

José Suárez y Alejandra Flores

Los contribuyentes no residentes también pueden aplicar el escudo fiscal del artículo 31 de la Ley del IP

El artículo 31.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”) establece un mecanismo de limitación de la cuota íntegra del impuesto que opera conjuntamente con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”).

Según este precepto, la suma de las cuotas íntegras de ambos impuestos no podrá exceder del 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF para los sujetos pasivos sometidos al IP por obligación personal. En caso de superarse dicho límite, se reducirá la cuota del IP, sin que la reducción pueda exceder del 80% de la cuota íntegra del IP. Hasta ahora, los contribuyentes no residentes del IP en España, quienes tributan por obligación real, no podían aplicar dicha limitación, a diferencia de los residentes, dado que deben tomarse en consideración las bases imponibles y cuotas del IRPF, impuesto del que los no residentes no son contribuyentes. Este era uno más de los supuestos en los que las personas físicas no residentes tenían un trato diferente, normalmente peor, al de los residentes.

En relación con este tema el Tribunal Supremo ha dictado recientemente dos sentencias de gran trascendencia: las SSTS de 29 de octubre de 2025 ([ECLI:ES:TS:2025:4849](#)), y de 3 de noviembre de 2025 ([ECLI:ES:TS:2025:4846](#)). Ambas sentencias establecen como doctrina que “*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*”. Los casos resueltos se refieren a contribuyentes residentes en Bélgica, titulares de inmuebles en España, que presentaron autoliquidaciones del IP por obligación real y posteriormente solicitaron la rectificación de las mismas para aplicar el límite del artículo 31.Uno de la Ley del IP, calculado con arreglo a las cuotas del impuesto sobre la renta tributado en Bélgica, aportando para ello sus declaraciones de impuestos belgas. La Administración tributaria española había denegado sistemáticamente estas solicitudes, pero el Tribunal Superior de Justicia de Baleares estimó los recursos interpuestos por los contribuyentes, considerando que la diferencia de trato resultaba discriminatoria.

La Abogacía del Estado argumentó en el recurso de casación interpuesto que la limitación establecida en el artículo 31.Uno de la Ley del IP 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. Según la Abogacía del Estado, aplicar esa limitación a un no residente con la simple presentación de una declaración del impuesto sobre la renta de su país de residencia sería tergiversar la finalidad del límite, pues se desconoce qué rentas se sujetan a gravamen en dicho país y a qué tipos. Además, sostuvo que la aplicación del límite requiere que la suma de cuotas sea homogénea, es decir, que la tributación de la totalidad del patrimonio del sujeto en relación con lo que satisface por su renta mundial, ambos en sede de tributación en España por renta y patrimonio mundiales, no resulte confiscatoria. La Abogacía del Estado defendió 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. Así, según la tesis de la Administración, existía una justificación objetiva y razonable basada en la circunstancia de la residencia habitual, sin que pudiera hablarse de discriminación ni arbitrariedad alguna.

Por su parte, el contribuyente rechazó la tesis del desconocimiento del legislador sobre el régimen fiscal belga, señalando que España y Bélgica tienen suscrito desde 1995 un convenio de doble imposición, lo cual supone necesariamente un conocimiento mutuo de los respectivos sistemas tributarios. El Convenio entre el Reino de España y el Reino de Bélgica asimila expresamente el IRPF español y el impuesto belga sobre la renta de las personas físicas (IPPTA), y contempla cláusulas de no discriminación y de intercambio de información entre

Administraciones. La defensa de los contribuyentes argumentó que la referida homogeneidad de cuotas no es un requisito que quede consagrado en la Ley del IP, y que la Exposición de Motivos de la Ley del IP indicaba que el IP debe funcionar de forma independiente del IRPF, dotado de un carácter estable y autónomo. Finalmente, sostuvo que la inaplicación del artículo 31.Uno de la Ley del IP a los no residentes contraviene no solo el artículo 31 CE, sino también la normativa europea, vulnerando la libertad de residencia y la libre circulación de capitales por una discriminación arbitraria.

El Tribunal Supremo fundamenta su decisión en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, particularmente en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 (Comisión/España, C-127/12), referida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero que versa sobre situaciones equiparables. Y sintetiza las claves esenciales de la jurisprudencia del TJUE de la siguiente manera:

- i) Se prohíbe cualquier restricción a los movimientos de capitales entre Estados miembros;
- ii) Dentro de las medidas prohibidas se incluyen aquellas que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro;
- 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 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 de que se trate; y
- vi) Las razones imperiosas de interés general exigen que se garantice la realización del objetivo perseguido sin exceder de lo necesario para alcanzarlo.

El Alto Tribunal subraya 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 constituir una restricción de la libre circulación de capitales. La normativa considera como sujetos pasivos a quienes sean los titulares de los bienes, si bien diferencia entre obligación personal y obligación real según se englobe la totalidad del patrimonio o sólo aquellos bienes o derechos situados en España. Lo relevante es que esta figura impositiva grava la tenencia de bienes y derechos, de modo que resulta indiferente encontrarse ante una obligación real o personal, pues lo definitivo es que nos hallamos ante una situación comparable, ya que tanto en el caso del residente nacional como en el del residente comunitario se gravan los mismos bienes y ambos se encuentran en la misma situación: la acumulación de renta y patrimonio. La existencia de una obligación real o personal es intranscendente pues no altera la naturaleza del impuesto ni su objeto, que sigue siendo el mismo.

