

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 31 de marzo de 2025

Sala 1.^a

R.G. 6593/2021

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. *No aplicación de las reducciones del IRPF.* Del art. 24 LIRNR deriva que la remisión a las normas del IRPF se hace excluyendo expresamente la aplicación de las reducciones. Es decir, 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 conforme a lo dispuesto en la Ley IRPF, sin que sean de aplicación las reducciones. Y tratándose de contribuyentes residentes en otro estado miembro de la Unión Europea se permiten deducir los gastos previstos en la Ley IRPF, previa acreditación de la relación directa con los rendimientos obtenidos en España y el vínculo económico directo. Por ello, no procede la reducción de pensiones compensatorias porque en la regulación del IRPF no se configuran como gastos deducibles sino como reducciones.

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 Acuerdos desestimatorios de recursos de reposición interpuestos respectivamente, contra dos acuerdos de liquidación relativos al IRNR, 2018 y 2019; así como contra Acuerdos de liquidación relativos al IRNR de los ejercicios 2021, 2022 y 2023; todos ellos de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-06593-2021	21/06/2021	07/09/2021
00-06594-2021	21/06/2021	07/09/2021
00-09897-2022	05/08/2022	05/12/2022
00-07387-2023	03/07/2023	28/09/2023
00-05247-2024	16/07/2024	22/07/2024

SEGUNDO.- En las fechas antes señaladas tuvieron entrada las reclamaciones económico administrativas que a continuación se describen:

RG 6593-2021

Contra resolución de recurso de reposición, notificado el 05/06/2021.

Desestimatorio del recurso (2021...3Q) interpuesto contra Acuerdo de liquidación (referencia 2018...5R)

Concepto IRNR 210 2018 Anual

Importe 3202,42 euros.

RG 6594-2021

Contra resolución de recurso de reposición, notificado el 05/06/2021

Síguenos en...



Desestimatorio del recurso (2021...4P) interpuesto contra Acuerdo de liquidación (referencia 2019...2C)

Concepto IRNR 210 2019 Anual

Importe 3,960,00 euros.

RG 9897-2022

Contra Acuerdo de liquidación, referencia 2021...4Y

Notificado 14/07/2022

Concepto IRNR 210, devengo 31-12-2021

Importe 1.003,73 euros

RG 7387-2023

Contra Acuerdo de liquidación, referencia 2022...2A

Notificado 03/07/2023

Concepto IRNR 210, devengo 31-12-2022

Importe 2.314,34 euros.

RG 5247-2024

Contra Acuerdo de liquidación, referencia 2023...4M

Notificado 15/07/2024

Concepto IRNR 210, devengo 31-12-2023

Importe 2314,34 euros.

TERCERO- En las fechas que en cada acuerdo de liquidación se especifican, el ahora reclamante, en su condición de contribuyente presentó autoliquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de los No residentes, modelo 210, períodos 2018, 2019, 2021, 2022 y 2023, país de residencia Portugal, declarando determinados importes de rendimientos íntegros procedentes de CLAVE 04 "DIVIDENDOS Y DEMÁS RENDIMIENTOS POR LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES" satisfechos por **BANCO_1** S.A., solicitando las devoluciones resultantes.

Concretamente, los datos básicos declarados que devenían en las devoluciones solicitadas eran:

Periodo 2018: declara un importe de dividendos (rendimientos íntegros) de 21.359,42, minorado en 21.359,42 de gastos deducibles; no resulta base imponible; declara aplicable el tipo de gravamen del Convenio del 15 %; y a devolver el importe de retenciones practicadas menos un importe de 500,73 por devolución anterior.

Periodo 2019: declara un importe de dividendos (rendimientos íntegros) de 28.668,75, minorado en 26.400 de gastos deducibles, aplicando el límite del tipo de gravamen del Convenio del 15 % y deduciendo el importe de retenciones practicadas, determinando el importe a devolver.

Periodo 2021: declara un importe de dividendos (rendimientos íntegros) de 6.691,49; en concepto de gastos deducibles consigna 13.200, de lo que resulta una base imponible negativa de -6.508,51; declara cuota íntegra de 0,00, y como resultado a devolver el importe de las retenciones.

Periodo 2022: declara un importe de dividendos (rendimientos íntegros) de 15.148,99; en concepto de gastos deducibles consigna 13.200, de lo que resulta una base imponible de 1.948,99, resultando la cuota íntegra de 0,00; declara como resultado a devolver el importe de las retenciones .

