

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080303

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de noviembre de 2020

Sala 1.^a

R.G. 4795/2019

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas de bienes inmuebles. Arrendamiento de bienes inmuebles. Improcedencia de aplicación de reducciones a los no residentes.

El interesado insta la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al modelo 210, y solicita la devolución de ingresos indebidos en base a que considera que le resulta de aplicación la reducción prevista en el art. 23.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), pues de lo contrario se estaría vulnerando el derecho comunitario de libre circulación de capitales ya que se estaría otorgando un mejor tratamiento fiscal a los residentes en España que obtuvieran rendimientos por el arrendamiento de viviendas para uso permanente de sus ocupantes respecto a los no residentes que percibieran idénticos ingresos.

Pues bien, en primer lugar, hay que señalar que de acuerdo con lo establecido en el Convenio de 3 de febrero de 2011 (Convenio con Alemania), España podrá someter a imposición las rentas que procedan del alquiler de bienes inmuebles situados en España y obtenidas por un residente en Alemania, de acuerdo con la normativa interna.

Por su parte, los rendimientos obtenidos por no residentes en territorio español derivados del arrendamiento de bienes inmuebles sin que constituya actividad económica, están sujetos a tributación en España, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 13.1.g) del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR).

Además, el art. 24.1 del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) señala que «la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones».

Por tanto, atendiendo a la normativa expuesta, los rendimientos obtenidos por un residente en Alemania derivados del arrendamiento de un bien inmueble situado en territorio español, están sujetos a tributación en España, sin que le sean de aplicación las reducciones previstas en la Ley 35/2006 (Ley IRPF), entre las que se prevé la invocada por el interesado. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 23.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 13 y 24.

Convenio de 3 de febrero de 2011 (Convenio con Alemania), art. 6.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra el Acuerdo por el que se desestiman las solicitudes de rectificación de autoliquidación referidas al IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES, modelo 210, ejercicios 2015 cuarto trimestre, 2016 primer trimestre, 2016 segundo trimestre, 2016 tercer trimestre, 2016 cuarto trimestre, 2017 primer trimestre, 2017 segundo trimestre, 2017 tercer trimestre, 2017 cuarto trimestre, 2018 primer trimestre, 2018 segundo trimestre, 2018 tercer trimestre, 2018 cuarto trimestre, 2019 primer trimestre, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El ahora recurrente, considerándose residente en Alemania, presentó, en plazo, declaración del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, modelo 210, correspondiente a los ejercicios 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019, declarando los rendimientos procedentes del arrendamiento de un inmueble de su titularidad sito en localidad española ...

Segundo.

Con fecha 7 de mayo de 2019 presentó solicitud de rectificación de las citadas declaraciones, instando la devolución de ingresos indebidos, al considerar que le era aplicable la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 LIRPF: "En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente", por cuanto había tenido conocimiento que recientemente la Comisión Europea había iniciado un procedimiento de infracción contra España al considerar discriminatorio que esta reducción pudiera aplicarse a los contribuyentes del IRPF pero no a los no residentes, vulnerándose de esta manera el artículo 63 del TFUE.

Tercero.

Con fecha 7 de junio de 2019 el Jefe de Área de No Residentes dictó propuesta de rectificación de autoliquidación, por la que se procedía a desestimar las solicitudes de rectificación presentadas en base a que, de conformidad con el artículo 24.1 del TRLIRNR "la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones".

Cuarto.

Con fecha 21 de junio de 2019 el interesado presenta alegaciones exponiendo nuevamente que el 7 de marzo de 2019 la Comisión Europea, dentro del paquete de procedimientos de infracción de marzo, incluye un procedimiento de infracción en el ámbito fiscal a España, en el cual se le pide que elimine la discriminación en la tributación de ingresos por percepción de alquileres por parte de personas físicas no residentes.

Con fecha 4 de julio de 2019, el Jefe de Área de No Residentes dicta resolución de rectificación de autoliquidación, que es notificada el día 10 de julio de 2019, acordando desestimar las solicitudes presentadas, indicando que no compete a la oficina gestora pronunciarse sobre el procedimiento de infracción iniciado contra España por la Comisión Europea, y que de acuerdo con la legislación vigente, y en particular el artículo 24.1 del TRLIRNR, no procede la aplicación de la reducción.

Quinto.

