doble imposición admite que, en principio, corresponde al Estado de residencia gravar al sujeto pasivo de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar.

33 La situación del residente es diferente, en la medida en que normalmente percibe la parte principal de sus ingresos en el Estado de su residencia. Por otra parte, este Estado dispone, generalmente, de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su situación personal y familiar.

34 Por consiguiente, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable.

35 En estas circunstancias, el artículo 48 del Tratado no se opone, en principio, a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave los ingresos de un no residente que ocupa un empleo por cuenta ajena en dicho Estado con mayor rigor que a un residente que ocupe el mismo empleo."

Cree la Abogacía del Estado que no existe, por tanto, 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 circunstancia de la residencia habitual, según sea en España o fuera de España, justifica el diferente trato en uno y otro supuesto.

Por ello, estima procedente un pronunciamiento de esa Sala en un caso como presente basado en la complementariedad del IRPF y del IP y en la obligación real de contribuir de los no residentes, de aplicación conjunta del IRPF y el IP, que no debe tener carácter confiscatorio.

Ello 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 con Bélgica 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.

Don Marco Antonio inicia su escrito de oposición manifestando que la Sentencia recurrida concluyó que el artículo 31. Uno LIP, aplicado en exclusiva a los residentes en España, vulnera el principio de igualdad del artículo 14 CE. Se señalaba que, en tanto que el «artículo 5 de la LIP sólo distingue el sistema de tributación exclusivamente por razón de la residencia habitual del sujeto pasivo [...] 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». Y todo ello con base en las sentencias del Pleno del Tribunal Constitucional 60/2015, de 18 de marzo (recurso 3337/2013) y 52/2018, de 10 de mayo, (recurso 5448/2017), entre otras.

Destaca que la Sentencia recurrida pone el énfasis, no tanto en el importe conjunto de la cuota de IRPF y de IP, sino más bien en la reducción máxima de la que pueden beneficiarse en el IP los sujetos por obligación personal.

Razona que del artículo 31. Uno LIP, se concluye que la norma establece un trato diferenciado para obligados tributarios por obligación personal y por obligación real. Establece, solo para los obligados tributarios al IP por obligación personal, un límite conjunto a las cuotas del IP y del IRPF, de modo que no se pueda superar el 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF. De superarse dicho límite, se reducirá la cuota del IP hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%.

Este trato diferenciado no se niega por la Abogacía del Estado, pero rechaza la justificación de dicha diferenciación de trato realizada por la parte recurrente sobre la base de los tres argumentos, pues ninguno de ellos puede estimarse, en opinión de la parte recurrida.

(i) Falta de conocimiento del legislador nacional con respecto a las rentas que se sujetan a gravamen en el IRPF por obligación personal y los tipos que se aplican.

En el caso que nos ocupa, el recurrido tributó en Bélgica, donde reside, por sus rentas del ejercicio 2017 a través del IPPTA, equivalente al IRPF. Como residente en dicho país, se encuentra obligado a tributar por sus rentas mundiales en Bélgica, como lo haría en España un residente en nuestro país.

Recuerda que, según la recurrente, solo procedería la aplicación del límite del artículo 31. Uno LIP a los obligados tributarios al IP por obligación real en el caso de que el legislador nacional tuviera conocimiento de las rentas que se sujetan a gravamen en el IRPF por obligación personal y los tipos que se aplican. Afirma el Abogado del Estado que: «Aplicar esa limitación a un no residente, con la simple presentación de una declaración por IRPF en su país de residencia, sería tergiversar la finalidad de ese límite pues se desconoce qué rentas se sujetan a gravamen en dicho país y a qué tipo».

No está de acuerdo la parte recurrida con dicha tesis. Dice que parecería como si la situación fiscal de los residentes belgas fuera algo por completo imposible de conocer para el legislador o para las autoridades tributarias españolas. Ello no es así: tanto el legislador español como la Administración Tributaria española conocen el régimen fiscal belga y pueden conocer datos concretos de contribuyentes, como justificaremos a continuación.