Periodo 2023: declara un importe de dividendos (rendimientos íntegros) de 19.384,65; en concepto de gastos deducibles consigna 13.200, de lo que resulta una base imponible de 6.184,65, resultando la cuota íntegra de 0,00; declara como resultado a devolver el importe de las retenciones .

Las cuantías que se aplica e las declaraciones como gasto deducible corresponden a la pensión compensatoria que abona a su ex cónyuge, adjuntando Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, que estipula el pago dicha pensión.

CUARTO.- A raíz de la presentación de tales autoliquidaciones, la DAST, inició los respectivos procedimientos de comprobación limitada, mediante notificación de las propuestas de liquidación provisional y trámite de alegaciones. En dichas propuestas se denegaba el importe de la devolución solicitada, toda vez que no tenía la consideración de gasto fiscalmente deducible la pensión compensatoria incluida en su declaración, conforme a lo dispuesto en el artículo 24 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo. Y las reducciones estaban excluidas de aplicación.

Síguenos en...

El contribuyente formula alegaciones a las propuestas en los correspondientes trámites, aduciendo no estar de acuerdo con la denegación indicando por no haber incluido como gasto deducible de las rentas derivadas de los dividendos percibidos del **BANCO_1** el importe de la pensión compensatoria satisfecha en virtud de decisión judicial a su ex-cónyuge.

Como documentación complementaria a dichas alegaciones aporta copia del art.55 de la LIRPF, copia del art. 24 de la LIRNR, y escrito donde aporta legislación y doctrina que considera aplicable, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tales como la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0779-2013.

Los respectivos procedimientos de comprobación limitada concluyeron con acuerdos de liquidación provisional en los que, desestimando las alegaciones presentadas por el interesado, concluían en que no resultaba devolución procedente.

QUINTO.- Contra las liquidaciones correspondientes a 2018 y 2019 el interesado interpuso sendos recursos de reposición, que fueron desestimados mediante los acuerdos anteriormente referenciados.

SEXTO.- Contra los acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición y contra las liquidaciones provisionales de los ejercicios 2021, 2022 y 2023, se interpusieron las cinco reclamaciones económico administrativas, identificadas en los Antecedentes de Hecho primero y segundo y que se resuelven acumuladamente.

En ellas alega lo siguiente:

<<- Lo manifestado por la administración expuesta con sus datos con anterioridad, de nota mi más absoluta disconformidad al respecto y todo ello por:

- Las mismas por ser fundadas las presentadas en anteriores trámites, forman la base de éstas, siendo corregidas en su medida y ampliadas en conceptos. No tanto por alusiones a reglamentos y leyes y si por interpretaciones en base al sujeto pasivo y su condición económica ante la administración.

*- Me sorprende la justificación severa de los ingresos para no admitir con posterioridad las aportaciones pagadas en forma de pensión compensatoria y que quedo acreditada desde el primer momento. En especial la correspondiente a ingresos vía dividendos, así explicitados desde inicio, abonados por **BANCO_1** y por pagador de **BANCO_1**, no siendo admitido el comprobante justificante emitido por esta última entidad debiendo acudir a la matriz española para su emisión.*

- El hecho determinante del rechazo a la devolución de lo ingresado y liquidado en España mediante modelo 210 es y cito literalmente "las pensiones compensatorias.....podrán ser objeto de reducción en la base imponible.....REDUCCION NO APLICABLE AL IRNR POR EXCLUSION EXPRESA DEL CITADO ARTICULO 24". Tremenda afirmación si leemos citado artículo 24 en apartado 6 a) "En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006.....siempre que el contribuyente acredite que los importes están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España. En consecuencia es inexistente esa afirmación de la administración y además afirma la NO EXCLUSION según se desprende de la lectura del artículo citado

- Lo anterior me lleva a definir que los gastos habidos como consecuencia y como parte de la base imponible y así se ha ajustado, se corresponden con abonos a persona residente en España que de forma reglamentaria tributarán dentro de su declaración de IRPF. Ergo, estamos ante gastos para mí, de reducción de base imponible e ingresos para la perceptora.

- Abundando en lo anterior, adjunto normas al respecto sobre consumos de bases liquidables general y bases del ahorro, ante la cual estamos. Es definitorio que consumida la base liquidable general se podrá disminuir la base del ahorro. Documento emitido por Agencia Tributaria.

- El vínculo económico queda acreditado de forma inequívoca e irrefutable. Ingresos obtenidos en España que han tributado y que son susceptibles de ser reducidos por el destino y concepto dentro de España que tributarán en destino. Cosa distinta sería contraria a derecho tributario.

