

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092719

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de marzo de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 800/2021

### SUMARIO:

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Arrendamiento de bienes inmuebles. Contribuyente residente en Suiza: tipo impositivo aplicable.** La discrepancia la encontramos en que la Administración considera que no es aplicable la regla especial sobre la deducibilidad de gastos prevista en el art. 24.6 del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) y que afecta a los residentes de la UE y Espacio Económico Europeo -en adelante EEE-, ni el tipo impositivo del 19%.

En primer lugar, de acuerdo con lo establecido en el Convenio entre el Reino de España y la Confederación Suiza, España podrá someter a imposición las rentas que procedan del alquiler de bienes inmuebles situados en España y obtenidas por un residente en Suiza, de acuerdo con la normativa interna.

Atendiendo a la normativa, los rendimientos obtenidos por un residente en Suiza derivados del arrendamiento de un bien inmueble situado en territorio español están sujetos a tributación en España, y siguen la regla general para la determinación de la base imponible establecida en el art. 24.1 del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), es decir, la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, sin que puedan deducirse gastos, ni aplicar los porcentajes multiplicadores ni las reducciones entre las que se prevé la invocada por el interesado -art. 23.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF)- y el tipo de gravamen será, con carácter general, del 24%.

Es claro que la normativa española en los artículos anteriormente citados establece un régimen diferente de tributación en atención a la residencia fiscal: así, para la aplicación del tipo de gravamen reducido y la deducción de gastos exige la residencia fiscal en la Unión Europea o en el EEE, mientras que únicamente los residentes en España podrán aplicar la reducción de rendimientos del alquiler de vivienda consagrada en el art. 23 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). El interesado considera que esta diferenciación de trato atendiendo a la residencia fiscal del contribuyente supone una vulneración de la normativa y jurisprudencia de la UE.

Pues bien, no existiendo tacha alguna derivada de un procedimiento de la Comisión ni sentencia del TJUE o de nuestro Tribunal Supremo aplicable al caso y en la medida en que no se procedió a la modificación de la normativa interna permitiendo deducir gastos a los residentes no comunitarios ni que se les aplicara a ellos el tipo de gravamen aplicable a los comunitarios, debemos continuar aplicando los arts. 24 y 25 del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) en su redacción vigente, por lo que la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, sin que sea posible deducir los gastos previstos en la Ley 35/2006 (Ley IRPF) y sobre la misma se aplicará un porcentaje de gravamen del 24%. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 13, 23, 24 y 25.  
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 23.

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

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo desestimatorio de 26 solicitudes de rectificación de autoliquidación referidas al IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES, modelo 210, correspondientes al 1T, 2T, 3T y 4T de 2015, 2016, 2017 y 2018 dictadas por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El ahora reclamante, considerándose residente en **PAIS\_1**, presentó sendas declaraciones trimestrales por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, modelo 210, declarando los rendimientos procedentes del arrendamiento durante los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018 de dos bienes inmuebles sitios en Madrid, de los que era titular al 50%.

## Segundo.

Posteriormente, solicitó la rectificación de cada una de las autoliquidaciones presentadas mediante escrito en el que instaba la devolución de las cuantías indebidamente ingresadas en concepto de IRNR por un importe total de 14.466,33 euros, al considerar que, pese a no ser residente fiscal en la Unión Europea, tenía derecho a la deducción de gastos prevista en el artículo 23.1 de la LIRPF y a la aplicación del tipo impositivo del 19%.

A estos efectos se remitía a la posible incompatibilidad de la legislación española con el Derecho de la Unión Europea y a una posible vulneración de principios constitucionales.

## Tercero.

Con fecha 08-07-2020 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (en adelante, ONGT) dictó Acuerdo desestimatorio de las solicitudes de rectificación de autoliquidación presentadas, señalando que el órgano de gestión debía aplicar la legislación vigente y, en particular, el artículo 24 del TRLIRNR, apartados 1 y 6 que señalaban:

*" 1. Con carácter general, 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.*

(...)

*6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:*

*1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:*

*a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.*

(...)"

En consecuencia, al ser residente en **PAIS\_1**, no le resultaba aplicable la regla especial sobre la deducibilidad de los gastos que establece el artículo 24.6 TRLIRNR, ni el tipo impositivo del 19% que, tal y como dispone el artículo 25 de la citada norma, únicamente se aplicaría cuando se tratase de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria:

*"1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:*

*a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal".*

Sin perjuicio de lo anterior, la ONGT procedió a analizar los gastos justificados a los efectos de determinar si concordaban con los declarados por el interesado dejando claro en todo momento que, en cualquier caso, no cabía su deducibilidad dada la legislación tributaria vigente.