No estando conforme con la desestimación de las rectificaciones de autoliquidación, el interesado interpone el 2 de agosto de 2019 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

* El hecho de que el artículo 24.1 del TRLIRNR no permita aplicar las reducciones previstas en la LIRPF constituye un trato discriminatorio ya que otorga un mejor tratamiento fiscal a los residentes de España que obtengan rendimientos por el arrendamiento de viviendas para uso permanente de sus ocupantes respecto a los no residentes que perciban idénticos ingresos, resultando contrario a la libre circulación de capitales, tal y como ha apreciado la Comisión Europea.

* Sostiene que ha de estarse a la jerarquía normativa, siendo disconforme a derecho cualquier cuestión contraria a la fuente de derecho que emana de la Unión Europea.

* Solicita elevación de cuestión prejudicial ante el TJUE.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución por la que se desestiman las solicitudes de rectificación de autoliquidación dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria es conforme a derecho.

Tercero.

Según consta en el expediente, el recurrente insta la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al modelo 210 IRNR, mencionadas en el encabezamiento, y solicita la devolución de ingresos indebidos en base a que considera que le resulta de aplicación la reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF, pues de lo contrario se estaría vulnerando el derecho comunitario de libre circulación de capitales ya que se estaría otorgando un mejor tratamiento fiscal a los residentes en España que obtuvieran rendimientos por el arrendamiento de viviendas para uso permanente de sus ocupantes respecto a los no residentes que percibieran idénticos ingresos.

Pues bien, en primer lugar hemos de señalar que de acuerdo con lo establecido en el Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania, España podrá someter a imposición las rentas que procedan del alquiler de bienes inmuebles situados en España y obtenidas por un residente en Alemania, de acuerdo con la normativa interna.

Así se recoge en el artículo 6 del Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011:

"1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

(...)

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o arquería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.(...)"

Por su parte, los rendimientos obtenidos por no residentes en territorio español derivados del arrendamiento de bienes inmuebles sin que constituyan actividad económica, están sujetos a tributación en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.g) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos".

Además, el artículo 24.1 del TRLIRNR señala que "la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones."

Por tanto, atendiendo a la normativa expuesta, los rendimientos obtenidos por un residente en Alemania derivados del arrendamiento de un bien inmueble situado en territorio español, están sujetos a tributación en España, sin que le sean de aplicación las reducciones previstas en la LIRPF, entre las que se prevé la invocada por el recurrente (artículo 23.2 de la LIRPF).

Cuarto.

Por su parte, el recurrente alega que el hecho de que el artículo 24.1 del TRLIRNR no permita aplicar las reducciones previstas en la LIRPF constituye un trato discriminatorio ya que otorga un mejor tratamiento fiscal a los residentes de España que obtengan rendimientos por el arrendamiento de viviendas para uso permanente de sus ocupantes respecto a los no residentes que perciban idénticos ingresos, resultando contrario a la libre circulación de capitales, tal y como ha apreciado la Comisión Europea.

En otras palabras, el reclamante alega que la normativa española es contraria al derecho comunitario.

Pues bien, las cuestiones relativas a la aplicación del Derecho Comunitario en los estados miembros, y en particular los casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del derecho comunitario: la primacía del

Derecho Comunitario (sostenida por primera vez en la sentencia de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, Costa vs. ENEL) y el efecto directo (proclamado en la sentencia del TJCE de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, Van Gend und Loos). En particular, la primera de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del Derecho Comunitario en todos los Estados miembros, por lo que las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas incompatibles con ellas.

Consecuentemente con estas consideraciones, muchos son los procedimientos consagrados en el ámbito comunitario para garantizar el acomodo de la normativa y de las actuaciones de las Administraciones a las exigencias del Derecho comunitario.

De entre todos ellos conviene destacar el procedimiento de infracción.

A estos efectos, la Comisión puede iniciar un procedimiento formal de infracción si el Estado miembro afectado no notifica las medidas adoptadas para transponer plenamente las disposiciones de las directivas o no subsana un supuesto incumplimiento de la legislación de la UE. El procedimiento se desarrolla siguiendo una serie de etapas contempladas en los Tratados de la UE, que culminan con la adopción de una decisión formal:

1. La Comisión envía una carta de emplazamiento solicitando más información al Estado miembro, que dispone de un determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses) para remitir una respuesta detallada.

2. Si la Comisión llega a la conclusión de que el Estado no cumple sus obligaciones con arreglo a la legislación de la UE, puede enviar un dictamen motivado es decir, una petición formal para que se dé cumplimiento a dicha legislación, en el que explica por qué considera que se está infringiendo el Derecho de la Unión. La Comisión también insta al Estado miembro a que le informe de las medidas adoptadas, en un determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses).

