

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091349

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1411/2023, de 13 de noviembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5748/2022

SUMARIO:

Fiscalidad internacional. Convenios para evitar la doble imposición. Países Bajos. IRPF. Rentas exentas. Exención con progresividad. El objeto de este recurso consiste en examinar si la sentencia impugnada por el Abogado del Estado es conforme a Derecho y determinar si al amparo de lo dispuesto en la disp. adic. vigésima de la Ley IRPF y en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio firmado por el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos, debe aplicarse la exención con progresividad a las rentas percibidas por pensiones públicas procedentes de Países Bajos, de forma que, aunque no se sometan a tributación, deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas gravadas del período impositivo. Entre los sistemas para paliar la doble imposición internacional, se encuentra el del método de exención, por el que la renta obtenida en el extranjero se declara exenta, también conocido como método de reparto, puesto que en definitiva el gravamen se reparte entre los dos Estados, el de residencia y el de la fuente. En todo caso, el Estado de residencia va a considerar exentas las rentas obtenidas y el patrimonio poseído en el Estado de la fuente, renunciando con ello a la percepción de su impuesto, al considerar que ya han sido sometidas a gravamen en el Estado de la fuente, es decir, el Estado de residencia renuncia a la percepción de su impuesto cuando recaiga sobre contribuyentes que tengan relación con otros Estados. Para evitar, pues, la doble imposición el Estado de residencia está obligado a establecer la exención, y ello es así con independencia de que el derecho a gravar sea o no ejercido por el otro Estado. Admite dos variantes: la exención íntegra, en virtud de la que esa renta simplemente no se incorpora a la base imponible, y la exención con progresividad, en la que se integra en la base imponible a los solos efectos de calcular el tipo de gravamen; una vez obtenido éste se aplica sin tener en cuenta las ganancias realizadas en el extranjero, solución que alcanza todo el sentido en los impuestos progresivos. La Sala considera, en línea con lo mantenido por el Abogado del Estado que el art. 25.3 del CDI faculta a la Administración tributaria para aplicar la exención con progresividad, cuando se vaya a realizar el cálculo de la cuota del IRPF correspondiente al resto de rentas gravadas en España, por aplicación de lo previsto en la disp. adic. vigésima Ley IRPF. El art. 25.3 del CDI entre España y Países Bajos, es una norma directamente aplicable cuando una determinada renta que ha tributado en Países Bajos se declara exenta en España. El art. 25.3 CDI debe interpretarse en el sentido de entender que cuando una determinada renta ha tributado efectivamente, por aplicación de las normas vigentes, en Países Bajos, entonces España está obligada a considerarla exenta, sin perjuicio de aplicar un criterio de progresividad, lo que resulta adecuado a su finalidad, que es evitar la doble imposición, pero sin perder la nota de progresividad que caracteriza a este impuesto [Vid., STS de 12 de junio de 2023, recurso n.º 915/2022 (NFJ090240)]. El Tribunal concluye que el art. 5 Ley IRPF, junto con la disp. adic. vigésima Ley IRPF, en la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, y la regulación del Convenio de Doble Imposición – art. 25.3-, se deben considerar suficientes para que la Administración tributaria pueda aplicar directamente la exención con progresividad en los casos previstos en los CDI que incluyan esta cláusula, por lo que al amparo de la disp. adic. vigésima Ley IRPF y en el Convenio de 16 de junio de 1971 (Convenio con Países Bajos) debe aplicarse la exención con progresividad a las rentas percibidas por pensiones públicas procedentes de Países Bajos, de forma que, aunque no se sometan a tributación, deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas gravadas del período impositivo. [Vid., ATS de 22 de febrero de 2023, recurso n.º 5748/2022 (NFJ088992) y STSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de mayo de 2022, recurso n.º 921/2021 (NFJ088990) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), arts. 5, 7 y disp. adic. vigésima.

Ley 58/2003 (LGT), art. 8.

Convenio de 16 de junio de 1971 (Convenio con Países Bajos), art. 25.3.

PONENTE:

Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.411/2023

Fecha de sentencia: 13/11/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5748/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/11/2023

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5748/2022

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1411/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de noviembre de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 5748/2022, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 18 de mayo de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 921/2021.

No ha comparecido la parte recurrida, doña Covadonga.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 18 de mayo de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 921/2021, promovido por la representación procesal de doña Covadonga contra la resolución de 27 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000, formulada contra la liquidación practicada por la Administración de Denia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] del ejercicio 2015, por un importe de 2.123,26 euros.

