

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de junio de 2026

Sala 1.^a

R.G. 1768/2023

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Delimitación. Gastos deducibles. En concepto de otros gastos. El IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. No deducibilidad en IRNR de la cuantía de 2.000 euros en concepto de otros gastos del IRPF. TEAC analiza si un contribuyente residente en Alemania puede deducir en su declaración del IRNR correspondiente al ejercicio 2021 la cuantía fija de 2.000 euros prevista en el art. 19.2.f) de la Ley del IRPF en concepto de «otros gastos», además de los gastos efectivamente acreditados. El Tribunal concluye que, aunque el art.24.6 del TRLIRNR permite a los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea deducir determinados gastos previstos en la normativa del IRPF para calcular la base imponible de las rentas obtenidas en España, esta remisión está sometida a requisitos específicos: el contribuyente debe acreditar que los gastos están directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en territorio español y que mantienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. Por ello, el TEAC considera que la cuantía fija y genérica de 2.000 euros no puede trasladarse automáticamente al ámbito del IRNR, al no corresponder necesariamente a gastos efectivamente satisfechos ni poder justificarse documentalmente de forma individualizada.

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 a la resolución con liquidación provisional dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES, MODELO 210, ejercicio 2021.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 09-07-2022, el ahora reclamante, considerándose residente en Alemania, presentó declaración por el Impuesto sobre la Renta de los No residentes, modelo 210, correspondiente al ejercicio 2021, solicitando la devolución del exceso de las retenciones soportadas con ocasión de los rendimientos del trabajo satisfechos por **TW SAU** en dicho ejercicio. En concreto, declaraba rendimientos del trabajo por importe de 31.191,89 euros, gastos deducibles de 2.627,77 euros, retenciones por importe de 5.916,12 euros y solicitaba la devolución de 488,94 euros.

SEGUNDO.- Con fecha 23-07-2022 la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid (en adelante, DAST) notificó requerimiento con el que inició un procedimiento de verificación de datos en relación con la citada declaración al haberse detectado ciertas incidencias. Se solicitaba la aportación de certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del país de residencia; certificado de retenciones emitido por la entidad pagadora, retenedora o depositaria con domicilio fiscal en España, que justificase los rendimientos satisfechos y las retenciones soportadas; certificado de titularidad de cuenta bancaria en que efectuar la devolución; certificado de la empresa o carta desplazamiento-asignación internacional, que acreditase el motivo profesional y la fecha exacta del desplazamiento al extranjero, y en su caso, de la fecha fin del desplazamiento, y nóminas del ejercicio 2021.

TERCERO.- Tras diversos requerimientos posteriores, con fecha 21-12-2022 se notificó propuesta de liquidación y trámite de alegaciones, mediante la que se procedió a minorar el importe de la devolución solicitada, de 488,94 euros a 129,61 euros, al considerar incorrectos los gastos deducibles declarados.

En concreto, en el importe de 2.000 euros, argumentando al respecto que, si bien el artículo 24.6.1ª a) 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 (en adelante, LIRNR), se remite a estos efectos a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), requiere en cualquier caso acreditar que se trata de gastos directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. Y, dado que el importe de 2.000 euros que la LIRPF contempla como deducibles de los rendimientos del trabajo en concepto de «otros gastos», se fija por esta norma de modo global y a tanto alzado, excluyéndolos de cualquier tipo de acreditación documental, resultando deducibles por el mero hecho de obtener rendimientos del trabajo, en ningún caso cumplirían el requisito indicado, por lo que no resultaban deducibles en el ámbito del IRNR.

Síguenos en...

CUARTO.- El 22-12-2022 el interesado presentó alegaciones a la propuesta defendiendo la deducibilidad de los gastos en cuestión, pues así se lo habían indicado en el servicio de información tributaria.

Con fecha 16-01-2023 se notificó resolución con liquidación provisional en el mismo sentido de la propuesta, con estimación parcial de la devolución solicitada por importe de 129,61 euros, al minorar los gastos deducidos en el importe de 2.000 euros.

QUINTO.- No estando el interesado conforme con la liquidación anterior, interpuso recurso de reposición cuya desestimación fue notificada el día 14-02-2023.

SEXTO.- Frente a la resolución anterior el interesado interpuso en fecha 03-03-2023 la presente reclamación económico-administrativa, reiterando, en síntesis, las alegaciones aducidas ante el órgano gestor que consisten en sostener la deducibilidad de los 2.000 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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, por la que se confirma la resolución con liquidación provisional, es conforme a Derecho.

TERCERO.- Según acabamos de exponer, el reclamante, considerándose residente en Alemania, presentó declaración IRNR, ejercicio 2021, solicitando la devolución de las cantidades retenidas en exceso por la entidad **TW SAU**.

En la citada declaración consignó gastos deducibles por importe de 2.627,77 euros. Además de gastos que constaban acreditados en el certificado emitido por la entidad pagadora, se dedujo una parte proporcional de la cuantía de 2.000 euros amparándose en el apartado f) del artículo 19.2 de la LIRPF, que establece como gasto deducible 2.000 euros en concepto de otros gastos distintos de los recogidos en los apartados anteriores.

La DAST consideró que no procedía la deducción de 2.000 euros de gastos establecida en el artículo 19.2 de la LIRPF en virtud de lo establecido en el artículo 24.6.1 a) LIRNR, que establece expresamente como requisito para la deducibilidad de los gastos que los mismos estén acreditados, que estén directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Examinaremos, pues, la única controversia del presente expediente relativa a si resulta de aplicación en el ámbito del IRNR la deducibilidad de gastos prevista en el artículo 19.2 f) de la LIRPF.

El artículo 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, establece que: <<Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6º que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>.

Por su parte, el artículo 12.1 del TRLIRNR dispone que <<1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente>>.

Además, el artículo 24.1 del TRLIRNR señala que (el subrayado y negrita son nuestros):

<<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.

(...)

Síguenos en...

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 19.2 de 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 (en adelante, "LIRPF") determina que (el subrayado es nuestro):

<<Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

b) Las detracciones por derechos pasivos.

c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.

e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales>>.

Por tanto, atendiendo a la normativa expuesta, en el supuesto de contribuyentes residentes en la Unión Europea o en EEE la normativa permite la deducibilidad de los gastos previstos en la normativa del IRPF para calcular la base imponible de las rentas obtenidas en España **siempre y cuando el contribuyente acredite, no solo que se trata de gastos directamente relacionados con los rendimientos que se gravan en España, sino, además, que los gastos tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.**

Por tanto, aunque la normativa expuesta del Impuesto sobre No Residentes se remite a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para fijar los gastos deducibles, establece una exigencia adicional, esto es, la prueba de la relación directa con los rendimientos económicos obtenidos en España y su vínculo económico directo e indisociable, lo que impide considerar que un importe fijado de forma global e inconcreta, que no se corresponde con gastos efectivamente satisfechos y que no puede ser justificado documentalmente, pueda reunir dichos requisitos.

En idénticos términos nos hemos pronunciado en resolución con RG 00-05194-2021, de fecha 30-01-2025.

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

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda