

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094257

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 316/2024, de 6 de mayo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 685/2022

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. Imputaciones inmobiliarias. Como consecuencia de su retorno de Estados Unidos, el recurrente adquirió la residencia fiscal en España en el ejercicio 2017 y ejercitó la opción de tributar por el IRNR al cumplir los requisitos del artículo 93 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), manteniendo la condición de residente fiscal en España y de contribuyente por el IRPF. Defiende que en el caso del inmueble sito en Madrid, al constituir su vivienda habitual desde el 1 de julio de 2017, únicamente cabría la imputación al mismo de rentas inmobiliarias por el número de días en que no constituyó la vivienda habitual, es decir, desde el 18 de enero de 2017, fecha de compra, hasta el citado 1 de julio de 2017. El artículo 13.1.h) del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), aplicable a los trabajadores desplazados en España, establece que se consideran obtenidas en territorio español y, por tanto, sujetas al IRNR, las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas, sin establecer ninguna excepción relativa a la vivienda habitual. La Sala se separa del criterio expresado en la STSJ de Madrid, de 20 de julio de 2022, recurso nº 431/2020 (NFJ087937) por entender que resulta aplicable al actor lo dispuesto por el artículo 85 de la Ley IRPF, al que se remite el artículo 24.5 del TR Ley IRNR, que nombra el artículo 87 -equivalente del entonces vigente RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF)-, que exime a la vivienda habitual de la imputación como renta inmobiliaria. Resulta lógico que el artículo 13.1.h) no exceptúe a la vivienda habitual de las rentas obtenidas en territorio español por los titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español, porque está destinado a personas que no mantienen su residencia en España. El régimen especial previsto en el artículo 93 de la Ley IRPF se aplica en cambio a las personas físicas que precisamente adquieren la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, que se trata de un régimen inscrito en el ámbito de la propia LIRPF y que reconoce la facultad de tributar por el IRNR, pero manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, y que simplemente permite la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el TR Ley IRNR. Por tanto, procede la estimación de la demanda, reconociendo al actor el derecho a la exención de la vivienda habitual de imputación de renta inmobiliaria.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), arts. 85 y 93.
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 13.1.h) y 24.5.
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 87.

PONENTE:

Don Luis Manuel Ugarte Oterino.

Magistrados:

Don JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO
Don CARLOS DAMIAN VIEITES PEREZ
Don MARIA ASUNCION MERINO JIMENEZ
Don LUIS MANUEL UGARTE OTERINO
Don ALFONSO RINCON GONZALEZ-ALEGRE

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1, Planta Baja - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2022/0054875

Ponente Sr. Ugarte Oterino

Procedimiento Ordinario 685/2022

Demandante: D. Carlos Daniel

PROCURADOR D. RAFAEL ILLANES SAINZ DE ROZAS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 316/2024

Presidente:

D. JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PEREZ

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO (Ponente)

D. ALFONSO RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE

En Madrid a 6 de mayo de 2024.

Visto el recurso número 685/2022, interpuesto por DON Carlos Daniel, representada por el Procurador Don Rafael Illanes Sainz de Rozas y asistido por el Letrado Don Andrés Tallafigo Langa, frente a la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, SALA PRIMERA, de 28 de abril de 2022, que desestimó la reclamación económico administrativa número NUM000 frente a la resolución del recurso de reposición formulado contra acuerdo de liquidación provisional nº NUM001 dictada por la AEAT en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017, siendo la cuantía de la reclamación de 203,64 €, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Interpuesto el recurso y recibido el expediente administrativo, fue emplazada la parte recurrente para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que, tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acto recurrido.

Segundo.

- La representación procesal de la parte demandada contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó pidiendo la desestimación del presente recurso.

Tercero.

- Acordado el recibimiento del pleito a prueba, y practicada toda la admitida, quedaron los autos pendientes de votación y fallo.

Cuarto.

- La cuantía del proceso se ha fijado en 203,64 €.

Quinto.

- Con fecha 30 de abril de 2023 se celebró el acto de votación y fallo del recurso, quedando el mismo concluso para sentencia.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero. - Pretensión ejercitada.**

DON Carlos Daniel, ejercita pretensión declarativa de nulidad frente a la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, SALA PRIMERA, de 28 de abril de 2022, que desestimó la reclamación económico administrativa número NUM000 frente a la resolución del recurso de reposición formulado contra acuerdo de liquidación provisional nº NUM001 dictada por la AEAT en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017, siendo la cuantía de la reclamación de 203,64 €.

Segundo. - Actuación impugnada

La resolución de TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 28 de abril de 2022, desestimó la reclamación económico administrativa número NUM000 de DON Carlos Daniel frente a la resolución del recurso de reposición formulado contra acuerdo de liquidación provisional nº NUM001 dictada por la AEAT en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017, siendo la cuantía de la reclamación de 203,64 €, de la que se extraen las siguientes consideraciones:

- El artículo 13.1. h) del TRLIRN, aplicable a los trabajadores desplazados en España, establece que se consideran obtenidas en territorio español y, por tanto, sujetas al IRNR, las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas, sin establecer ninguna excepción relativa a la vivienda habitual - STSJ de Madrid nº 362/2018, de 05/07/2018 -.

Tercero. - Motivos de la impugnación.