## Cuarto.

No estando conforme con el acuerdo desestimatorio de las 26 solicitudes de rectificación de autoliquidación interpuso recurso de reposición cuya desestimación fue notificada el día 18-12-2020.

**Quinto.**

Contra la resolución desestimatoria anterior interpuso el 11-01-2021 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando tener derecho a aplicar la deducción de gastos prevista en el artículo 23.1 de la LIRPF y a la aplicación del tipo impositivo del 19%, amparándose, en síntesis, en que la legislación española resulta ser incompatible con el Derecho de la Unión Europea.

**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 desestimatoria del recurso de reposición es conforme a derecho.

**Tercero.**

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, el reclamante, declarando ser residente en **PAIS\_1**, presentó autoliquidaciones relativas al modelo 210 IRNR, declarando rendimientos procedentes del arrendamiento de dos bienes inmueble de su titularidad (al 50%) sitios en **PROVINCIA\_1** durante los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018. En dichas declaraciones tributó por el importe íntegro de los rendimientos (esto es, sin deducción de gastos) y aplicando el tipo impositivo del 24% previsto con carácter general para los contribuyentes no residentes.

Posteriormente, considerándose perjudicado por un tratamiento que consideraba discriminatorio, presentó una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IRNR relativas a dichos ejercicios, instando la devolución de ingresos indebidos por un importe global de 14.466,33 euros, en tanto que consideraba aplicable la deducción de gastos prevista en el artículo 23.1 de la LIRPF y la aplicación del tipo impositivo reducido del 19%.

La oficina gestora desestimó las solicitudes mediante Acuerdo de resolución rectificación de autoliquidación determinando que la base imponible correspondiente a los rendimientos derivados del arrendamiento del bien inmueble estaba constituida por su importe íntegro sin que le fuera aplicable la regla especial que, sobre la deducibilidad de gastos, establece el artículo 24.6 del TRLIRNR, al ser residente en **PAIS\_1**, ni el tipo impositivo del 19%.

**La discrepancia la encontramos, pues, en que la Administración considera que no es aplicable la regla especial sobre la deducibilidad de gastos prevista en el artículo 24.6 del TRLIRNR y que afecta a los residentes de la UE y EEE, ni el tipo impositivo del 19%.**

Pues bien, en primer lugar hemos de señalar que, de acuerdo con lo establecido en el Convenio entre el Reino de España y la Confederación **PAIS\_1**, España podrá someter a imposición las rentas que procedan del alquiler de bienes inmuebles situados en España y obtenidas por un residente en **PAIS\_1**, de acuerdo con la normativa interna.

Así se recoge en el artículo 6 del Convenio entre el Reino de España y la Confederación **PAIS\_1**, a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta:

*"1. Las rentas procedentes de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes estén situados (...)"*.

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."

Y el apartado 6:

"6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

(...)

Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal".

Por su parte, el artículo 25 del TRLIRNR condiciona la aplicación del tipo de gravamen general reducido del 19% a la residencia fiscal del obligado tributario en la Unión Europea o en un país del Espacio Económico Europeo con intercambio efectivo de información:

"Artículo 25 TRLIRNR. Cuota tributaria.

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen: a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal".

Por tanto, atendiendo a la normativa expuesta, los rendimientos obtenidos por un residente en **PAIS\_1** derivados del arrendamiento de un bien inmueble situado en territorio español están sujetos a tributación en España, y siguen la regla general para la determinación de la base imponible establecida en el apartado 1 del artículo 24 transcrito; es decir, la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, sin que puedan deducirse gastos, ni aplicar los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones (entre las que se prevé la invocada por el reclamante, artículo 23.2 de la LIRPF) y el tipo de gravamen será, con carácter general, del 24%.

#### Cuarto.

Es claro que la normativa española en los artículos anteriormente citados establece un régimen diferente de tributación en atención a la residencia fiscal: así, para la aplicación del tipo de gravamen reducido y la deducción de gastos exige la residencia fiscal en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo, mientras que únicamente los residentes en España podrán aplicar la reducción de rendimientos del alquiler de vivienda consagrada en el artículo 23 LIRPF.

El reclamante considera que esta diferenciación de trato atendiendo a la residencia fiscal del contribuyente supone una vulneración de la normativa y jurisprudencia de la UE.