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

"FALLAMOS: 1. Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D.^a Covadonga contra la resolución de 21-5-2021 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de la reclamación nº NUM000, formulada contra la liquidación practicada por la Administración de Denia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

2. Se anulan y dejan sin efecto los actos impugnados.

3. Se hace expresa imposición de las costas procesales a la Administración demandada".

Segundo.

Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 5 y la disposición adicional vigésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["LIRPF"], en relación con los artículos 20.1 y 25.3 del Convenio suscrito entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el 16 de junio de 1971 ["CDI"].

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que las normas citadas fueron alegadas por las partes y tomadas en consideración por la Sala de instancia para resolver el debate, de forma que si hubiera concluido que procedía la aplicación directa de las disposiciones contenidas en los convenios internacionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 LIRPF, habría entendido aplicable la exención con progresividad a las rentas consistentes en pensiones públicas percibidas por residentes en España procedentes de los Países Bajos.

2. La Sala de instancia, por auto de 7 de julio de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido únicamente el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 22 de febrero de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, al amparo de lo dispuesto en la disposición adicional vigésima de la LIRPF y en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio firmado por el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos, debe aplicarse la exención con progresividad a las rentas percibidas por pensiones públicas procedentes de Países Bajos, de forma que, aunque no se sometan a tributación, deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas gravadas del período impositivo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 5 y la Disposición adicional vigésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["LIRPF"].

3.2. El artículo 25.3 del Convenio suscrito entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el 16 de junio de 1971 ["CDI"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 4 de abril de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras reproducir los antecedentes de hecho necesarios para comprender la cuestión planteada, recogidos en el escrito de preparación, expone que la AEAT llevó a cabo la regularización del IRPF, ejercicio 2015, de doña Covadonga, sobre la base de que percibía una pensión pública de los Países Bajos, cuyas rentas estaban exentas por tributar en su país, pero se consideró que debían incluirse para determinar el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas no exentas, es decir, se trataba de rentas exentas con progresividad a añadir a la base liquidable general o del ahorro, según corresponda a la naturaleza de las rentas, al objeto de calcular el tipo medio de gravamen que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica.

Partiendo de que no se discute que estamos ante un supuesto del art. 20.1 CDI, ya que la pensión ha tributado en Países Bajos y se ha considerado exenta en España, sostiene el Abogado del Estado que el art. 25.3 del CDI faculta expresamente a España para aplicar la llamada exención con progresividad, cuando se vaya a realizar el cálculo de la cuota del IRPF correspondiente al resto de rentas gravadas en España, por aplicación de lo previsto en la Disposición adicional vigésima LIRPF.

Alega que el Tribunal de instancia reproduce el art. 5 de la LIRPF pero obvia sus consecuencias que le deberían haber llevado a la aplicación directa de las disposiciones contenidas en los propios Tratados y Convenios internacionales, en particular, en el art. 25.3 CDI. Sostiene que la cuestión controvertida es si el art. 5, junto con la Disposición adicional vigésima de la LIRPF y la propia regulación del Convenio, se deben considerar suficientes para que la Administración tributaria deba aplicar directamente la exención con progresividad en todos los casos previstos en los CDI que incluyan esta cláusula, o si, por el contrario, dichos preceptos son insuficientes y es imprescindible un ulterior desarrollo legal, que no se ha producido.

En primer término, sostiene que la Disposición adicional vigésima se aplica a los supuestos de progresividad previstos en los Convenios de Doble Imposición. En efecto, considera que la única justificación para que el legislador haya introducido la Disposición adicional vigésima de la LIRPF con su concreto contenido aplicativo, es que entiende aplicable directamente la exención con progresividad, en todos los casos en que un CDI firmado por España así lo prevea, puesto que tal figura, la de la exención con progresividad, no existe en nuestro ámbito interno. Considera que queda reforzada esta afirmación si se tiene en cuenta que la única referencia a la exención con progresividad que contiene la ley del impuesto, al margen de la regulación establecida en la DA vigésima, está en el art. 98.2 LIRPF, con una mención expresa a los CDI.