Es cierto que no existe una armonización fiscal plena entre los Estados miembros de la Unión Europea, pero queda al margen de toda duda que todos ellos comparten entorno jurídico y guardan estrechas similitudes en sus respectivas normativas. Pero lo más relevante es que España y Bélgica tienen suscrito desde el año 1995 un convenio de doble imposición, lo cual supone necesariamente un conocimiento mutuo de los respectivos sistemas tributarios. Y que, además, este conocimiento mutuo se refuerza por el hecho de pertenecer ambos Estados a la Unión Europea.

A pesar de que correspondería a la recurrente el *onus probandi* de estas supuestas diferencias fiscales a efectos de IRPF (arts. 217.2 y 3 de la LEC), interesa a la parte recurrida destacar algunos aspectos del *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* (en adelante, Convenio).

Sus disposiciones se aplican, ex artículo 2.2 y 2.3, tanto al IRPF como al IPPTA, por lo que quedan en cierta medida asimilados por el propio instrumento. Por ello, que la Administración Tributaria española ahora alegue desconocimiento del legislador escapa de toda razón, como tampoco puede estimarse su tesis acerca de que ambas figuras impositivas no resultan análogas. Analogía que queda confirmada por lo dispuesto en el artículo 23 del Convenio, que se pronuncia sobre los *"métodos para eliminar la doble imposición"*. Tanto es así que permite la deducción en las cuotas de los tributos sobre la renta y sobre el patrimonio de las cuotas abonadas por estos mismos conceptos en el otro Estado.

También debemos pronunciarnos sobre el artículo 24 del Convenio, que versa sobre la *"no discriminación"*. Su apartado 1 proscribía que los ciudadanos se vean sometidos a un trato fiscal discriminatorio en el otro Estado. Esto es precisamente lo que ocurre en el caso que nos ocupa: al impedir a los obligados al IP por obligación real beneficiarse del límite de cuota íntegra contenido en el artículo 31. Uno LIP, se les está dando un trato más gravoso que el que se ofrece a los sujetos por obligación personal. Este principio de no discriminación se extiende a todas las figuras impositivas (art. 24.5 del Convenio).

Advierte que el recurrente, va más allá. No solo alega desconocimiento del legislador, sino también argumenta que *«las Oficinas Gestoras no conocen la normativa de los impuestos personales del resto de países de la UE»*, argumento que tampoco puede estimarse. En primer lugar, porque la propia existencia del Convenio confirma que la Administración Tributaria

española debe conocer los aspectos básicos de la legislación tributaria belga (en particular, de la tributación de la renta de las personas físicas y del patrimonio). Y, en segundo lugar y corroborando lo anterior, porque el artículo 26 del Convenio prevé mecanismos de "intercambio de información" entre las Administraciones Tributarias belga y española.

En definitiva, la parte recurrente, en caso de que hubiera tenido algún tipo de duda sobre la información fiscal aportada por D. Marco Antonio, podría haberse dirigido a la Administración Tributaria belga.

(ii) La aplicación del límite del artículo 31. Uno LIP se funda en la homogeneidad de las cuotas de IP e IRPF, así como en la complementariedad de ambos tributos.

Sin embargo, la referida homogeneidad de cuotas no es un requisito que quede consagrado en la LIP. No se hace alusión a este principio en el artículo 31. Uno de la referida norma ni puede inferirse de ningún otro de sus preceptos. Tampoco justifica en modo alguno la recurrente de dónde ha deducido la existencia de este requisito. Ni tampoco en qué consiste exactamente. Parece referirse a que el término de comparación debe ser de la tributación total del patrimonio en relación con la renta mundial.

Pero ese argumento tampoco es válido por varias razones, según el recurrido.

Si nos atenemos al Convenio de doble imposición con Bélgica, es perfectamente posible una situación inversa a la que motiva este recurso: un sujeto pasivo por obligación real en España que posea inmuebles en Bélgica. En tal caso, dicho sujeto por obligación personal se puede beneficiar de la aplicación de los límites previstos en el artículo 31. Uno LIP, aunque no tribute en el IP español por razón de los inmuebles de los que sea titular en Bélgica, y ello por aplicación de lo dispuesto en los artículos 22.1 y 23.1 a) de dicho Convenio.