El análisis de esta cuestión (la supuesta discriminación a extracomunitarios al no admitirse la deducibilidad de gastos ha sido ya abordado por este TEAC en resoluciones de 22 de febrero de 2021 (RG 3218/2019) y de 25 de

enero de 2022 (RG 6887/19). Asimismo, en relación con la no aplicación del tipo de gravamen reducido en este tipo de rendimientos ha sido abordada en resolución de 29 de mayo 2023 (RG.6634/2020), concluyendo en el mismo sentido argumentado en aquellas.

En la primera de ellas, a la cual se remiten por razones de congruencia las posteriores, la allí reclamante alegaba que el hecho de que no se le permitiese deducir gastos a la hora de determinar la base imponible constituía un trato discriminatorio ya que otorgaba un mejor tratamiento fiscal a los residentes en España, en países de la UE y del EEE que obtuvieran rendimientos derivados de bienes inmuebles respecto a los residentes en terceros países que percibieran idénticos ingresos.

Por razones de congruencia y seguridad jurídica damos aquí respuesta a esta cuestión en los mismos términos.

Conviene exponer, siquiera sucintamente, que el artículo 24 de la LIRNR ha sido objeto de diversas modificaciones a instancia de un procedimiento de infracción iniciado contra España por la Comisión Europea.

Recordemos que la Comisión Europea 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 el 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 éste 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.

**Con fecha 16/10/2008 la Comisión Europea solicitó a España, mediante dictamen motivado (IP/08/1533), la modificación de sus disposiciones fiscales según las cuales a los no residentes se les gravaba su renta bruta, mientras que a los residentes solo se les gravaba su renta neta.**

El asunto relativo a ello se tramitó con el número 2007/....

Examinadas las fuentes oficiales de la Comisión

([http://ec.europa.eu.taxation\\_customs/common/infringements/infringement\\_cases/index](http://ec.europa.eu.taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/index)), se transcribe, en síntesis, la siguiente Nota de la Comisión:

*"La Comisión estimó que estas normas restringían la libre circulación de personas y trabajadores, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales, por lo que España incumplía sus obligaciones emanadas de los artículos 39, 49 y 56 del Tratado CE y de los artículos correspondientes del Acuerdo EEE. La Comisión basó su argumentación particularmente en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto Asscher. La Comisión trató el asunto bajo el número de referencia 2007/..."*

El legislador español respondió ante ese procedimiento de infracción, y mediante la Ley 2/2010, de 1 de marzo, se reformó esta normativa, añadiendo un nuevo apartado 6 al artículo 24 LIRNR, de forma que a los no residentes que tuvieran su residencia en otro Estado miembro de la Unión Europea se les permitió, con efectos desde 1/1/2010, deducir los gastos relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y tributar sobre la renta neta.

Posteriormente, mediante la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, se modificó ese apartado 6 del artículo 24 LIRNR con efectos desde 1/1/2015, para también permitir la deducción de gastos a los "residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los

términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal".

En esas mismas bases de datos de la Comisión consta **cerrado el asunto** con fecha de cierre 28/10/2008. No le consta a este TEAC que se haya abierto ningún procedimiento adicional al respecto.

Es importante resaltar que el fundamento en el que la Comisión asentaba su argumentación -según ella misma explica- en aquel procedimiento era la sentencia del entonces Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec.p. I-3089); en ella el Tribunal de Justicia examinaba en lo que aquí interesa, dos cuestiones (prejudiciales): (apdo 35)

*"Mediante las cuestiones primera y segunda, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente solicita sustancialmente, por un lado, que se determine si el artículo 52 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique a un nacional comunitario que ejerce una actividad por cuenta propia en su territorio y que, paralelamente, ejerce otra actividad por cuenta propia en otro Estado miembro en el que reside, un tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta superior al aplicable a los residentes que ejercen la misma actividad. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si influye en la respuesta a esta cuestión la circunstancia de que menos del 90 % de los ingresos mundiales del sujeto pasivo consista en rendimientos que pueden computarse a efectos del Impuesto sobre la Renta en el Estado en que trabaja pero no reside."*

Y acto seguido la abordaba del siguiente modo:

*<<36 Para responder a estas cuestiones hay que recordar en primer lugar que , si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercer ésta respetando el Derecho comunitario y abstenerse, por tanto , de toda discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad (véanse las sentencias de 14 de febrero de 1995, ..., C-279 / 93 , Rec. p . I-225, apartados 21 y 26, y de 11 de agosto de 1995, ..., C-80 / 90 , Rec. p . I-2493, apartado 16).*

(...)