Afirma que la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V4677-16, en la que se apoya la Sala de instancia, no aporta un criterio válido para resolver el asunto planteado, pues la DGT en esa consulta expone los requisitos para aplicar la exención por trabajos realizados en el extranjero, rechazando expresamente la progresividad porque las normas que la regulan, el art. 7.p) de la Ley y 6 del Reglamento del IRPF, no establecen ese efecto. Sin embargo, la DGT ha admitido la aplicación de la progresividad en casos como el que se examina, citando al efecto la consulta vinculante V0263-20, de 4-2-2020, dictada sobre un caso con los Países Bajos, que entiende que la regulación vigente es suficiente para aplicar la exención con progresividad prevista en el Convenio.

En segundo término, sostiene que la norma del CDI que prevé la progresividad es directamente aplicable con los efectos previstos en la DA vigésima LIRPF. Cita la STS de 27 de marzo de 2012, rec. cas. 2886/2008, sobre la naturaleza de las normas contenidas en los CDI.

Recuerda que el Tribunal Supremo ha admitido sin problemas la aplicación directa de las normas contenidas en un CDI. Cita también la STS de 5-11-2020, rec. cas. 3000/2018. Y ello será así, siempre que nos encontremos ante un mandato completo, autosuficiente, en el que se enuncia el supuesto de hecho y se anuda al mismo una consecuencia jurídica de carácter sustantivo.

Sostiene que el art. 25.3 CDI debe interpretarse en el sentido de que cuando la renta tributa efectivamente, por aplicación de las normas vigentes, en Países Bajos, entonces España está obligada a reconocer una exención, aplicando el criterio de progresividad. Se quiere evitar la doble imposición pero sin que el impuesto sobre la renta pierda la nota de progresividad, que es uno de sus caracteres constitutivos. El mecanismo expresamente previsto en el CDI es la exención con progresividad.

Concluye que la DA Vigésima LIRPF solamente puede referirse a los supuestos de rentas exentas regulados en los Convenios para evitar la doble imposición y también que el art. 25.3 CDI España-Países Bajos es una norma directamente aplicable cuando una determinada renta que ha tributado en Países Bajos se declara exenta en España. La aplicación conjunta de esas premisas determina que la exención se aplique con progresividad, siguiendo para ello el procedimiento previsto en la Disposición adicional vigésima LIRPF.

Solicita a la Sala fije la siguiente doctrina:

"Al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima de la LIRPF y en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio firmado por el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos, debe aplicarse la exención con progresividad a las rentas percibidas por pensiones públicas procedentes de Países Bajos, de forma que, aunque no se sometan a tributación, deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas gravadas del período impositivo".

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido la Disposición adicional vigésima LIRPF, en relación con los artículos 20 y 25.3 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y los Países Bajos y, en su virtud, se solicita del Tribunal Supremo que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 21-5-2021 y los acuerdos de los que trae causa".

Y solicita a la Sala:

"[...] fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valencia de 21-5-2021 y los acuerdos de los que trae causa".

Cuarto.

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

Por providencia de 10 de abril de 2023, y dada la falta de personación de la parte recurrida, se acordó que el recurso quedase concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera, sin que hubiera lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 10 de julio de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 7 de noviembre de 2023, fecha en que se deliberó y votó con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, impugnada en casación por el Abogado del Estado y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima de la LIRPF y en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de

Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio firmado por el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos, debe aplicarse la exención con progresividad a las rentas percibidas por pensiones públicas procedentes de Países Bajos, de forma que, aunque no se sometían a tributación, debían tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas gravadas del período impositivo.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. La obligada tributaria, doña Covadonga, parte recurrida en esta casación, fue objeto de una regularización practicada por la Administración de Denia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de IRPF, ejercicio 2015, resultando una liquidación con cuota a ingresar de 2.123, 26 euros, que fue notificada en fecha 6 de marzo de 2020.

La regularización tributaria tuvo como objeto la determinación de la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en el ejercicio, incluidos los procedentes de pensiones percibidas en el extranjero. No hay controversia en que la Sra. Covadonga percibía una pensión pública de los Países Bajos que se encontraba exenta en el IRPF, al tratarse de un rendimiento que tributaba en su país, pero la administración consideró que estas rentas debían incluirse para determinar el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas no exentas, es decir, entendió que se trataba de rentas exentas con progresividad a añadir a la base liquidable general o del ahorro, según correspondiera a la naturaleza de las rentas, al objeto de calcular el tipo medio de gravamen que procediera aplicar para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica.

2.2. Contra la mencionada liquidación, la Sra. Covadonga interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que fue desestimada por resolución de 27 de mayo de 2021.

