

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092722

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de marzo de 2024

Sala 1.^a

R.G. 1093/2021

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Arrendamiento de bienes inmuebles. Rentas obtenidas por un residente en Alemania. Improcedencia de aplicación de reducciones a los no residentes. El interesado manifiesta su disconformidad con el hecho de que no se le permita aplicar la citada reducción alegando que el artículo 24.1 del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) infringe la normativa europea por cuanto considera que el tratamiento que perciben los no residentes que obtienen rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento de bienes inmuebles radicados en España y destinados a ser utilizados como vivienda por el arrendatario respecto del que la normativa interna prevé cuando el arrendador es una persona física residente fiscal en España es discriminatoria y supone una restricción a la libre circulación de capitales consagrada en el Tratamiento de Funcionamiento de la Unión Europea.

Examinaremos, pues, la única controversia del presente expediente relativa a si resulta de aplicación la reducción prevista en el art. 23.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

En primer lugar, hemos de señalar que de acuerdo con lo establecido en el Convenio entre el Reino de España y la República Alemana, 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 constituyan 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 RDLeg. 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 del art. 23.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 63.

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 la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por el concepto IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES, MODELO 210, correspondiente al 4T ejercicio 2015.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 04-01-2016, el ahora reclamante, considerándose residente en **PAIS_1**, presentó declaración por el Impuesto sobre la Renta de los No residentes, modelo 210, correspondiente al ejercicio 4T 2015, declarando los rendimientos derivados del arrendamiento de un inmueble sito en **CIUDAD_1**.

Segundo.

Posteriormente, presentó un escrito de solicitud de rectificación de la citada autoliquidación, instando la devolución de las cuantías indebidamente ingresadas en concepto de IRNR, al considerar que le era de aplicación la reducción del 60% recogida en el artículo 23.2 de la LIRPF.

Tercero.

En fecha 18-06-2020 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (en adelante, ONGT) dictó propuesta de resolución desestimando la solicitud de rectificación presentada señalando que el órgano de gestión debía aplicar la legislación vigente y, en particular, el artículo 24.1 del TRLIRNR que señalaba 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"*.

Tras la notificación de la propuesta de resolución, y sin que el interesado hubiese hecho uso del trámite de alegaciones, se dictó Acuerdo de resolución rectificación de autoliquidación, confirmando la propuesta de resolución.

Cuarto.

No estando conforme con el Acuerdo desestimatorio anterior interpuso recurso de reposición cuya desestimación fue notificada el día 29-12-2020.

Quinto.

Frente al mismo promovió en fecha 19-01-2021 la presente reclamación económico-administrativa, aduciendo, en síntesis, que la normativa interna española es discriminatoria porque otorga un mejor tratamiento fiscal a los residentes en España que obtengan rendimientos por el arrendamiento de viviendas, respecto a los no residentes que perciban idénticos ingresos.

Esta diferencia de trato restringe indebidamente la libre circulación de capitales recogida en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, tal y como ha reconocido la Comunidad Europea al haber iniciado un procedimiento de infracción del Derecho Comunitario contra España.

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.

Tal y como hemos detallado en los antecedentes de hecho, el reclamante, considerándose residente en **PAIS_1**, presentó autoliquidación relativa al modelo 210 IRNR, correspondiente al 4T ejercicio 2015, declarando rendimientos procedentes del arrendamiento de un inmueble de su titularidad sito en **CIUDAD_1**. En dicha declaración tributó sin aplicar ningún tipo de reducción.

Posteriormente, considerándose perjudicado por un tratamiento que él consideraba discriminatorio y contrario al Derecho Comunitario, presentó una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRNR, en tanto que entendía que el resultaba aplicable la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF, que establece: *"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".

La oficina gestora desestimó la solicitud mediante Acuerdo de resolución rectificación de autoliquidación al considerar no aplicable la citada reducción atendiendo al 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**".

El reclamante manifiesta su disconformidad con el hecho de que no se le permita aplicar la citada reducción alegando que el artículo 24.1 del TRLIRNR infringe la normativa europea por cuanto considera que el tratamiento que perciben los no residentes que obtienen rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento de bienes inmuebles radicados en España y destinados a ser utilizados como vivienda por el arrendatario respecto del que la normativa interna prevé cuando el arrendador es una persona física residente fiscal en España es discriminatoria y supone una restricción a la libre circulación de capitales consagrada en el Tratamiento de Funcionamiento de la Unión Europea.