Por otro lado, podría darse el caso de que la cuota tributaria por IPPTA fuera superior a la correspondiente con el IRPF, en cuyo caso la discriminación entre obligados tributarios por obligación personal y real no tendría razón de ser. También podría darse el caso inverso, en el que la cuota correspondiente al IPPTA fuera inferior a la correspondiente al IRPF. En este segundo supuesto, el obligado tributario al IP por obligación real que no se beneficiara del límite de artículo 31. Uno LIP se vería sometido a una situación más gravosa aún.

A todo ello, añade el recurrido, que el obligado tributario por IP sujeto al régimen de obligación real, tributa en España únicamente por sus bienes situados en territorio nacional. Es por tanto posible que tenga otros bienes por los que tribute por el equivalente al IP en el ordenamiento del país donde reside. Al excluir estos bienes del cómputo del límite del artículo 31. Uno, la aplicación del mencionado límite se hace más restrictiva: se exige, para poder aplicarlo, que la suma de la cuota abonada por IP (solo en España, al margen de otros tributos análogos que pudiera haber soportado en el extranjero) y de la cuota abonada por IRPF (en el caso que nos ocupa, el IPPTA, pero en cualquier caso la correspondiente con la renta mundial), supere el 60% de la suma de las bases imponibles por IRPF (de nuevo, relativo a rentas mundiales). En otras palabras, al ignorarse la carga tributaria que supone al obligado por obligación real los inmuebles situados en terceros países diferentes de España y de su país de residencia, se dificulta aún más la aplicación del límite contenido en el artículo 31. Uno LIP.

Llegados a este punto se pronuncia D. Marco Antonio, sobre la alegada complementariedad del IP con respecto al IRPF.

Reconoce que la Exposición de Motivos de la LIP hace alusión a que «*el nuevo Impuesto, sin olvidar estos objetivos tradicionales asume, además, otros objetivos fundamentales como la consecución de una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*». Pero dicha Exposición de Motivos razona en efecto que el IP nace (en el año 1977) con una finalidad «*de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», para añadir justo a continuación que ello no ha hecho sino limitar «*su operatividad como tributo independiente y, por tanto, su capacidad redistributiva*».

Es decir, a juicio del recurrido, según la Exposición de Motivos de la LIP, este impuesto debe funcionar de forma independiente y a ello va encaminada la reforma del año 1991, puesto que a partir de entonces el IP ya no tiene un carácter meramente censal y de control del IRPF, ya no es un impuesto extraordinario y transitorio, sino que es un impuesto dotado de un carácter estable y autónomo, e independiente del IRPF, aun cuando deba contribuir a complementar la justicia redistributiva del IRPF. De esto se concluye que la complementariedad entre ambos tributos se encuentra superada, si es que alguna vez fue una categoría jurídica plenamente admitida.

No existe en nuestra legislación tributaria algo así como "binomios" tributarios, o tributos que funcionen indisolublemente unidos, como parece pretender la parte recurrente respecto de IP e IRPF.

Por otro lado, si la sola tributación en IP por razón de los bienes situados en España ya resulta confiscatoria de acuerdo con los criterios señalados en el artículo 31. Uno LIP, es irrelevante que deba tributar o no en Bélgica por los eventuales bienes patrimoniales de los que sea titular en dicho Estado Miembro. Esa eventual tributación solamente conducirá a un agravamiento de su situación tributaria, agravamiento del cual evidentemente no son responsables ni la legislación ni las autoridades tributarias españolas y que no se pretende corregir por la vía de las acciones emprendidas en España.

Recuerda que la sentencia recurrida concluyó que debía reconocerse *«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»*. Lo que hizo precisamente el ahora recurrido fue informar a la Administración española de su renta mundial y de su tributación en Bélgica, y de acuerdo con ello, la Sentencia recurrida pudo constatar que la sola tributación por IP en España ya resultaba confiscatoria (sin entrar a valorar la eventual tributación por IP en Bélgica), lo cual resulta razón suficiente para aplicar los límites del 31. Uno LIP.