2.3. Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, fue estimado por sentencia de 18 de mayo de 2022, que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La ratio decidendi de la sentencia sobre el particular que nos ocupa se contiene en el FD Tercero, en el que, tras exponer el marco jurídico que considera de aplicación, concluye lo siguiente:

"Con estos mimbres normativos la Administración tributaria considera aplicable la figura de las rentas exentas con progresividad que, según su naturaleza, se han de añadir a la base liquidable general o del ahorro, al objeto de calcular el tipo medio de gravamen que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica.

La Administración demandada entiende que en determinados Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España se establece que, cuando las rentas obtenidas por un contribuyente estén exentas, conforme a las disposiciones del propio Convenio, las mismas deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable sobre el resto de las rentas obtenidas por dicho contribuyente en el ejercicio.

Pero esta Sala no comparte esta posición jurídica, que consideramos contraria a derecho.

En efecto, nadie discute que estamos ante la percepción por la actora de una pensión pública de los Países Bajos, que esta renta está exenta por tributar en su país y así disponerlo el Convenio de 1971, pero la discrepancia surge en la aplicación concreta al IRPF de 2015 de la actora de las rentas exentas con progresividad.

Pero entendemos que, en ningún caso, las normas expuestas puedan dar cobertura o servir para aplicar directamente por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la regla de la exención con progresividad, pues ni la Ley General Tributaria, como norma común, ni la Ley del IRPF, como norma específica, la han regulado hasta la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que introdujo en la Ley 35/2006 la ya citada nueva Disposición Adicional Vigésima, en vigor desde 1 de enero de 2015.

Sin embargo, esta Disposición Adicional lo único que hace es definir las rentas exentas con progresividad, sin que ello implique que todas las rentas declaradas exentas por la Ley del IRPF en su articulado pasen a ser rentas exentas con progresividad, so pena de comenzar a aplicarla en todos los supuestos exentos del artículo 7 LIRPF, valga el ejemplo, cosa que la AEAT no ha llegado a hacer ni podría válidamente.

También hemos de señalar que el artículo 25.3 del Convenio de Doble Imposición con Países Bajos establece que cuando las rentas obtenidas por un residente de un Estado estén exentas en el mismo, este Estado "podrá" tomar en consideración estas rentas exentas para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas de ese residente. Y esta opción que ofrece el Convenio a los Estados firmantes debe ejercerse, a partir del principio de legalidad tributaria o de reserva de ley (artículo 8 de la LGT), es decir, desde la creación por el legislador de una específica norma tributaria que así lo establezca, pero en absoluto puede hacerlo un órgano administrativo directamente, como aquí ha ocurrido, sin norma legal de respaldo, siendo por ello improcedente que la Administración de Denia aplique a las rentas exentas de la actora la progresividad para calcular el tipo de gravamen.

En tal sentido, consideramos que, fijada la cláusula que salvaguarde la exención con progresividad en el Convenio de 1971, se requiere que la ley interna española establezca expresamente los términos en los que la renta de fuente extranjera surtirá efectos en la determinación del tipo de gravamen. La mera referencia en los Convenios de Doble Imposición celebrados por España a la posibilidad de tomar en consideración los rendimientos o el

patrimonio exento a efectos de progresividad no es, en sí misma, suficiente para que la tributación de los restantes rendimientos o patrimonio resulte ajustada a Derecho.

Conviene recordar que los CDI no establecen nuevos tributos u obligaciones, limitándose a articular un mero reparto de la potestad tributaria entre los Estados contratantes. Por ello, no cabe la invocación directa del CDI para determinar el tipo de gravamen progresivo aplicable al extranjero residente, se requiere un pronunciamiento expreso del legislador a estos efectos, cosa que no existe aún en el ordenamiento español y que tampoco puede considerarse implícitamente otorgado por la LIRPF, que solo contempla esa posibilidad con carácter puramente definitorio en la mencionada DA Vigésima, pero sin concreción aplicable.

La propia Dirección General de Tributos así lo reconoce en un supuesto similar de renta exenta, en la contestación de 3-11-2016 a la consulta vinculante V4677-16, en la que dispone:

"Este Centro Directivo ha señalado (consulta V2605-15) que "los rendimientos del trabajo exentos por aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF no tienen la consideración de rentas exentas con progresividad, dado que la citada normativa que regula la exención no establece que dichos rendimientos del trabajo exentos deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del período impositivo".

Segundo.

Preceptos concernidos en este recurso.

