

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA*Sentencia n.º 4437/2025 de 22 de diciembre de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 2304/2021***SUMARIO:**

IRPF. Deducciones. Doble imposición internacional. Convenios para evitar la doble imposición. En materia de renta y patrimonio. Convenio con India. El recurrente, que ha trabajado en la República de la India, donde el ejercicio fiscal está partido, puesto que comienza el 1 de abril y termina el 31 de marzo del año siguiente, entiende que al ser el impuesto indio progresivo y su devengo en fecha 31 de marzo de 2020, los impuestos que la empleadora ha abonado en el periodo enero a marzo 2020, también deberían considerarse como impuesto efectivamente satisfecho a efectos de la deducción por doble imposición en su declaración de la renta de 2019. La sentencia resuelve que el periodo impositivo que debe tenerse en cuenta es el español, desde el día 1 de enero hasta el día 31 de diciembre, previsto en la Ley IRPF española, pues así se deduce del propio convenio que hace referencia a que en el caso de España y de acuerdo con la legislación interna (española), para evitar la doble imposición de quien obtenga rentas en la India se tendrá en cuenta lo abonado en la India, pero en referencia al periodo impositivo español. A esta conclusión se llega si se tiene en cuenta que el recurrente es residente en España, y que la finalidad de la norma es evitar que se pague dos veces por lo mismo, es decir, evitar la doble imposición, y que esa finalidad no se ve frustrada por el hecho de que el periodo impositivo a tener en cuenta, puesto que se trata del IRPF de España, sea el previsto en la legislación española. El contribuyente tiene a su alcance la posibilidad de deducir el importe satisfecho, o, en su caso, retenido, en los meses que median entre enero y marzo del ejercicio de 2020 cuando presente la autoliquidación por ese ejercicio.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**SENTENCIA****TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA****SEDE GRANADA****SECCIÓN SEGUNDA****RECURSO NÚMERO 2304 / 2021****S E N T E N C I A NÚM. 4437 DE 2025****Ilmo. Sr. Presidente****Don Luis Ángel Gollonet Teruel (ponente)****Ilmos. Sres. Magistrados****Don Constantino Merino González****Don Miguel Pardo Castillo**

En Granada a veintidós de diciembre de dos mil veinticinco.

Vistos los autos del recurso n.º **2304 de 2021** presentado ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de la ciudad de Granada, contra la Resolución de 24 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada.

Interviene como recurrente **D. Bruno** representado por el Procurador D. Rafael Illanes Sainz de Rozas y defendido por la Letrada D.ª Anna Mayans Sabaté y como parte recurrida la **Administración del Estado, Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía**, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

La cuantía del recurso es 3.111,59 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.-Por la parte recurrente se interpuso recurso, mediante escrito presentado el día 15 de diciembre de 2021, contra la actuación administrativa antes indicada.

Síguenos en...



El recurso fue admitido a trámite, y se dio traslado a la Administración demandada, que remitió el correspondiente expediente administrativo; el día 10 de mayo de 2022 se presentó la demanda, y el día 28 de junio de 2022 la contestación a la demanda.

No se practicó prueba ni se presentaron conclusiones, por lo que se designó Magistrado ponente, se señaló día para la votación y fallo y quedaron los autos pendientes para dictar Sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Se interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), Sala de Granada, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio de 2019, que desestima la reclamación económico administrativa NUM000.

SEGUNDO.-La reclamación económico administrativa número NUM000 fue interpuesta por D. Bruno contra la liquidación provisional con número de referencia NUM001, de fecha 1 de diciembre de 2020, girada tras procedimiento de comprobación limitada, de la que se deriva una cantidad a devolver de 4.237,34 euros frente a la devolución solicitada por importe de 7.348,93 euros.

