

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 19 de julio de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 1975/2021

**SUMARIO:**

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Ganancias de capital. Imposibilidad de compensar ganancias y pérdidas patrimoniales.** En el caso de dos alteraciones patrimoniales diferenciadas: una producida con la enajenación de unas participaciones en una entidad española que originó una ganancia patrimonial y una segunda con la transmisión de otro elemento patrimonial distinto, un inmueble radicado en España, originando una pérdida patrimonial, se producen dos devengos del impuesto, que deben declararse separadamente sin posibilidad de compensación de las rentas ocasionadas en cada uno de ellos. La integración y compensación no está permitida en el IRNR, al no prever este cuerpo normativo una remisión en bloque al IRPF sino únicamente a parte de dicha normativa. Remisión que deja fuera la posibilidad de compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales que en la normativa de residentes amparan los arts. 47 y siguientes de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Además, una mecánica tal de compensación e integración como la que pretende el contribuyente carece de razón de ser en el Impuesto que nos ocupa -IRNR- pues resultaría completamente extraña e incongruente con la idiosincrasia y funcionalidad que para tal integración y compensación se ha previsto en la tributación del IRPF.

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

Se ha visto la presente reclamación contra el 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 ejercicio 2018.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El ahora reclamante, considerándose residente en Chile, presentó en fecha 09-01-2019 declaración por el Impuesto sobre la Renta de los No residentes, modelo 210, declarando la pérdida patrimonial obtenida en la transmisión de un inmueble sito en Madrid.

Asimismo, en fecha 14-01-2019 presentó declaración por el Impuesto sobre la Renta de los No residentes, modelo 210, declarando la ganancia patrimonial obtenida por la venta de participaciones de la entidad **XZ**, ingresando 7.660,80 euros.

**SEGUNDO.-** Con fecha 04-02-2020 presentó escrito solicitando la rectificación de esta última declaración y la devolución de las cuantías indebidamente ingresadas en concepto de IRNR. Consideraba que como resultado de las dos alteraciones patrimoniales producidas en 2018 no se había obtenido renta alguna en España, ya que la ganancia obtenida en la venta de las participaciones fue inferior a la pérdida resultante de la enajenación del inmueble, por lo que no existía hecho imponible gravable en España.

Además, sostenía que la normativa del IRNR era discriminatoria por cuanto no permitía la compensación, como sí sucedía para los contribuyentes residentes sujetos al IRPF, de las ganancias y las pérdidas producidas en el mismo año fiscal, produciéndose una vulneración de los artículos 63 y 65 del Tratado de la Comunidad Europea.

**TERCERO.-** En fecha 14-12-2020 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (en adelante, ONGT) emitió propuesta desestimatoria de la solicitud de rectificación señalando que la normativa del IRNR establece que debe autoliquidarse de forma separada cada alteración patrimonial, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas.

Síguenos en...



**CUARTO.-** Entendiendo el interesado presuntamente desestimada por silencio administrativo la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada, en fecha 29-01-2021 interpuso reclamación económico-administrativa ante el presente TEAC alegando, en síntesis, la inexistencia de hecho imponible ya que no se ha obtenido ninguna renta en España por cuanto la ganancia obtenida en la venta de las participaciones fue inferior a la pérdida resultante de la enajenación del inmueble.

Sostiene que la normativa del IRNR es contraria a los artículos 63 y 65 del Tratado de la CE por cuanto otorga un trato distinto a un contribuyente residente frente a un no residente.

**QUINTO.-** Estando pendiente de resolución la reclamación económico-administrativa, en fecha 05-03-2021 se notificó resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidación conforme a la propuesta emitida.

**SEXTO.-** El 08-03-2021 el interesado presentó un escrito ante el presente TEAC solicitando que se tenga por interpuesta reclamación económico-administrativa contra la desestimación expresa de la solicitud de rectificación de autoliquidación y que se proceda a su acumulación con la ya interpuesta contra el acto presunto.

### 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:

Tal y como hemos detallado en los antecedentes de hecho, el reclamante, residente en Chile, presentó sendas autoliquidaciones relativas al modelo 210 IRNR, ejercicio 2018, declarando, por una parte, las ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de participaciones en una entidad española y, por otra, las pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de una vivienda sita en territorio español.