- Al albur de lo expuesto hasta ahora, creo que es importante exponer que es intención del legislador dar un tratamiento neutro a ese tipo de pensión denominada compensatoria adaptando la misma a reducción para el pagador e inclusión en IRPF de la parte perceptora, consiguiendo esa neutralidad otorgada por el legislador. Partimos de una situación económica común con una o varias fuentes de ingresos comunes y la determinación de una pensión compensatoria se realiza al amparo de determinar y compensar el desequilibrio de esa renta común en favor de la parte más desfavorecida. Luego en base de renta de IRPF con reducción e inclusión en declaración de la parte perceptora corrige cualquier desequilibrio tributario sobre la base anterior.

- Cualquier punto de vista y actuación sobrevenida y que rompa ese equilibrio no tiene sentido alguno por la pérdida o condición de sujeción a IRPF por pasar a IRNR

- Si a lo anterior le añadimos, como es el caso, la obtención de rendimientos generados y sujetos a tributación en España y retención al uso, hay una parte de esa pensión que debe considerarse reductora al

amparo de las leyes o en su totalidad si así lo fuere, sea de base imponible general o de base imponible de capital.»

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.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si las resoluciones de los recursos de reposición y los acuerdos de liquidación provisional son conformes a derecho.

CUARTO.- Delimitación de la controversia y alegaciones del reclamante

Como se desprende de los antecedentes de hecho, en síntesis, el reclamante, en su condición de contribuyente presentó autoliquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, modelo 210, de los periodos referidos, correspondientes a los dividendos obtenidos de **BANCO_1**.

En dichas liquidaciones minoró el importe de los rendimientos íntegros (dividendos) por el concepto de gastos, que son importes correspondientes a la pensión compensatoria que en los respectivos años había abonado a su ex cónyuge. Lo cual es considerado improcedente por la DCGC, que elimina dicho importe en las respectivas liquidaciones provisionales.

La cuestión debatida consiste, pues, **en determinar si era o no correcta la minoración que el contribuyente hace en su autoliquidación del IRNR, de los rendimientos íntegros del capital mobiliario (dividendos) declarados por el importe de las pensiones compensatorias pagadas a su exconyuge.**

Las alegaciones de la interesada, (transcritas en el Antecedentes de hecho Sexto), que ya había venido aduciendo ante el órgano gestor, podrían sintetizarse del siguiente modo:

Considera reprochable el rechazo de la Administración si leemos el artículo 24 en apartado 6 a) "En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006...siempre que el contribuyente acredite que los importes están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España". En consecuencia, es inexistente esa afirmación de la administración y además afirma la NO EXCLUSION según se desprende la lectura del artículo citado.

Considera que el vínculo económico queda acreditado de forma inequívoca e irrefutable. Ingresos obtenidos en España que han tributado y que son susceptibles de ser reducidos por el destino y concepto dentro de España que tributará en destino. Cosa distinta sería contraria a derecho tributario.

Asimismo destaca la intención del legislador dar un tratamiento neutro a ese tipo de pensión denominada compensatoria, adaptando la misma a reducción para el pagador e inclusión en IRPF de la parte perceptora, indicando que artimos de una situación económica común con una o varias fuentes de ingresos comunes y la determinación de una pensión compensatoria se realiza al amparo de determinar y compensar desequilibrio de esa renta común en favor de la parte más desfavorecida. Luego en base de renta de IRPF con reducción e inclusión en declaración de la parte perceptora corrige cualquier desequilibrio tributario sobre la base anterior.

CUARTO.- Consideraciones y pronunciamiento de este TEAC

Tratándose de un contribuyente del IRNR, cuestión no controvertida, ha de acudir a los siguientes preceptos de la LIRNR:

Por lo que se refiere a la renta sometida a tributación, en lo que aquí interesa, que son rentas del capital mobiliario consistentes en dividendos:

Artículo 12. Hecho imponible.

<<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. (...)>>

Dicho artículo siguiente expone:

Artículo 13. Rentas obtenidas en territorio español.

Síguenos en...

<<1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (...;)

"f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

1.º Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 118 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. (...;)>>

Por lo que se refiere a la determinación de la base imponible, el **artículo 24 TLIRNR** señala (el resaltado es nuestro):

<<Artículo 24. Base imponible.

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>>

Del precepto transcrito han de destacarse, a los efectos que nos ocupan, dos cuestiones:

Una, que la remisión a las normas del IRPF se hace, en contra de lo que aduce el interesado, excluyendo expresamente la aplicación de las reducciones. Es decir, se concluye de lo transcrito que, en 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 conforme a lo dispuesto en la LIRPF, sin que sean de aplicación las reducciones.