1. Conforme al auto de admisión, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar la Disposición adicional vigésima de la LIRPF, que bajo la rúbrica " Rentas exentas con progresividad", en la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, establece que:

"Tienen la consideración de rentas exentas con progresividad aquellas rentas que, sin someterse a tributación, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del período impositivo.

Las rentas exentas con progresividad se añadirán a la base liquidable general o del ahorro, según corresponda a la naturaleza de las rentas, al objeto de calcular el tipo medio de gravamen que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica.

El tipo medio de gravamen así calculado se aplicará sobre la base liquidable general o del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad".

En cuanto a la eficacia de los convenios, el artículo 5 de la LIRPF dispone:

"Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española."

2. Por su parte, el artículo 25.3 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio firmado por el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971 (BOE núm. 248, de 16/10/1972), dispone lo siguiente:

"Cuando un residente en España obtenga rentas o posea bienes que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en los Países Bajos, España, salvo lo dispuesto en el número 4, eximirá del impuesto estas rentas o patrimonio, pero para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas o patrimonio de este residente puede aplicar el mismo tipo impositivo que correspondería si las rentas o patrimonio citados no hubieran sido eximidos".

Tercero.

Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que el auto de admisión, dictado por la Sección Primera de esta Sala en fecha 22 de febrero de 2023, identificó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, determinar si, al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima de la LIRPF y en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio firmado por el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos, debe aplicarse la exención con progresividad a las rentas percibidas por pensiones públicas procedentes de Países Bajos, de forma que, aunque no se sometan a tributación, deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas gravadas del período impositivo.

Como acertadamente recoge el auto de admisión, si bien el Tribunal Supremo en alguna sentencia se ha pronunciado sobre el método de exención con progresividad, que permite al estado de residencia tomar en cuenta los elementos de renta exentos para calcular el tipo de gravamen del Impuesto sobre la renta o el patrimonio aplicable a los demás elementos [sentencia de 9 de junio de 2011 (recurso de casación n.º 2242/2007,

ECLI:ES:TS:2011:3995]), no lo ha hecho sobre si la previsión por Convenio de doble imposición de esta fórmula se ha de aplicar de forma automática o, por el contrario, es necesario que el Estado regule esta potestad y establezca la exención con progresividad de las rentas y, en concreto, sobre si los rendimientos percibidos en concepto de pensión devengada en un país tercero que se hallan exentos por tributar en ese país, deben computar para fijar el tipo de gravamen aplicable en el impuesto sobre la renta cuando el convenio suscrito entre ambos estados contemple esta exención técnica.

2. Tratándose de fiscalidad internacional se debe estar, a tenor de lo dispuesto en el artículo 5 de la LIRPF, a lo establecido en esa Ley, por tanto, a la regulación interna del impuesto, sin perjuicio de tomar en consideración las previsiones contenidas en los convenios y tratados internacionales firmados por España que hayan pasado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico interno. Es decir, se ha de acudir, en primer lugar, a lo dispuesto en el CDI en vigor, completándolo con esa ordenación interna del tributo en todo aquello que el pacto internacional no contemple.

Tal y como ha recordado reiteradamente esta Sala, entre los sistemas para paliar la doble imposición internacional, se encuentra el del método de exención, por el que la renta obtenida en el extranjero se declara exenta, también conocido como método de reparto, puesto que en definitiva el gravamen se reparte entre los dos Estados, el de residencia y el de la fuente. En todo caso, el Estado de residencia va a considerar exentas las rentas obtenidas y el patrimonio poseído en el Estado de la fuente, renunciando con ello a la percepción de su impuesto, al considerar que ya han sido sometidas a gravamen en el Estado de la fuente, es decir, el Estado de residencia renuncia a la percepción de su impuesto cuando recaiga sobre contribuyentes que tengan relación con otros Estados. Para evitar, pues, la doble imposición el Estado de residencia está obligado a establecer la exención, y ello es así con independencia de que el derecho a gravar sea o no ejercido por el otro Estado. Admite dos variantes: (i) la exención íntegra, en virtud de la que esa renta simplemente no se incorpora a la base imponible, y (ii) la exención con progresividad, en la que se integra en la base imponible a los solos efectos de calcular el tipo de gravamen; una vez obtenido éste se aplica sin tener en cuenta las ganancias realizadas en el extranjero, solución que alcanza todo el sentido en los impuestos progresivos [STS de 17 de octubre de 2011 (rec. cas. 2356/09) y STS de 22 de marzo de 2012 (rec. cas. 6366/2008), entre otras].