Se extraen las siguientes consideraciones de la demanda, relativas a la liquidación tributaria, en que el recurrente funda su pretensión:

- Como consecuencia de su retorno de Estados Unidos adquirió la residencia fiscal en España en el ejercicio 2017 a España y en la medida que cumplía los requisitos del artículo 93 de la Ley de IRPF, ejercitó la opción de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 del citado artículo, manteniendo la condición de residente fiscal en España y de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- El inmueble sito en la CALLE000 Madrid, con número de referencia catastral NUM002, constituyó su vivienda habitual desde el 1 de julio de 2017, por lo que únicamente cabría la imputación al mismo de rentas inmobiliarias por el número de días en que no constituyó la vivienda habitual, es decir, desde el 18 de enero de 2017, fecha de compra, hasta el citado 1 de julio de 2017.

- Al mantener la condición de residente fiscal en España y de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resultan aplicables los artículos 24.5 del LIRNR y el 85 de la LIRPF.

Cuarto. - Oposición a la pretensión.

La ABOGACÍA DEL ESTADO interesa la desestimación del recurso, por considerar que la actuación administrativa en cuestión resulta conforme a derecho, por los propios fundamentos de la resolución impugnada.

Quinto. -*Sobre los trabajadores desplazados en territorio español. Atribución de rentas por la vivienda habitual.*

La resolución del recurso de reposición formulado contra acuerdo de liquidación provisional nº NUM001 dictada por la AEAT en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017, razonaba así:

[...]

Según dispone el artículo 13.1.h) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR, se consideran obtenidas en territorio español las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.

El artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), establece sobre los trabajadores desplazados en España:

[...]

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, ...

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido.

b) La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas. [...]

El artículo 13.1.h) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece que se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

[...]

h) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.

El artículo 24 del mismo texto, relativo a la determinación de la base imponible de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, remite asimismo a la normativa del IRPF, en los siguientes términos:

[...]

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.

[...]

5. En el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87 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.

El artículo 87 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, se corresponde con el artículo 85 de la Ley del IRPF, que dispone sobre la imputación de rentas inmobiliaria:

[...]

1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

La cuestión que se nos plantea ha sido abordada en sentido desestimatorio por la Sala en Sentencia de la Sección 5ª nº 364/2022, de 20 de julio de 2022, Rec. 431/2020, que se ha pronunciado los siguientes términos:

[...]

Quinto.

... En este caso la pretensión del recurrente no puede tener acogida porque al optar por el régimen especial del artículo 93 de la Ley 35/2006 transcrito, aunque fuera residente fiscal en España y conservara su condición de contribuyente por el IRPF, resultaban de aplicación las normas del Impuesto sobre la renta de no residentes con las especialidades del citado artículo, que nada regulaba sobre la imputación de rentas inmobiliarias.

Hay que tener en cuenta que en el impuesto sobre la renta de no residentes solo se tributa por las rentas obtenidas en territorio español y según su normativa vigente en 2016 en relación a las rentas inmobiliarias imputadas a las personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español, se requiere que no estén no afectos a actividades económicas sin que se establezca salvedad alguna en relación a los inmuebles urbanos destinados a residencia o vivienda de los contribuyentes por este impuesto, lo que si acontece con el artículo 85 de la Ley 35/2006, que excluye de la imputación de rentas inmobiliarias los inmuebles urbanos y rústicos no afectos a actividades económicas y los inmuebles destinados a vivienda habitual del obligado tributario, pero que no es en este caso aplicable por serlo las normas sobre el Impuesto sobre la renta de no residentes.

Además, el concepto de vivienda habitual corresponde al IRPF, es ajeno al impuesto sobre la renta de no residentes y el recurrente ejerció la opción por el régimen especial del artículo 93 de la Ley 35/2006 citado beneficiándose del mismo y no puede pretender que se apliquen unas normas si y otras no a su conveniencia.

La Sala, por su parte, se separa del criterio expresado en la anterior sentencia por entender que resulta aplicable al actor lo dispuesto por el artículo 85 de la Ley del IRPF, a que se remite el artículo 24.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que nombra el artículo 87 equivalente del entonces vigente 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, que exime a la vivienda habitual de la imputación como renta inmobiliaria.

Resulta lógico que el artículo 13.1.h) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no exceptúe a la vivienda habitual de las rentas obtenidas en territorio español por los titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español, porque está destinado a personas que no mantienen su residencia en España.

Debemos recalcar que el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF se aplica en cambio a las personas físicas que precisamente adquieren la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, que se trata de un régimen inscrito en el ámbito de la propia LIRPF y que reconoce la facultad de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, pero manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, y que simplemente permite la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En méritos a lo expuesto, procede la estimación de la demanda, reconociendo al actor el derecho a la exención de la vivienda habitual de imputación de renta inmobiliaria.

Sexto. - *Sobre las costas.*

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer a la demandada las costas del recurso, que se fijan en un máximo de 2.000 €, más el IVA que corresponda, a tenor de su número cuatro.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por DON Carlos Daniel frente a la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, SALA PRIMERA, de 28 de abril de 2022, que desestimó la reclamación económico administrativa número NUM000 frente a la resolución del recurso de reposición formulado contra acuerdo de liquidación provisional nº NUM001 dictada por la AEAT en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017, siendo la cuantía de la reclamación de 203,64 €, que anula, así como la resolución de que trae causa.

Y con imposición de las costas del recurso en los términos señalados.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.