Y Dos, que tratándose de contribuyentes residentes en otro estado miembro de la Unión Europea se permiten deducir los gastos previstos en la Ley del IRPF, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, previa acreditación de la relación directa con los rendimientos obtenidos en España y el vínculo económico directo e indisoluble. Como se ha dicho, el reclamante apela a dicho precepto para fundar su deducibilidad de los rendimientos íntegros.

Pues bien, es aquí donde ha de hacerse una precisión trascendental en buena técnica tributaria, corrigiendo el enfoque del reclamante:

Y es que en la regulación del IRPF, las pensiones compensatorias no se configuran como gastos deducibles sino como reducciones, partida esta de las reducciones que, como acabamos de referir, excluye expresamente la ley del IRNR al hacer la remisión a la normativa del IRPF. No cabe pues ninguna duda de que el legislador del IRNR pretendía excluir de la aplicación en este impuesto la minoración por reducciones que en su caso fueran aplicables en el ámbito del Impuesto progresivo del IRPF.

Así se aprecia del siguiente esquema explicativo de la normativa del IRPF:

En el **artículo 26.1 de la Ley 35/2006** se delimita el rendimiento neto del capital mobiliario, expresando, en lo aquí concernido (dividendos):

<<1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos siguientes:

a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables. A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización por cuenta de sus titulares del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

(...)>>

Síguenos en...

Pues bien, se aprecia claramente que en esta enumeración "exclusiva" o tasada de gastos deducibles no se incluye a las pensiones compensatorias que aquí nos ocupan.

En el apartado 2 de ese mismo artículo 26 se contempla una reducción pero exclusivamente referida a los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esa Ley, que no son los aquí implicados. Y en cualquier caso esa reducción a los casos sí afectados tampoco les sería de aplicación en IRNR en atención a la exclusión general de las reducciones que ya hemos visto hace la Ley del IRNR.

Tenemos pues que acudir a un precepto ajeno a estos rendimientos de capital mobiliario para encontrar la regulación de la reducción por las pensiones compensatorias.

Antes de pasar a analizarlo, valga resaltar una circunstancia que resulta muy ilustrativa de la singularidad que presenta esta reducción en el esquema liquidatorio del IRPF:

Se inserta en un ámbito completamente distinto de la determinación de un concreto rendimiento neto; concretamente se halla en el Título IV, relativo a la "Base liquidable", al prever en el **artículo 50**. Base liquidable general y del ahorro, un catálogo de reducciones:

<<1. La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente y por este orden, las reducciones a que se refieren los artículos 51, 53, 54, 55 y disposición adicional undécima de esta Ley, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dichas disminuciones.>>

2. La base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción prevista en el artículo 55, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución.

3. Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes.>>

Dicho esto, la reducción que nos ocupa se inserta en el Capítulo II de este Título IV, bajo el título "Reducción por pensiones compensatorias"

El artículo 55 dispone:

<<Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, podrán ser objeto de reducción en la base imponible.>>

De este modo se articula en el IRPF que las pensiones compensatorias fijadas por decisión judicial se pueden reducir en la base imponible general, es decir, una vez integrados en esta los rendimientos netos diversos previstos en la normativa, y además en orden riguroso de prelación, siendo la que aquí nos ocupa, la del artículo 55 (reducción por pensión compensatoria), la última en aplicarse y por tanto, solo en el caso de quedar base imponible general hábil para ello. En el caso de que no quedase, el apartado 2 del artículo 50 permite que la parte de pensión compensatoria que no hubiera podido reducirse en la base imponible general se reduzca de la base imponible del ahorro, al disponer dicho apartado que el eventual remanente de reducción por el importe de la pensión compensatoria del artículo 55, se minore de la base imponible del ahorro para determinar la base liquidable del ahorro.

A la luz de este esquema liquidatorio propio del impuesto personal, progresivo sobre la renta que constituye el IRPF se aprecia que la aplicación de la reducción en el marco del impuesto que nos ocupa, el IRNR, resultaría completamente extraña e incongruente con la idiosincrasia y funcionalidad que para tales reducciones se ha previsto en la tributación del IRPF; razón por la cual el artículo 24.1 del TRLIRNR las excluye, como ya hemos resaltado. En este impuesto se produce la tributación separada, por cada obtención de renta, sin integración en una base imponible global de todos los rendimientos obtenidos a lo largo del período impositivo y, en principio (a salvo las excepciones previstas en la norma doméstica o en los convenios de doble imposición) en cualquier parte del mundo. A esa base imponible (dejamos ahora de lado la distinción en el IRPF entre base imponible general y del ahorro, que aun nos aleja más de la concepción del IRNR) vierten los diversos rendimientos, ganancias patrimoniales, etc obtenidos por el sujeto pasivo, cada uno minorado previamente en los gastos vinculados a los respectivos rendimientos, ganancias etc, que la norma propia de cada uno de ellos permita deducir. A ello responde lo que antes hemos señalado respecto a los gastos que la LIRPF permitía deducir para determinar los rendimientos netos del capital mobiliario.