A tenor de la redacción del artículo 25.3 del CDI suscrito entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos de 1971, los Estados soberanos firmantes optaron por el método de exención, en su variante de exención con progresividad. Es decir, el Convenio contempla la exención de la renta obtenida en el extranjero -pensión pública procedente de Países Bajos-, si bien paliada respecto del Estado de residencia con el principio de exención con progresividad (artículo 25), al permitir al Estado de residencia "[...] para calcular el impuesto correspondiente a las rentas o patrimonio de este residente...aplicar el mismo tipo impositivo que correspondería si las rentas o patrimonio citados no hubieran sido eximidos".

Lo pretendido por el modelo de Convenio de la OCDE y, en general, por los Convenios efectivamente celebrados es evitar, entre otros, la doble imposición efectiva sobre los rendimientos, dentro del marco de renta global de las personas físicas o jurídicas.

El problema será determinar si la previsión del CDI de la exención con progresividad permite su aplicación automática o, por el contrario, como sostiene la sentencia impugnada en casación, es necesario que el Estado regule esta potestad y establezca la exención con progresividad de las rentas. En suma, determinar si el artículo 5 de la LIRPF, junto con la Disposición adicional vigésima de la LIRPF, en la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015 -"Tienen la consideración de rentas exentas con progresividad aquellas rentas que, sin someterse a tributación, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del período impositivo"- y la regulación del Convenio de doble imposición -artículo 25.3-, se deben considerar suficientes para que la Administración tributaria pueda aplicar directamente la exención con progresividad en los casos previstos en los CDI que incluyan esta cláusula, o por el contrario, dichos preceptos son insuficientes y es imprescindible un ulterior desarrollo legal, que no se ha producido.

3. La Sala considera, en línea con lo mantenido por el Abogado del Estado en su escrito de recurso, que el artículo 25.3 del CDI faculta a la Administración tributaria para aplicar la exención con progresividad, cuando se vaya a realizar el cálculo de la cuota del IRPF correspondiente al resto de rentas gravadas en España, por aplicación de lo previsto en la Disposición adicional vigésima LIRPF. Esta consideración se apoya en las siguientes reflexiones.

3.1. En primer término, se entiende que la Disposición adicional vigésima de la LIRPF se aplica a los supuestos de progresividad previstos en los Convenios de Doble Imposición. En efecto, la justificación para su introducción es entender aplicable directamente la exención con progresividad en todos los casos en que un CDI firmado por España así lo prevea, dado que tal figura -exención con progresividad- no existe en nuestro ámbito interno. De esta forma, cuando la Disposición adicional vigésima se refiere a las "rentas exentas con progresividad" y las define como "aquellas rentas que, sin someterse a tributación, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del período impositivo", se está refiriendo a rentas contempladas en los CDI en los que se prevé la exención con progresividad.

De no admitirse que la Disposición adicional vigésima de la LIRPF junto con el artículo 25.3 CDI examinado, son suficientes para aplicar la exención con progresividad al caso analizado, nos encontraríamos con que estas normas quedarían vacías de contenido.

Esta afirmación se refuerza teniendo en cuenta que la única referencia a la exención con progresividad que contiene la ley del impuesto, al margen de la regulación establecida en DA Vigésima, está en el art. 98.2 LIRPF que contiene una mención expresa a los CDI, al señalar que:

"2. Cuando la Administración tributaria carezca de la información necesaria para la elaboración del borrador de declaración, pondrá a disposición del contribuyente los datos que puedan facilitarle la confección de la declaración del Impuesto.

No podrán suscribir ni confirmar el borrador de declaración los contribuyentes que se encuentren en alguna de las situaciones siguientes:

a) Los contribuyentes que hubieran obtenido rentas exentas con progresividad en virtud de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España (...)"

En definitiva, en las normas internas que regulan el impuesto no se prevé la exención con progresividad, lo que nos lleva a considerar, como se ha anticipado, que la Disposición adicional vigésima solo puede aplicarse a los supuestos previstos en normas que tratan de evitar la doble imposición y prevén expresamente la progresividad, como las contenidas en los Convenios de Doble Imposición.

3.2. En segundo término, la afirmación realizada resulta acorde con la finalidad del método de exención que, como hemos expuesto, pretende evitar la doble imposición efectiva sobre los rendimientos, en este caso, contemplando la exención de la renta obtenida en el extranjero -pensión pública procedente de Países Bajos-, si bien paliada respecto del Estado de residencia con el principio de exención con progresividad -artículo 25.3 CDI-, que permite al Estado de residencia "[...] para calcular el impuesto correspondiente a las rentas o patrimonio de este residente...aplicar el mismo tipo impositivo que correspondería si las rentas o patrimonio citados no hubieran sido eximidos".