La Administración reduce el importe declarado por la reducción por doble imposición internacional de acuerdo con el [artículo 80.1 de la Ley 35/2006](#), y el [artículo 25 del Convenio entre España y la República India](#) para evitar la doble imposición y prevenir la evasión final en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio firmado en Nueva Delhi el día 8 de febrero de 1993.

Concluye el TEARA que *"en el presente caso, la Administración ha minorado el importe de la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF para calcular la parte del impuesto pagado en el extranjero que hay que tener en cuenta para comparar entre las dos cantidades previstas en el artículo 80.1 de la citada Ley, y admitir la menor de las dos, como importe de la deducción por doble imposición internacional, todo ello, teniendo en cuenta, además, la normativa vigente en España para determinar cuál es el impuesto devengado, con independencia de cuál sea el período de devengo del impuesto análogo al IRPF que se haya abonado en India, por lo que, conviniendo con los cálculos efectuados por la Administración en la liquidación provisional impugnada, se confirma ésta, desestimando las pretensiones del recurrente"*.

TERCERO.-La parte recurrente, en síntesis, expone que en la autoliquidación presentada por el IRPF de 2019 aplicó la deducción por doble imposición internacional regulada en el [artículo 25 del Convenio suscrito entre España y la República de la India](#) y el [artículo 80 de la Ley 35/2006](#), sobre el exceso de los rendimientos que quedaron exentos de tributación en aplicación del artículo 7.p.

Se argumenta que la cuestión controvertida es el importe que debe considerarse a los efectos de evitar la doble imposición internacional por los rendimientos salariales por trabajos realizados en el extranjero, concretamente, en función del documento que detalla los importes brutos declarados en el ejercicio fiscal de la India de 1 de abril de a 31 de marzo del año siguiente, así como los importes brutos declarados por la empleadora Tec-Cuatro SA.

Señala la demanda que la Administración Tributaria y el TEARA entienden que solamente debe considerarse, como impuesto efectivamente satisfecho, las retenciones parciales ingresadas en noviembre y diciembre de 2019 en la India, por cuanto el devengo del impuesto del IRPF en la normativa española es en fecha 31 de diciembre de 2019.

Sin embargo, la parte actora entiende que, al ser el impuesto indio progresivo y su devengo en fecha 31 de marzo de 2020, los impuestos que la empleadora ha abonado en el periodo enero a marzo 2020, también deben considerarse como impuesto efectivamente satisfecho por cuanto que:

-cubren el defecto de retenciones practicadas en los meses de noviembre y diciembre de 2019;

-el impuesto de la renta indio es progresivo, como el español, por lo que, a mayores rentas mayor es el impuesto, que incrementa la tributación tanto de las rentas ya satisfechas como de las rentas pendientes de satisfacer;

-y los impuestos totales satisfechos en la India, por el periodo 1 de abril de 2019 a 31 de marzo de 2020, ya se habían satisfecho al tiempo de presentar la declaración del IRPF 2019 española.

Aduce la demanda que los Tratados internacionales deben aplicarse con preferencia a la legislación interna, y que con arreglo al artículo 25 del Convenio al ser el ejercicio fiscal de la India de 1 de abril a 31 de marzo, debe considerarse el importe total pagado en el periodo impositivo que establece la legislación india.

Se alega el principio y la doctrina de los actos propios y se expone que la Administración tributaria en otras ocasiones en que el periodo impositivo no coincide ha realizado una regla de tres, como el caso de Reino Unido.

CUARTO.-La Abogacía del Estado, en la contestación a la demanda, solicita la desestimación del recurso.

Síguenos en...



Aduce la Abogacía del Estado que que la interpretación que propone el demandante no se ajusta a la literalidad del artículo 25.4 del Convenio, puesto que, en este se dice:

"Para la aplicación de la deducción prevista en el apartado 3, la expresión «impuesto sobre la renta pagado en la India» comprenderá el importe total que debería haberse pagado por el impuesto indio en el período impositivo, de acuerdo con la legislación india y lo dispuesto en el presente Convenio".