Asimismo, considera que 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 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. Además, el Convenio entre el Reino de España y el Reino de Bélgica contempla cláusulas de no discriminación y de intercambio de información.

Además, el Tribunal Supremo señala que no resulta razonable tratar de justificar la excepción a la libre circulación de capitales en el principio de no confiscatoriedad, dado que los contribuyentes nacionales y los de países terceros se encuentran en la misma situación. Limitar la contribución al impuesto del patrimonio para conciliar este impuesto con el gravamen sobre las rentas, evitando la confiscatoriedad del impuesto es una finalidad que afecta tanto a la situación nacional como a la transfronteriza.

En consecuencia, el Tribunal Supremo concluye que existe una vulneración del principio de libre circulación de capitales establecido en el Derecho de la Unión Europea.

Estas sentencias tienen un impacto inmediato y significativo para contribuyentes no residentes con patrimonio en España, especialmente aquellos con patrimonios elevados que generan rentas limitadas. Así, los contribuyentes afectados, podrán aplicar la limitación contemplada en el artículo 31.Uno de la Ley del IP, calculada con arreglo a las cuotas del IRPF tributado en su país de residencia en ejercicios futuros. Aquellos

contribuyentes que hayan presentado sus autoliquidaciones sin aplicar el límite conjunto, podrán solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones y la devolución de lo abonado en exceso junto con los intereses de demora que resulten procedentes.

No obstante, estas sentencias abren importantes interrogantes que deberán ser resueltos en el futuro, tanto por la jurisprudencia como, eventualmente, por el legislador. En primer lugar, surge la cuestión de si esta doctrina se aplica exclusivamente a residentes en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, así como en terceros países con los que España tenga suscrito un Convenio de Doble Imposición o acuerdos de intercambio de información y si, por tanto, quedarían excluidos los residentes en países que carezcan de estos instrumentos o si, en su caso, podrían acreditar de alguna otra forma la tributación soportada en su país de residencia. El Tribunal Supremo menciona que la situación de residentes y no residentes puede considerarse diferente cuando no existan medios para obtener la información apropiada de los titulares de inmuebles, refiriéndose a países no vinculados con el Estado miembro de imposición por ninguna obligación convencional de comunicación de información fiscal, lo que podría limitar su aplicación. Por suerte España tiene una amplia red de convenios para evitar la doble imposición, por lo que es previsible esperar que la aplicación del criterio jurisprudencial será posible en la mayoría de las situaciones.

En segundo lugar, se plantea la cuestión de qué ocurre con contribuyentes residentes en países donde se apliquen reglas distintas de imputación de rentas o de devengo, como la valoración de activos a valor de mercado al cierre de cada ejercicio, las reglas de transparencia fiscal internacional o la calificación de ciertos rendimientos como del capital mobiliario o ganancias patrimoniales (a corto/largo plazo). La existencia de este tipo de reglas, que difieran sustancialmente de las españolas, podría alterar de manera significativa la base imponible del impuesto sobre la renta en el país de residencia respecto del sistema español. Esto es, surge la duda sobre cómo proceder cuando el impuesto sobre la renta del país de residencia no sea análogo al IRPF español, ya sea por gravar una base imponible sustancialmente diferente, aplicar tipos impositivos muy reducidos o incluso inexistentes, o tener una estructura completamente distinta. El Tribunal menciona que los no residentes abonan en sus respectivos países de residencia un impuesto equivalente al IRPF, pero no establece criterios claros sobre qué debe entenderse por “equivalente”. La determinación de la analogía entre sistemas tributarios y los mecanismos de acreditación de la tributación efectivamente soportada en el extranjero serán aspectos cruciales en la aplicación práctica de esta doctrina.

Estas cuestiones requerirán un análisis caso por caso y, previsiblemente, darán lugar a nuevos pronunciamientos judiciales que irán perfilando el alcance exacto de esta importante novedad jurisprudencial. Mientras tanto, los contribuyentes no residentes afectados deben valorar la posibilidad de solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones del IP de ejercicios no prescritos para reclamar la devolución de los importes correspondientes.

Contacto



José Suárez

Socio de Fiscal

jsuarez@perezllorca.com

T. +34 91 423 67 41



Clara Jiménez

Socia de Fiscal

cjimenez@perezllorca.com

T. +34 91 423 20 89

Oficinas

Europe ↗

Barcelona
Lisbon
Madrid

Brussels
London

America ↗

Bogotá
Mexico City
New York

Asia-Pacific ↗

Singapore

La información contenida en esta Nota Jurídica es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico.

Este documento ha sido elaborado el 17 de noviembre de 2025 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.

©2025 Pérez-Llorca. Todos los derechos reservados.

App Pérez-Llorca
Todo el contenido jurídico



DISPONIBLE EN
Google Play



DISPONIBLE EN
App Store

perezllorca.com ↗