Ello nos lleva a ratificar que el ámbito propio de aplicación de la Disposición adicional vigésima de la LIRPF, se encuentra en las exenciones derivadas de la aplicación de un CDI, de forma que solo puede aplicarse a los supuestos previstos en normas que tratan de evitar la doble imposición y prevén expresamente la progresividad, como las que se contienen en los CDI.

3.3. En tercer lugar, la consulta de la Dirección General de Tributos V4677-16, citada por la Sala de instancia, no nos aporta un criterio relevante para resolver el presente asunto, tal y como alega el Abogado del Estado.

En efecto, en la citada consulta se da contestación a "[...] la hipótesis de existencia de ... relación laboral entre la consultante y una sociedad belga", se examina "[...] la aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF" que se hace depender del cumplimiento "[...] de todos los requisitos mencionados", y sobre la última cuestión planteada, atinente a si se tratarían como rentas exentas o como rentas exentas con progresividad, tras reproducir el tenor de la disposición adicional vigésima de la LIRPF, señala:

"Este Centro Directivo ha señalado (consulta V2605-15) que "los rendimientos del trabajo exentos por aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF no tienen la consideración de rentas exentas con progresividad, dado que la citada normativa que regula la exención no establece que dichos rendimientos del trabajo exentos deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del período impositivo".

Tal y como se advierte de su contenido, la Dirección General de Tributos, en la consulta referida, expone los requisitos para aplicar la exención por trabajos realizados en el extranjero, y rechaza la progresividad porque las normas que la regulan, art. 7.p) de la Ley y 6 del Reglamento del IRPF, no establecen ese efecto.

Frente a ello, ha admitido sin dificultad la aplicación de la exención con progresividad en supuestos similares al ahora examinado, como se observa en la consulta V0263-20, de 4 de febrero de 2020, en la que examinando también el Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Países Bajos, entiende que la regulación vigente es suficiente para aplicar la exención con progresividad prevista en el Convenio, pronunciándose en los siguientes términos:

"[...] En cuanto a la eliminación de la doble imposición, en caso de existir, se habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 25 del citado Convenio. En particular, si la consultante es residente fiscal en España que obtiene rendimientos del trabajo que, de acuerdo con dicho Convenio, pueden someterse a imposición en Holanda, el apartado 3 del artículo 25 establece lo siguiente:

"3. Cuando un residente en España obtenga rentas o posea bienes que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en los Países Bajos, España, salvo lo dispuesto en el número 4, eximirá del impuesto estas rentas o patrimonio, pero para calcular el impuesto correspondiente a las

restantes rentas o patrimonio de este residente puede aplicar el mismo tipo impositivo que correspondería si las rentas o patrimonio citados no hubieran sido eximidos."

Al respecto, la disposición adicional vigésima de la LIRPF dispone:

"Tienen la consideración de rentas exentas con progresividad aquellas rentas que, sin someterse a tributación, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del período impositivo.

Las rentas exentas con progresividad se añadirán a la base liquidable general o del ahorro, según corresponda a la naturaleza de las rentas, al objeto de calcular el tipo medio de gravamen que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica.

El tipo medio de gravamen así calculado se aplicará sobre la base liquidable general o del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad."

Por tanto, en el supuesto de ser residente fiscal en España, a los rendimientos del trabajo obtenidos por la consultante que, con arreglo a la normativa interna reguladora del IRPF, estuvieran sujetos y no exentos de tributación por dicho impuesto en España y que, con arreglo a las disposiciones del citado Convenio, Holanda pudiera someter a gravamen, España los eximiría de tributación por aplicación del citado artículo 25.3 del Convenio. No obstante, tales rendimientos tendrían la consideración de rentas exentas con progresividad, esto es, sin someterse a tributación, se tendrían en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas percibidas por la consultante en el período impositivo. Asimismo, la consultante no podría deducir la imposición que hubiera soportado en Holanda por tales rendimientos, sino que, conforme lo indicado, la doble imposición se evitaría mediante dicho método de exención con progresividad".

3.4. En último término, debe tenerse en cuenta que la norma del Convenio de Doble Imposición que prevé la progresividad, artículo 25.3 del CDI entre España y Países Bajos, es una norma directamente aplicable cuando una determinada renta que ha tributado en Países Bajos se declara exenta en España.