*38 No obstante, una norma nacional de este tipo, que establece una distinción basada especialmente en el criterio de la residencia, de manera que el tipo de gravamen del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y sobre la Renta aplicable a determinados no residentes es superior al aplicado a los sujetos pasivos residentes y asimilados, puede perjudicar principalmente a los nacionales de otros Estados miembros. En efecto, en la mayoría de los casos los no residentes son extranjeros.*

*Debe añadirse que una norma como la controvertida en el litigio principal puede afectar principalmente a los nacionales extranjeros, máxime cuando además del criterio de la residencia, se exige que al menos el 90 % de los ingresos mundiales se obtenga en los Países Bajos.*

(...)

*40 A continuación procede señalar que, según reiterada jurisprudencia, una discriminación consiste en aplicar reglas diferentes a situaciones comparables o aplicar la misma regla a situaciones diferentes (sentencia ..., antes citada, apartado 17).*

*41 Pues bien, 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 consideración de la situación personal y familiar (sentencia ..., antes citada, apartado 18, que cita la sentencia ..., antes citada, apartados 31 y ss.).*

*42 Sin embargo, debe precisarse que, ante una ventaja fiscal, de la que no disfrutara el no residente, una diferencia de trato entre estos dos grupos de sujetos pasivos puede calificarse de discriminación en el sentido del Tratado, si no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en este punto entre ambas categorías de sujetos pasivos (véase en este sentido, la sentencia ..., apartados 36 a 38).*

*43 Por consiguiente, el hecho de que un Estado miembro niegue ventajas fiscal es vinculadas a la consideración de la situación personal y familiar a un sujeto pasivo que trabaja en su territorio sin ser residente, mientras que las concede al sujeto pasivo residente, es discriminatorio, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en la medida en que el no residente obtiene la totalidad o la práctica totalidad de sus ingresos mundiales en dicho Estado, ya que los rendimientos que percibe en el Estado de residencia son insuficientes para permitir que*

se considere su situación personal y familiar. Por lo tanto, estos dos grupos de sujetos pasivos se encuentran en una situación comparable en lo que atañe a la consideración de dicha situación personal y familiar (sentencia ..., antes citada, apartados 36 a 38).

44 Por el contrario, en lo que respecta al sujeto pasivo no residente que no obtiene la totalidad o la práctica totalidad de su renta en el Estado en que trabaja sin residir en él, la denegación de tales ventajas por parte del Estado de trabajo puede estar justificada, dado que se conceden ventajas comparables en el Estado de residencia, al cual incumbe, en virtud del Derecho fiscal internacional, considerar la situación personal y familiar.

45 En el caso de autos la diferencia de trato estriba en el hecho de que se aplica un tipo de gravamen del 25 % sobre el primer tramo a los no residentes que obtienen en los Países Bajos menos del 90 % de sus ingresos mundiales, mientras que a los residentes en los Países Bajos que ejercen la misma actividad económica se les aplica un tipo de gravamen del 13 % sobre el primer tramo impositivo aunque obtengan en dicho país menos del 90 % de sus ingresos mundiales.

46 Según el Gobierno neerlandés, el objetivo del tipo de gravamen superior es compensar la aplicación de la progresividad del impuesto a la que escapan determinados no residentes a causa de su obligación fiscal limitada a los rendimientos percibidos en los Países Bajos.

47 A este respecto, debe precisarse que, en aplicación del punto 1 del apartado 2 del artículo 24 del Convenio, que sigue el modelo de los apartados 1 y 3 del artículo 23A del Convenio tipo de la OCDE (método de exención con reserva de progresividad), los ingresos obtenidos en el Estado en que el sujeto pasivo ejerce su actividad económica sin ser residente sólo puede someterse a gravamen en este Estado, y quedan exentos en el Estado de residencia. No obstante, este último sigue teniendo la posibilidad de computarlos para calcular la cuota del impuesto sobre el resto de la renta del sujeto pasivo, con el fin de aplicar la regla de progresividad.

48 Por consiguiente, en las circunstancias del caso de autos, el hecho de ser no residente no permite eludir la aplicación de la regla de progresividad. Los dos grupos de sujetos pasivos están por tanto en una situación comparable respecto a dicha regla.