De todo lo anterior, y dicho en términos aritméticos, lo importante es el denominador (que es la renta mundial). Si en el numerador se incluye únicamente el impuesto sobre patrimonio satisfecho en España y el cociente ya es superior al 60%, resulta evidente que se está produciendo la situación que pretende proscribir el artículo 31. Uno LIP.

Con la inclusión del límite conjunto a las cuotas de IP e IRPF en el artículo 31. Uno LIP el legislador español vino a dar respuesta al problema clásico que plantea la imposición sobre el patrimonio: no es infrecuente la existencia de patrimonios relevantes que no generan rentas. De ahí, que haya que arbitrar mecanismos para evitar que la única forma de satisfacer la imposición sobre el patrimonio sea precisamente tener que venderlo (y con frecuencia malvenderlo) para hacer caja. El legislador, consciente de que el IP supone la exigencia de un gravamen líquido respecto de unos bienes que, con frecuencia, no generan rentas, consideró que debía acotar los efectos del tributo teniendo en consideración las rentas generadas por el mismo obligado tributario. Esto lo hizo con la finalidad de evitar que el IP alcanzara cotas confiscatorias. Por lo tanto, excluir a los obligados tributarios por obligación real de este límite contenido en el artículo 31. Uno LIP no solo constituye un tratamiento diferenciado a residentes y no residentes, sino que además contraviene la propia finalidad pretendida por esta disposición.

No se trata tanto de que el IRPF y el IP sean tributos complementarios, sino que los efectos confiscatorios a los que puede llegar el IP tienen unos mecanismos de corrección que se basan principalmente en las cantidades ya satisfechas en concepto de tributación sobre la renta. No se trata de pagar una cuota conjunta por ambos tributos, sino de reducir en exclusiva la del IP cuando su aplicación conduce a resultados manifestamente injustos desde un punto de vista tributario, resultando el parámetro de injusticia fundamentalmente determinado de acuerdo con lo satisfecho por la tributación sobre la renta. Pero esta tributación sobre la renta puede ser el IRPF español o la tributación de naturaleza análoga satisfecha en otra jurisdicción, especialmente si es de un Estado miembro de la UE.

(iii) Conformidad del tratamiento diferenciado con el Derecho de la Unión Europea.

La parte recurrente pretende justificar que la diferencia de situación entre residentes y no residentes es fundamento suficiente para su tratamiento diferenciado, de acuerdo con la Jurisprudencia del TJUE. Pero ello no es así, según la parte recurrida.

En efecto, la inaplicación del artículo 31. Uno LIP a los no residentes contraviene no solo el artículo 31 CE, sino que también conculca de forma clara la normativa europea: vulnera la libertad de residencia (art. 21 TFUE) y la libre circulación de capitales por una discriminación arbitraria (arts. 65 TFUE y 40 AEED), a la luz de la interpretación que realiza la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, (C-127/12- ECLI:EU:C:2014:2130). Esta Sentencia es aplicable al caso que aquí examinamos, tal y como concluyó la Sentencia recurrida (Fundamento de Derecho quinto): *«los argumentos expuestos por el TJUE son de aplicación al caso, en la medida que hay identidad de supuesto»*.

Sin embargo, la parte recurrente se limita a citar la sentencia Wielockx (parágrafos 18 y 19) y la sentencia Schumacker (parágrafos 30 a 35).

Respecto de la primera, hay que reiterar que las situaciones de los obligados a tributar por IP por el sistema de obligación real y a aquellos otros obligados por obligación personal son comparables.

Respecto de la segunda observa que, de acuerdo con el fragmento transcrito por la recurrente, *«el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a*

determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable». Se podría colegir, asevera el recurrido, de la lectura de este fragmento, que el TJUE mantuvo que, como regla general, la situación fiscal de residentes y la de los no residentes no son comparables. Sin embargo, esto no es más que la regla general, de modo que no se excluye que existan situaciones concretas en que ambas situaciones sean, como hemos justificado en el caso que nos ocupa, comparables. De hecho, el propio TJUE concluyó en la referida sentencia Schumacker que en el supuesto enjuiciado existía un trato discriminatorio entre residentes y no residentes.