Examinaremos, pues, la única controversia del presente expediente relativa a **si resulta de aplicación la reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF**.

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 **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 República **PAIS_1** para evitar la doble imposición y de prevenirla evasión y el fraude 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 aparcería, 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 **PAIS_1** 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 reclamante (artículo 23.2 de la LIRPF).

Cuarto.

Es claro que la normativa española en el artículo anteriormente citado establece un régimen diferente de tributación en atención a la residencia fiscal: así, 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. En particular, se vulnera el principio de prohibición de la libre circulación de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, garantizada por el artículo 63 del TFUE, tal y como ha apreciado la Comisión Europea.

En relación a la supuesta discriminación por la negativa de aplicación de la **reducción de rendimientos derivados del alquiler**, queremos precisar que este TEAC ya ha abordado también esta cuestión en varias resoluciones: resolución de 24-11-2020 (RG 4795-2019) y de 16-12-2020 (RG 4465-2019), entre otras.

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

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 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 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 ...5).

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 el presente Tribunal 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 2014/4330 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**".*

A todo lo expuesto ha de añadirse la mención de una reciente **sentencia de la Audiencia Nacional** que confirma el criterio de la no aplicación de las reducciones a un contribuyente que tributa como no residente, ante la especialidad de la aplicación del artículo 24.1 TRLIRNR. Se trata de la sentencia de 6/03/2023 (recurso nº 857/2019) y su Auto de no aclaración, de 29 mayo 2023, en ella se confirma el criterio de la resolución de este TEAC de 9 abril 2019 (RG 5252/2017). En el caso que ahí subyacía se trataba de una reducción distinta de la aquí examinada, pero la respuesta es perfectamente extrapolable a nuestro caso. La cuestión que allí se planteaba (era la segunda, pues la primera no es trascendente ahora) era si sobre el importe de la parte de la indemnización no exenta había de operar la reducción del 30% prevista en el artículo 18 de la LIRPF a la que sí tenían derecho los contribuyentes residentes.

Explica la sentencia que:

"Frente al criterio de los órganos tributarios, defiende don Ignacio Arizón Fanlo que esa diferencia de trato respecto a los residentes en España supone una vulneración de los principios de no discriminación y libre circulación de trabajadores sancionados por los artículos 18 y 45 TFUE, carente de justificación válida, de manera que, a su juicio, el artículo 24 TRLIRNR, por no contemplar la reducción, ha de ser considerado contrario al Derecho de la Unión Europea y ser inaplicable como garantía de los principios de primacía y de efectividad del Derecho de la Unión Europea."

Concluyendo la Audiencia Nacional, que :

"Este motivo no puede ser acogido.

No nos sirven los argumentos y las sentencias citadas por el recurrente para apreciar la vulneración del derecho de la Unión. La Sala no considera que el artículo 24.2 TRLIRNR sea contrario a los principios de no

discriminación y libre circulación de trabajadores por razón de que la situación de residentes y no residentes. Esa situación no es por lo general comparable (cfr. Sentencia Schumacker, de 11 de agosto de 1985) y señaladamente, en singularmente en el caso examinado."

Es cierto que en la referida sentencia se incurre en el error de considerar que al recurrente le era de aplicación el régimen especial del artículo 93 LIRPF pero, como expone después en el **Auto de no aclaración de 29 de mayo 2023**, ello carece de trascendencia en orden al criterio expuesto (el subrayado es nuestro):

"Es justo reconocer que la sentencia incurre en error al referir en los dos últimos párrafos del fundamento jurídico segundo de la sentencia que al recurrente le resultaba aplicable el régimen especial de tributación con cita del artículo 93 LIRPF, régimen previsto para los trabajadores desplazados no residentes, cuando lo cierto, y así se declara en el fundamento primero de la propia sentencia, es que el recurrente en ejercicios 2012 a 2016 tuvo la consideración de no residente fiscal en España.

Ahora bien, ese error no puede dar lugar al complemento de sentencia, dados los términos en que se expresa el artículo 267 .5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, puesto que no se ha producido la omisión de pronunciamientos.

Sea como sea, esa incorrecta mención no altera la razón de decidir acerca de la no aplicación de la reducción del 30 % que contempla el artículo 18 de la LIRPF, inaplicación que se deriva de las diferencias de las situaciones tributarias en la que se encuentran residentes y no residentes, que hace aplicable la regla de la no comparabilidad."

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

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.