Y más aun, si introducimos la distinción propia del IRPF entre base imponible general o del ahorro (que propició la diferenciación en el tratamiento fiscal de determinadas fuentes de renta) y por ende toda esa parafernalia en el orden de prelación para la aplicación de las reducciones, remanentes, etc., fácilmente se percibe el sin sentido de la pretensión de aplicar en el IRNR reducciones como las que nos ocupa a rendimientos concretos como el asimismo aquí contemplado.

Notese además que la reducción aquí debatida ni siquiera tiene conexión alguna con los ingresos (dividendos) por los que el contribuyente está tributando en IRNR. Por ello carece de razón el reclamante cuando, pretendiendo aplicar la posibilidad que el artículo 24.6 del TRLIRNR permite a los residentes en

UE de deducir los gastos "directamente relacionados con los rendimientos y con vínculo económico directo e indisoluble con la actividad", afirma que el vínculo económico queda acreditado de forma inequívoca e irrefutable.

Como hemos señalado, en el presente caso el abono de la pensión compensatoria al ex conyuge no constituye un gasto directamente relacionado con la obtención de los dividendos ni tiene ninguna vinculación con actividad alguna del contribuyente. Estamos ante una aplicación de renta al cumplimiento de una obligación de dar determinada compensación económica, establecida por decisión judicial, que el legislador del IRPF ha querido reconocer como apta para minorar, de ser positivo, el conjunto de sus rentas netas. Y la reconoce previendo expresamente las reducciones como minoración a practicar en la base imponible general.

En este sentido manifiesta el **Preamble de la Ley 35/2006**:

<<El Título IV se refiere a la determinación de la base liquidable. Dado que las circunstancias personales y familiares se van a tomar en consideración en el momento del cálculo del Impuesto y que la reducción por rendimientos del trabajo se ha incluido en la determinación de los rendimientos netos, las reducciones a practicar sobre la base imponible general quedan limitadas a aquellas vinculadas con la atención de las situaciones de envejecimiento y dependencia, en los términos mencionados en el apartado anterior. Adicionalmente se mantiene la posibilidad de reducir las pensiones compensatorias satisfechas por decisión judicial, como en la actualidad.>>

Por otra parte, la conexión inexorable que el reclamante parece querer trazar con la tributación del perceptor, no invalida lo que hemos concluido. No puede establecerse una correspondencia biunívoca pues, aunque es cierto que si el perceptor de la pensión compensatoria es residente en España, tributará en el IRPF como rendimiento del trabajo por la pensión recibida, si no es residente en España y es residente en un país con Convenio de Doble Imposición, lo general (siguiendo lo contemplado en el Modelo de Convenio OCDE) es que estas pensiones compensatorias queden subsumidas en el artículo 21 "Otras rentas", por lo que tributarán solo en residencia. En consecuencia, tratándose de un pagador residente en España y un perceptor no residente aquí y residente en un país con CDI, esa pretendida correspondencia también se truncaría, en sentido inverso: el perceptor no residente no tributaría en España y el pagador residente, sujeto pasivo del IRPF, aplicaría la reducción en su base imponible, pues la norma no lo condiciona a la tributación del perceptor.

En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución de 22 de febrero de 2024 (RG.5841-2020) en relación con la reducción por las aportaciones a Planes de Pensiones, contempladas en el artículo 51, inserto en el Capítulo I del mismo Título IV, relativo a la base liquidable. Si bien se trata de reducciones distintas y presentan sus peculiaridades propias, a las que se atendía en dicha resolución, no obstante tienen una lógica subyacente común, que avala la exclusión de la aplicación de estas reducciones en el IRNR, tal como la propia Ley de este impuesto preceptúa. Norma legal que, en cualquier caso, este Órgano revisor está obligado a aplicar, no habiendo recaído ningún pronunciamiento de nuestra jurisprudencia ni de la jurisprudencia comunitaria que avale su inaplicación.

Es más, una reciente **sentencia de la Audiencia Nacional** 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 M 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."

Síguenos en...



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."

En conclusión, pues, conforme a todo lo expuesto, no cabe sino desestimar la pretensión del reclamante, confirmando el acuerdo impugnado.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

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...