Posteriormente, estimándose perjudicado por un tratamiento que él consideraba discriminatorio y contrario al Derecho Comunitario, presentó una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRNR con resultado a ingresar, instando la devolución de ingresos indebidos, en tanto que consideraba que, al igual que los residentes en España, tenía derecho a compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales.

La oficina gestora desestimó la solicitud de rectificación de autoliquidación mediante Acuerdo de resolución rectificación de autoliquidación, argumentando que la normativa del IRNR obliga a autoliquidar de forma separada cada alteración patrimonial, sin poder compensar las rentas derivadas de las mismas.

La controversia jurídica del presente expediente se suscita, por tanto, en torno a si el reclamante tiene derecho a compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo año derivadas de diferentes alteraciones patrimoniales pudiendo anticipar que, tal y como expondremos a continuación, la actuación de la oficina gestora fue correcta.

El artículo 15 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 (TRLIRNR), relativo a Formas de sujeción y operaciones vinculadas, señala:

*"1. Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III.*

Síguenos en...



*Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas y en los términos previstos en el capítulo IV".*

Además, el artículo 24.4 del TRLIRNR señala que:

*"La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III, salvo el artículo 33.2, y en la Sección 6.ª del Título X, salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".*

Por su parte, el artículo 27 TRLIRNR señala:

*"Artículo 27. Devengo.*

*El impuesto se devengará:*

*a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.*

*b) Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial".*

Además, la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes, establece que se debe declarar de forma separada cada devengo de renta:

*"Artículo 2. Contenido del modelo 210.*

*1. Podrá declararse en este modelo cualquier tipo de renta (rendimientos, rentas imputadas de bienes inmuebles, ganancias patrimoniales).*

*Se utilizará tanto para declarar de forma separada cada devengo de renta como para declarar de forma agrupada varias rentas obtenidas en un período determinado, de acuerdo con las siguientes reglas:*

*a) Rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles: se declarará de forma separada cada devengo de renta. Excepcionalmente, cuando el inmueble objeto de transmisión sea de titularidad compartida por un matrimonio en el que ambos cónyuges sean no residentes, se podrá realizar una única autoliquidación. En el caso de pérdidas, también se deberá presentar esta autoliquidación si se desea ejercer el derecho a la devolución de la retención que hubiese sido practicada.*

*b) Resto de rentas: Podrán agruparse varias rentas obtenidas por un mismo contribuyente siempre que correspondan al mismo código de tipo de renta, procedan del mismo pagador, les sea aplicable el mismo tipo de gravamen y, además, si derivan de un bien o derecho, procedan del mismo bien o derecho.*

*En ningún caso las rentas agrupadas pueden compensarse entre sí".*

En el presente caso han tenido lugar dos alteraciones patrimoniales diferenciadas: una producida con la enajenación de unas participaciones en una entidad española que originó una ganancia patrimonial

Síguenos en...

y una segunda con la transmisión de otro elemento patrimonial distinto, un inmueble radicado en España, originando una pérdida patrimonial.

Se producen dos devengos del impuesto que, conforme a la normativa citada, deben declararse separadamente sin posibilidad de compensación de las rentas ocasionadas en cada uno de ellos.

Por tanto, aunque a nivel agregado el reclamante obtuvo una pérdida patrimonial, esa integración y compensación no está permitida en el IRNR. Además de hallarse impedida por su propia regulación ha de señalarse que una mecánica tal de compensación e integración como la que pretende el contribuyente carece de razón de ser en el Impuesto que nos ocupa -IRNR- pues resultaría completamente extraña e incongruente con la idiosincrasia y funcionalidad que para tal integración y compensación se ha previsto en la tributación del IRPF.

Así, hay que partir de la propia definición del IRPF que da el artículo 1 de su ley reguladora, Ley 35/2006: *"El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares"*.

A su vez el objeto del impuesto responde a esa configuración al indicar el artículo 2: *"Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador"*.

Y a lo anterior se corresponde la regulación del hecho imponible en el artículo 6, como la obtención de renta por el contribuyente; considerando que componen la renta todas las partidas que se enumeran en el apartado 2 de dicho precepto.

Dado que todos esos elementos de renta se van a integrar y gravar integradamente, la ley va delimitando cada uno de esos elementos de la renta gravable dentro del Título III (Determinación de la base imponible), Capítulo II (Definición y determinación de la renta gravable).