Ha declarado esta Sala en STS núm. 778/2023, de 12 de junio, rec. cas. 915/2022, entre otras, en relación con la naturaleza de los convenios de doble imposición, lo siguiente:

"[...] No se puede olvidar que los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal son tratados internacionales que regulan las relaciones fiscales entre dos países, distribuyendo la potestad tributaria entre ellos, con el objeto de eliminar la doble imposición internacional, prevenir la evasión fiscal, garantizar la seguridad jurídica a los contribuyentes y a los Estados y asegurar una aplicación uniforme de la legislación fiscal en ambos.

Por tanto, no queda a voluntad de los Estados firmantes el acudir o no a las normas del Convenio, ni queda tampoco a criterio de los órganos administrativos ni judiciales el prescindir de la aplicación del Convenio para resolver la controversia, pues es el instrumento jurídico que ha sido suscrito por los dos Estados y que ha pasado a formar parte del ordenamiento jurídico interno (art. 96 CE), ocupando un lugar preferente en el sistema de fuentes toda vez que prevalecen sobre las normas internas de los Estados firmantes".

El carácter paccionado o concordado de un convenio de doble imposición es la fuente de su carácter obligatorio y de su debida incorporación a nuestro derecho interno (arts. 94 y 96 CE), en cuyo sistema de fuentes, que enuncia el artículo 1.1 del Código Civil -"[...] las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho"-, dentro del concepto material de ley que expresa el mencionado precepto, se incluyen las distintas manifestaciones, jerárquicamente ordenadas, de la potestad normativa (Constitución, Tratados internacionales, ley orgánica, ley ordinaria, reglamentos, etc.) [STS de 21 de febrero de 2017 (recurso de casación nº 2970/2015) y STS de 19 de octubre de 2016 (recurso de casación nº 2558/2015)].

La aplicación directa del art. 25.3 CDI entre España y Países Bajos se desprende también de su tenor literal, del que resulta que si la renta "puede" someterse a imposición en Países Bajos (como así ha acontecido en el presente caso), entonces España aplica una exención (como ha hecho) y "puede" aplicar el tipo impositivo que correspondería si no hubiera aplicado la exención (progresividad).

Tal y como expone el Abogado del Estado, si bien, en principio, podría parecer que la aplicación de la progresividad tiene carácter potestativo para la Administración tributaria española, sin embargo "una interpretación sistemática del precepto conduce a una conclusión diferente ya que utiliza los mismos términos, formulados a modo de hipótesis, tanto para referirse al hecho de que la renta tribute en Países Bajos ("puede" someterse a imposición por ese Estado), como para referirse a la progresividad (España "puede" aplicar la progresividad)".

En definitiva, el art. 25.3 CDI debe interpretarse en el sentido de entender que cuando una determinada renta ha tributado efectivamente, por aplicación de las normas vigentes, en Países Bajos, entonces España está obligada a considerarla exenta, sin perjuicio de aplicar un criterio de progresividad, lo que resulta adecuado a su finalidad, que es evitar la doble imposición, pero sin perder la nota de progresividad que caracteriza a este impuesto.

Por todo ello, debe concluirse que el artículo 5 de la ley del impuesto, junto con la Disposición adicional vigésima de la LIRPF, en la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, y la regulación del Convenio de Doble

Imposición - artículo 25.3-, se deben considerar suficientes para que la Administración tributaria pueda aplicar directamente la exención con progresividad en los casos previstos en los CDI que incluyan esta cláusula.

Cuarto.

Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima de la LIRPF y en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio firmado por el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos, debe aplicarse la exención con progresividad a las rentas percibidas por pensiones públicas procedentes de Países Bajos, de forma que, aunque no se sometan a tributación, deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas gravadas del período impositivo.

Quinto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, pues la sentencia impugnada en casación resulta contraria a la doctrina jurisprudencial declarada, por lo que hemos de casar y anular la sentencia recurrida y desestimar el recurso contencioso-administrativo.

Sexto.

Pronunciamiento sobre 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. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.

Ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 18 de mayo de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 921/2021, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 921/2021, entablado por la representación procesal de doña Covadonga contra la resolución de 27 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000, formulada contra la liquidación practicada por la Administración de Denia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2015, por importe de 2.123,26 euros, declarando la citada resolución administrativa y acto de liquidación ajustados a Derecho.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.