49 En tales circunstancias, el hecho de aplicar a determinados no residentes un tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta más elevado que el aplicable a los residentes y asimilados constituye una discriminación indirecta prohibida por el artículo 52 del Tratado.>>

Concluyendo:

<<62 En atención a las observaciones que anteceden procede responder a las dos primeras cuestiones que el artículo 52 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique a un nacional de un Estado miembro que ejerce una actividad por cuenta propia en su territorio y que, paralelamente, ejerce otra actividad por cuenta propia en otro Estado miembro en el que reside, un tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta superior al aplicable a los residentes que ejercen la misma actividad, cuando no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de tales sujetos pasivos y la de los sujetos pasivos residentes y asimilados que pueda justificar semejante diferencia de trato.>>

Si bien la Comisión no cita otra sentencia del TJUE a la que inmediatamente nos vamos a referir, la misma trata un supuesto próximo aunque no igual al de la sentencia ..., pero en todo caso estamos también en un supuesto que implica sólo a países miembros de la UE. Se trata de la sentencia de 2 junio 2003 asunto C- 234/01(...) relativo a un residente en ... que obtiene rendimientos profesionales en ...; en cuyo apartado 55 concluyó:

<<55 Los artículos 59 y 60 del Tratado se oponen a una legislación nacional como la controvertida en el asunto principal que, por regla general, toma en cuenta los rendimientos brutos de los no residentes sin deducir los gastos profesionales, mientras que los residentes tributan por los rendimientos netos previa deducción de los gastos profesionales; por el contrario, dichos artículos no se oponen a la misma legislación en la medida en que aplica, por regla general, un impuesto definitivo a un tipo uniforme del 25 %, retenido en la fuente, a los rendimientos de los no residentes, mientras que aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento a los rendimientos de los residentes, siempre que el tipo del 25 % no sea superior al que sería aplicado efectivamente al interesado, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento.>>

Por otra parte ha de ponerse de manifiesto que cuando el Tribunal Supremo, en sentencias de 2018 (por todas, la primera, de 19/02/2018, que es reproducida en las posteriores) ha hecho extensivo también a residentes

en países extracomunitarios la conclusión dada en la STJUE de 3 de septiembre de 2014, en relación con la existencia de restricción a la libertad de movimientos de capitales en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones de no residentes pero dentro del ámbito de la UE, lo ha hecho sobre la base del criterio sostenido al respecto asimismo por el TJUE.

Así se aprecia al señalar el Alto Tribunal:

*"Pues bien, la controversia ha de resolverse a favor de la recurrente, que la fundamenta de manera suficiente con invocación del criterio sostenido por el TJUE en sentencia de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12 , en la que se plantea cuestión prejudicial por un Tribunal alemán sobre la interpretación de los arts. 56 CE y 58 CE (actuales arts. 63 y 65 TFUE ), en el pleito suscitado por el causahabiente de una ciudadana PAIS\_1, ambos residentes en PAIS\_1, en relación con la liquidación del impuesto de sucesiones relativo a un inmueble sito en ...."*

Se mueve, pues, el Tribunal Supremo al hacer extensiva la conclusión referida, en el ámbito del mismo supuesto de hecho (reducciones aplicables en el Impuesto sobre Sucesiones) y con fundamento en pronunciamientos del TJUE específicamente aplicables al caso.

En conclusión, **en atención a todo lo expuesto, no existiendo tacha alguna derivada de un procedimiento de la Comisión ni sentencia del TJUE o de nuestro Tribunal Supremo aplicable al caso y en la medida en que no se procedió a la modificación de la normativa interna permitiendo deducir gastos a los residentes no comunitarios ni que se les aplicara a ellos el tipo de gravamen aplicable a los comunitarios, debemos continuar aplicando el artículo 24 y 25 de la TRLIRNR en su redacción vigente**, por lo que la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, sin que sea posible deducir los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la misma se aplicará un porcentaje de gravamen del 24%.

En el caso que nos ocupa, el reclamante no es residente fiscal en ningún país de la UE ni de ningún país del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (... y ...), por lo que, para la determinación de la base imponible, no puede deducir los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni pretender que se le aplique un tipo de gravamen inferior al previsto expresamente por la Ley.

Por tanto, procede desestimar las alegaciones del interesado y confirmar el acto impugnado.

Finalmente señalar que, sin perjuicio de lo anterior, la ONGT procedió a analizar los gastos justificados a los efectos de determinar si concordaban con los declarados por el interesado dejando claro en todo momento que, en cualquier caso, no cabía su deducibilidad dada la legislación tributaria vigente.

Una vez analizados los citados gastos por el presente TEAC y no habiendo el interesado aportado documentos nuevos ni alegaciones diferentes que permitan discrepar de los valores alcanzados por la Oficina Gestora, procedemos a confirmar el importe determinado por la Administración, que difiere del que el reclamante había consignado en su declaración, reiterando que, en todo caso, por lo dispuesto en este fundamento de derecho, no procede su deducibilidad.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.