Llegados a este punto de su argumentación, el recurrido cita la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600). Esta resolución, profundiza sobre los requisitos para considerar que una diferencia de trato fiscal entre residentes y no residentes sea acorde o no al principio de libre circulación de capitales. En ella concluyó el TJUE que *«para que una normativa fiscal nacional [...] pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general».*

Ninguna de las dos condiciones señaladas por el TJUE para considerar que una diferencia de trato fiscal resulta acorde al principio de libre circulación de capitales se verifica en el caso que nos ocupa: *«el problema, según el TJUE, no es que se afecte a la base o a la cuota, sino que se disminuya el valor de los bienes por razón de determinadas medidas nacionales que discriminan en función del lugar de residencia de su titular».*

La Sentencia recurrida tiene en consideración estos argumentos y, al hilo de la afectación de la libre circulación de capitales, señala que la inaplicación de la limitación del art. 31.Uno LIP *«produce el efecto pernicioso de disminuir el valor del bien del que es titular, lo cual constituye una demostración de la limitación de la libre circulación de capitales»*, en tanto que *«lo pagado por el recurrente es mucho mayor que lo que le hubiera correspondido pagar de haber tributado por obligación personal»* y *«si se capitaliza esa renta, cuanto más alta sea esa diferencia, mayor es el impacto que ello provoca en la esfera patrimonial del demandante, con la consiguiente disminución de valor de tales bienes».*

En concreto, no se ha alegado ni menos aún probado en ningún momento por la Administración Tributaria cuál puede ser esa imperiosa razón de interés general. Así lo destacó la Sentencia recurrida en su Fundamento de Derecho cuarto *in fine*. Tampoco en el recurso existe acreditación (ni siquiera invocación) de tal circunstancia.

La parte recurrida concluye este apartado refiriéndose al principio de efecto directo que rige sobre las disposiciones del derecho europeo, en relación con los ordenamientos nacionales.

Estima 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 derecho europeo. 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. 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.

La reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída sobre el incumplimiento del derecho de la Unión Europea en lo tocante al ISD aplica abundante jurisprudencia del TJUE que tratan la residencia fiscal como criterio para determinar la aplicación de beneficios o reducciones fiscales en las normativas nacionales y su incidencia sobre la libre circulación de capitales. Y por ello debe considerarse aplicable al presente caso.

Además, la existencia de características comunes en la naturaleza y en la configuración de los sujetos pasivos, tanto del IP como del ISD, justificarían la aplicación analógica de la doctrina y jurisprudencia del TJUE y del Tribunal Supremo. En efecto, tanto el IP como el ISD son impuestos directos. Por otro lado, tanto uno como otro diferencian a los sujetos pasivos por obligación personal y por obligación real, configurando la residencia fiscal como único criterio delimitador de la sujeción por una obligación o por otra (arts. 5 LIP y 6 LISD). Y, por último, ambos impuestos definen al sujeto pasivo por obligación real a quien ostente la titularidad de bienes o derechos radicados en España o que se hayan ejercitado o hubieran de ejercitarse en España.

Por ello, aunque tales sentencias se refieran al ISD, los principios, los razonamientos y las decisiones que sustentan la consolidada doctrina del TJUE sobre esta materia son perfectamente aplicables en la resolución del caso que nos ocupa.

Tal y como recoge la Sentencia recurrida, la existencia de identidad de razón en los dos supuestos de hecho conduciría inexorablemente a aplicar los razonamientos de la mencionada Sentencia del TJUE 3 de septiembre de 2014 al caso que nos ocupa.

Finalmente, se pronuncia sobre la doctrina reiterada de esta Sala en materia de proscripción de tratos fiscales discriminatorios que no se encuentren justificados por razones objetivas de interés general. Se refiere particularmente, a la sentencia 1546/2020 de 19 de noviembre (rec. cas. 6314/2018). En ella, la Sala concluyó que *«no es admisible que, pese a la situación en el territorio de una comunidad autónoma de los bienes heredados, la cual prevea beneficios fiscales en el ámbito objetivo de la regulación complementaria autorizada en las normas de cesión del impuesto, no pueda gozar de tales beneficios el heredero o sucesor mortis causa, exclusivamente por razones de no residencia en un Estado miembro de la Unión europea o del EEE»*. Y pese a tratarse de una figura impositiva diferente -el caso de autos versa sobre el IP, mientras que el ya resuelto por la Sala, sobre el ISD-, no existe fundamento alguno para establecer un criterio diferente para el IP.