Así, va pasando revista a cada uno de esos elementos de renta en las diversas secciones y, en lo que aquí interesa, en la sección 4ª (Ganancias y pérdidas patrimoniales) de ese capítulo II delimita el concepto positiva y negativamente y el modo de cálculo del importe de esas ganancias o pérdidas, normas específicas de valoración, supuestos de ganancias excluidas de gravamen, etc. Pero obsérvese que no se contiene ninguna mención a la eventual compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales. Porque ello se prevé en otra parte de la regulación (capítulo V), que se corresponde con un estadio diferente propio de la mecánica liquidatoria del IRPF.

Y ello es así porque en la concepción del IRPF esa integración de todas las rentas en el seno de la imposición personal y progresiva para la determinación de la base imponible global, se va a hacer conforme a un esquema de integración y compensación de rentas delimitado en el Capítulo V del Título III, como bien pone de manifiesto el inicio del artículo 47 en su apartado 1:

*"Para el cálculo de la base imponible, las cuantías positivas o negativas de las rentas del contribuyente se integrarán y compensarán de acuerdo con lo previsto en esta ley."*

Y a continuación establece en los artículos 47, 48 y 49 ese esquema de integración y compensación que el legislador ha diseñado.

Inmediatamente se aprecia que una mención como la del apartado 1 del artículo 47, que se acaba de transcribir, carece de sentido en el IRNR.

Y así queda patente en el ya mencionado artículo 15.1 del TRLIRNR cuando establece la distinción entre la forma de sujeción de contribuyentes con o sin establecimiento permanente: los primeros - establecimientos permanentes- tributan por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento,

Síguenos en...



mientras que para los segundos la ley es tajante: "Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas y en los términos previstos en el capítulo IV."

Así se ratifica en ese capítulo IV, cuando al referirse a las ganancias patrimoniales dispone en el artículo 24.4:

*"La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4ª del Capítulo II del Título III, salvo el artículo 33.2, y en la Sección 6ª del Título X, salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."*

Es decir, según dicho precepto:

-Ha de aplicarse a "cada alteración patrimonial que se produzca", expresión que excluye cualquier vestigio de integración y compensación.

-Se aplican las normas de la Ley 35/2006 del IRPF siguientes:

- Las de la sección 4ª, del Capítulo II del Título III; es decir, las que antes hemos visto que se correspondían exclusivamente con la definición y cálculo del importe de cada una de las ganancias y pérdidas patrimoniales. Y ya ahí hacíamos hincapié en que en esos preceptos no se hacía mención alguna a la integración o compensación entre ellos, pues la regulación de tal integración y compensación la hace la LIRPF en el capítulo V de ese Título III, que no está incluido en la remisión del TRLIRNR.
- Y también se aplican por remisión las normas de la sección 6ª del Título X, que se refiere a Instituciones de Inversión Colectiva, salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo; salvedad que supone excluir de la aplicación a los contribuyentes del IRNR del régimen de diferimiento que en ese párrafo se prevé. Pero, en cualquier caso, no es el supuesto aquí planteado el de un contribuyente socio o participe de una Institución de Inversión colectiva. Y aunque lo fuese, ahí no se establece ningún mecanismo especial de integración y compensación al margen de las reglas generales dadas en el capítulo 4 del Título III.

En definitiva, aunque a nivel agregado el reclamante obtuvo una pérdida patrimonial, la integración y compensación pretendida no está permitida en el IRNR, al no prever este cuerpo normativo una remisión en bloque al IRPF sino únicamente a parte de dicha normativa - remisión que deja fuera la posibilidad de compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales que en la normativa de residentes amparan los artículos 47 y siguientes de la LIRPF.

Finalmente indicar que el reclamante considera que la normativa del IRNR es discriminatoria al no permitir la compensación de las ganancias y pérdidas patrimoniales, como sí permite el IRPF; diferencia que, a su juicio, supone una vulneración de la normativa y jurisprudencia de la UE. y, en particular, del 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.

Sin embargo, a juicio de este TEAC, tal discriminación no existe pues, como se ha expuesto extensamente esa diferente regulación se fundamenta en atención a la distinta idiosincrasia de los impuestos y consiguiente técnica impositiva a la que nos hemos referido anteriormente, lo cual se ve ratificado con el hecho de que la Comisión Europea no haya iniciado un procedimiento de infracción alguno contra España por esta cuestión.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

Síguenos en...



**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**

Síguenos en...