Y en el apartado 3, establece la forma de evitar en España la doble imposición, "sin perjuicio de lo dispuesto en su legislación interna".

Por consiguiente, expone la contestación a la demanda, *"se hace evidente que, por un lado, por remisión del Convenio prima lo dispuesto en la legislación interna española para todo aquello que no esté expresamente previsto en el Convenio en su apartado 3, y, por otro lado, que cuando el apartado cuarto se refiere a la legislación india lo hace para determinar lo que "debería haberse pagado en el período impositivo", pero no para identificar este último.*

Se aduce que lo que hace el apartado 4 es concretar cómo ha de aplicarse el apartado 3, por lo que el período impositivo, dada la remisión, se determinará por la legislación española.

Argumenta la contestación a la demanda que *"Obsérvese que las normas citadas en la demanda no dicen lo contrario. Y tampoco lo hace la observación preliminar que de los comentarios del modelo OCDE se citan en el escrito. Pues el que en estos se hable del método de crédito como medio de afrontar el desajuste temporal no quiere decir que este método se haya acogido expresamente por el Convenio de Doble Imposición, así lo diría si fuera este el método a aplicar".*

Finalmente, la Administración demanda afirma que ningún perjuicio se irroga al contribuyente al considerar únicamente el impuesto abonado en el período impositivo que determina la Ley española y no la legislación de la República de la India, ya que *"aquello que se hubiera abonado, o retenido en este caso, en los meses que median entre enero y marzo del ejercicio de 2020 se deducirá al presentar la autoliquidación por este ejercicio".*

QUINTO.-Como señala la Administración tributaria, y también refiere la demanda, la cuestión que es objeto de este recurso consiste en determinar si para el cálculo de los impuestos efectivamente pagados en la República de la India por el recurrente D. Bruno, debe computarse el total abonado en el período de devengo determinado por la legislación de la India, desde el día 1 de abril hasta el día 31 de marzo del año siguiente (como postula la demanda), o si debe computarse lo abonado en la India durante el ejercicio que toma en consideración la ley española, del 1 de enero al 31 de diciembre (como postula la Administración demandada).

SEXTO.-Para dar respuesta a la cuestión controvertida hemos de tener en cuenta el [artículo 25 del Convenio entre España y la República India](#) para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Nueva Delhi el 8 de febrero de 1993.

Concretamente, los apartados 3 y 4 del citado artículo 25 disponen, en lo que aquí interesa, que:

"3. En lo que se refiere a España, sin perjuicio de lo dispuesto en su legislación interna, la doble imposición se evitará de la manera siguiente:

A) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en la India, España deducirá:

i) Del impuesto que perciba sobre las rentas de dicho residente, un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en la India"

(...)

"4. Para la aplicación de la deducción prevista en el apartado 3, la expresión «impuesto sobre la renta pagado en la India» comprenderá el importe total que debería haberse pagado por el impuesto indio en el período impositivo, de acuerdo con la legislación india y lo dispuesto en el presente Convenio, si no se hubiese reconocido una exención o reducción impositiva respecto del mismo período impositivo conforme a las reglas que se señalan y que no son cuestión controvertida en este litigio.

SÉPTIMO.-La Administración da por bueno el certificado de la empresa según el cual las rentas abonadas por Tec-Cuatro SA han tributado en la India, por lo que este aspecto no es objeto de debate, que únicamente es jurídico, sobre qué período impositivo, como se ha señalado, debe tenerse en cuenta.

Pues bien, como señala la Administración demandada, el período impositivo que debe tenerse en cuenta es el español, desde el día 1 de enero hasta el día 31 de diciembre, previsto en la Ley 35/2006, pues así se deduce del propio convenio que hace referencia a que en el caso de España y de acuerdo con la legislación interna (española), para evitar la doble imposición de quien obtenga rentas en la India se tendrá en cuenta lo abonado en la India, pero en referencia al período impositivo español.

Síguenos en...



A esta conclusión se llega si se tiene en cuenta que el recurrente es residente en España, y que la finalidad de la norma es evitar que se pague dos veces por lo mismo, es decir, evitar la doble imposición, y que esa finalidad no se ve frustrada por el hecho de que el periodo impositivo a tener en cuenta, puesto que se trata del IRPF de España, sea el previsto en la legislación española.

Tanto el tenor de las normas señaladas como la finalidad de las mismas nos llevan a entender que, en efecto, el periodo impositivo que hay que tener en cuenta es el español, de 1 de enero a 31 de diciembre, y, además, como refiere la Abogacía del Estado, el recurrente tiene a su alcance la posibilidad de que el importe satisfecho, o, en su caso, retenido, en los meses que median entre enero y marzo del ejercicio de 2020 se pueda deducir al presentar la autoliquidación por ese ejercicio, lo que redundaría en las razones por las que no cabe admitir la interpretación que postula la parte actora, al no tener encaje ni en el tenor literal ni en la finalidad del artículo 25 del Convenio.

Los argumentos de la demanda respecto de la forma de interpretar el Convenio deben ser rechazados, en la medida en que no compartimos la interpretación que de los apartados señalados se postula, sino que compartimos la interpretación que señala la Administración demandada en las resoluciones impugnadas en este proceso.

Adicionalmente, hemos de indicar que lo resuelto por la Administración tributaria en la resolución aportada como documento nº 3 de la demanda, en relación con el Reino Unido, se refiere a la imputación de rentas inmobiliarias, y a la procedencia de deducción de gastos anuales, respecto del periodo en que una vivienda ha sido efectivamente alquilada, lo que se hace de acuerdo con otras normas diferentes a las que son de aplicación en este proceso, por lo que no se considera infringida la doctrina de los actos propios, ya que se trata de un supuesto de hecho diferente en aplicación de unas normas también diferentes.

En conclusión, se considera ajustada a Derecho la interpretación que del artículo 25 del Convenio citado realiza la Administración, esto es, hacemos nuestra la interpretación según la cual debe computarse lo abonado en la India durante el ejercicio que toma en consideración la ley española, del 1 de enero al 31 de diciembre, al ser esa la interpretación que mejor se acomoda al tenor literal y finalidad de la norma, lo que obliga a desestimar el recurso interpuesto.

OCTAVO.-No procede la imposición de costas de esta instancia a la Administración demandada, de conformidad con lo dispuesto en el [artículo 139 de la LJCA](#), pues aunque se ha desestimado íntegramente el recurso, el caso presentaba serias dudas de derecho, vista la inexistencia de jurisprudencia sobre la concreta cuestión que es objeto de este proceso y la complejidad de la misma.

En atención a lo expuesto,

FALLAMOS

Se desestima el recurso interpuesto por D. Bruno contra la Resolución de 24 de septiembre de 2021 Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, que se confirma por ser ajustada a Derecho.

Sin imposición de las costas de esta instancia.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y devuélvanse las actuaciones, con certificación de la misma, al Juzgado de procedencia, interesándole acuse recibo.

Notifíquese la presente resolución a las partes, con las prevenciones del [artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial](#), haciéndoles saber que, contra la misma, cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, limitado exclusivamente a las cuestiones de derecho, siempre y cuando el recurso pretenda fundarse en la infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, y hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

El recurso de casación deberá acompañar la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones núm.: 1759000024230421, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros, de conformidad a lo dispuesto en la [D.A. 15ª de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre](#), salvo concurrencia de los supuestos de exclusión previstos en el [apartado 5º de la Disposición Adicional Decimoquinta de dicha norma](#) o beneficiarios de asistencia jurídica gratuita.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Diligencia.-Entregada, documentada, firmada y publicada la **anterior** resolución, que ha sido registrada en el Libro de Sentencias, se expide testimonio para su unión a los autos. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