3. Si el Estado miembro mantiene el incumplimiento, la Comisión puede optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia. Sin embargo, la mayoría de los asuntos se resuelven antes de llegar a este extremo.

4. Cuando un Estado miembro no comunica a tiempo las medidas por las que incorpora las disposiciones de una directiva, la Comisión puede pedir al Tribunal de Justicia que imponga sanciones.

5. Si el Tribunal de Justicia aprecia que un Estado miembro ha infringido la legislación de la UE, las autoridades nacionales están obligadas a tomar medidas para ajustarse a la sentencia del Tribunal.

Si, a pesar de la sentencia del Tribunal de Justicia, el Estado miembro sigue sin corregir la situación, la Comisión puede devolver el asunto al Tribunal.

Cuando devuelve el asunto al Tribunal de Justicia por segunda vez, la Comisión propone que este imponga sanciones económicas (consistentes en una suma a tanto alzado y/o en multas diarias).

La Comisión publica mensualmente las acciones jurídicas llevadas a cabo, siendo posible también y no infrecuente que se publique el archivo del procedimiento.

En el presente caso, no es desconocido para este Tribunal que la Comisión Europea decidió enviar una carta de emplazamiento a España pidiéndole que eliminase un trato fiscal discriminatorio para los no residentes en relación con los ingresos derivados del alquiler de viviendas (número de infracción ...).

A estos efectos, en la página de la Comisión Europea, hoja informativa de 7 de marzo de 2019, se hace constar en relación a este procedimiento:

"Fiscalidad: la Comisión pide a ESPAÑA que elimine la discriminación en la tributación de los ingresos por percepción de alquileres por parte de personas físicas no residentes.

La Comisión ha decidido hoy enviar una carta de emplazamiento a España pidiéndole que elimine un trato fiscal discriminatorio para los no residentes en relación con los ingresos derivados del alquiler de viviendas. A efectos del impuesto sobre la renta, las personas físicas residentes disfrutaban de una reducción del 60 % de los ingresos netos obtenidos por el alquiler de bienes inmuebles utilizados por el arrendatario como vivienda. Sin embargo, las personas físicas no residentes no pueden beneficiarse de esta reducción. Así pues, los inversores de otros Estados miembros de la UE o del EEE están sujetos a un trato diferente que restringe indebidamente la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE). Si España no actúa en los dos próximos meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado a las autoridades españolas".

Sin embargo, según la propia página de la Comisión (Comisión Europea, Aplicación del Derecho de la UE, Infracciones, Decisiones sobre infracciones) dicho procedimiento está todavía en curso, sin que tenga constancia este Tribunal Central de que la Comisión hubiese pasado a la siguiente fase, emitiendo un dictamen motivado.

Dicho lo cual, a los efectos de resolver la presente controversia hemos de tener en cuenta los términos en los que se manifestaba el presente Tribunal en la Resolución 529/2016 de 14 de febrero de 2019, en relación con otro procedimiento infractor, que se encontraba en una fase más avanzada que el que se debate en la presente reclamación :

"Por último, debe dejarse constancia de que este Tribunal Central desconoce si el Procedimiento nº .../... abierto por la Comisión contra el Reino de España ya citado, en el contexto del cual, tal y como se ha hecho público, la Comisión ha enviado a España en fecha 15 de febrero de 2017 un dictamen motivado instando la modificación de sus normas en este ámbito, y advirtiendo que "de no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE" ha sido finalmente remitido ante el TJUE, y, en su caso, el estado de la tramitación. Hay que señalar que la Comisión Europea no dispone en estos concretos procedimientos de infracción de la potestad de imponer unilateralmente la derogación o inaplicación de una normativa nacional en tanto no exista sentencia del Tribunal de Justicia".

Por tanto, y en aplicación al caso aquí planteado, no solo no existe una Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que implique una derogación o modificación de la normativa nacional, sino que simplemente se ha producido el envío de carta de emplazamiento sin que conste que se haya avanzado en el procedimiento de una eventual infracción del ordenamiento comunitario al estadio de dictamen motivado.

En consecuencia, en este estadio, procede la aplicación de lo previsto en la normativa nacional y, en concreto, el artículo 24.1 del TRIRNR que establece:

"la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones".

Por tanto, no procede la aplicación de la reducción del 60% invocada por el recurrente, debiendo confirmarse el acto impugnado.

Finalmente, respecto a la solicitud de que este Tribunal plantee una cuestión prejudicial al TJUE, señalar que la Sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, en el asunto C274/14, declara inadmisibile la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Económico Administrativo Central "ya que no puede calificarse a dicho organismo de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 TFUE".

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.