A ello añade que, tanto en la citada sentencia de 19 de noviembre de 2020 como en la 242/2018, de 19 de febrero (rec. cas. 62/2017), de esta misma Sala concluyeron que el Reino de España incumplió las obligaciones del derecho de la UE al permitir diferencias en el trato fiscal en materia de ISD entre residentes y no residentes en España, así como entre bienes inmuebles situados en España y fuera de ella. Esta diferencia de trato fue considerada contraria al principio de libre circulación de capitales, lo que llevó a la Sala a condenar a la Administración a indemnizar a las recurrentes.

Y en un sentido similar se manifestó esta Sala en su sentencia 411/2016, de 9 de febrero (rec. cas. 3429/2014). Si bien guarda relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se pronunció sobre la diferencia de trato entre residentes y no residentes, concluyendo en su Fundamento de Derecho séptimo que *«no hay duda, desde luego, que la jurisprudencia europea apunta decididamente hacia el acercamiento entre el régimen tributario de los residentes y no residentes», así como que "los no residentes no pueden estar sujetos a una tributación más onerosa que los residentes»*. Por todo ello, puede afirmarse que una eventual estimación del presente recurso supondría una contradicción con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con figuras jurídicas tributarias perfectamente comparables y afines.

Por último, hace alusión a la modificación normativa operada por el legislador balear a la vista de la aplicación discriminatoria del artículo 31. Uno LIP que se seguía por la Administración Tributaria en Baleares, que negaba la limitación de la cuota del IP en función de las rentas a los residentes en el extranjero, como hemos expuesto. Mediante la Ley 11/2023, de 23 de noviembre, de modificación del Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, dejó constancia expresa de la necesidad de respetar la decisión del TJUE plasmada en su Sentencia de 3 de septiembre de 2014. La Ley 11/2023 introdujo en el Decreto legislativo 1/2014 una nueva Disposición Adicional cuarta con la rúbrica *«adecuación de la normativa tributaria a lo que dispone la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12)»*, lo que ya de por sí es expresivo de la *ratio legislatoris*. El preámbulo de la Ley 11/2023 aborda la finalidad de esta modificación normativa con toda claridad en su apartado II en estos términos:

«Finalmente, se modifica la disposición adicional tercera del texto refundido para integrar en su ámbito de aplicación algunos de los nuevos preceptos introducidos por esta ley, y se añade una nueva disposición adicional a fin de recordar al aplicador del derecho que el hecho de que la regulación autonómica de las medidas fiscales correspondientes se limite, como no puede ser de otro modo por razón de las competencias atribuidas a la comunidad autónoma de las Illes Balears, a los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, ello no impide que se beneficien también los sujetos pasivos por la obligación real de contribuir, los cuales tributan ante la Administración del Estado, de acuerdo con el que ya prevén al respeto la Ley estatal 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio, y la Ley estatal 29/1987, del impuesto sobre sucesiones y donaciones».

TERCERO.- Criterio de la Sala.

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:

Síguenos en...



«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 delEEE, 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, C-420/23, 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), C-472/22, 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 LIRNR, 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 2014, C-127/2012, 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, C-127/12, 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. 6823/2023.

CUARTO. - Doctrina que se fija

Síguenos en...



Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación.

«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».

QUINTO. - Pretensiones de las partes y resolución de las mismas.

En virtud de todo lo razonado y, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.1 LJCA debemos resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso conforme a la jurisprudencia establecida y a las restantes normas que fueran aplicables, en el sentido de que no ha lugar al recurso de casación, lo que comporta la confirmación de la sentencia recurrida.

SEXTO. - Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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.

F A L L O

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 sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.- No haber lugar al recurso de casación 4701/23, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, el 1 de febrero de 2023, en el recurso núm. 432/2020 sobre impuesto sobre el patrimonio (IP), año 2017, por lo que queda confirmada.

Tercero.No hacer imposición de las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.

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