

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de octubre de 2025

Sala 1.^a

R.G. 8643/2023

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Doble imposición internacional. *Aclaración del concepto “parte de base liquidable gravada en el extranjero”.* La controversia gira en torno al concepto de “parte de base liquidable gravada en el extranjero” del art. 80.1.b) LIRPF: si debe entenderse como el importe total sobre el que se ha pagado el impuesto en el extranjero o como la parte de la base liquidable española efectivamente sometida a gravamen fuera de España. El concepto de “base liquidable gravada en el extranjero” debe entenderse conforme a la normativa interna española, lo que implica tomar en consideración las rentas netas (una vez deducidos los gastos y compensadas las rentas), y no los rendimientos íntegros sobre los que el país extranjero haya aplicado retención.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) han tenido entrada los siguientes recursos de alzada que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-08643-2023	18/09/2023	19/09/2023
00-08644-2023	18/09/2023	19/09/2023

SEGUNDO.- Con fecha de 19-04-2022 se dicta por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) acuerdo de liquidación, en tributación conjunta, por el IRPF 2019 y del que resultó una cuota a devolver de 29.355,63 euros (frente a los 657.857,24 euros que solicitó a devolver en la autoliquidación presentada en el plazo voluntario).

En el citado acuerdo, por un lado, se minoran las retenciones declaradas en la autoliquidación presentada (778.792,56 euros), en tanto que parte de dicha cifra (632.178,23 euros y 62.485,01 euros) se corresponde con impuesto satisfechos por los obligados tributarios en el extranjero por obtención de ganancias patrimoniales en PAÍS_1 (venta de acciones de la entidad **XZ** SA con domicilio fiscal en CIUDAD_1) y de rendimiento de capital mobiliario en PAÍS_2 respectivamente; y, por otro lado, a razón de los impuestos satisfechos en el extranjero, se reconoce la procedencia de la deducción por doble imposición internacional regulada en el artículo 80 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). El importe de las citadas deducciones calculadas por la Inspección ascendieron a 66.162,23 euros (32.324,28 euros por la ganancia patrimonial obtenida en PAÍS_1 y 33.873,95 euros por el rendimiento de capital mobiliario obtenido en PAÍS_2).

TERCERO.- No conforme con el acuerdo anterior, se interpone contra el mismo la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid (28-13026-2022), que es desestimada en resolución de 26-07-2023,

La citada resolución se notificó a Don **Axy** el 17-08-2023 y a Doña **Cts** el 31-08-2023.

CUARTO.- Disconforme con la resolución del TEAR, con fecha 18-09-2023 se presenta ante este TEAC por los dos obligados tributarios mediante el mismo escrito los presentes recursos de alzada que son registrados con los números 00-08643-2023 (Don **Axy**) y 00-08644-2023 (Doña **Cts**).

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 y se cumplen, en especial, los

Síguenos en...



requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Los recursos de alzada ordinarios arriba señalados 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:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR impugnada.

CUARTO.- El escrito de interposición presentado se limita a reproducir de forma literal todos y cada uno de los motivos expresados en la reclamación económico administrativa presentada ante el TEAR, sin incluir ningún argumento nuevo ni contradecir las motivación dada por el TEAR en su resolución, más allá de manifestar su disconformidad con la citada resolución.

Como señala la resolución de este TEAC de 28-09-2008 RG 00-08264-2008 DYCTEAC, hay que destacar que siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal de instancia, en pro de un pronunciamiento estimatorio. Esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas.

Ello requeriría o exigiría, claro está, un esfuerzo intelectual que tratara de explicitar o razonar la errónea aplicación del Derecho que por el Tribunal de instancia se hace en la resolución que se impugna, pero ello no ha sido realizado por el interesado.

Cierto es que el artículo 237 de la LGT atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

"Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998)».

El criterio de la citada resolución del este TEAC ha sido mantenido igualmente en otras resoluciones posteriores como la de 24-05-2017 RG 00-01070-2014.

Por tanto, ante la reproducción de las alegaciones ya planteadas ante el TEAR, este TEAC considera que el presente recurso de alzada suscita una cuestión que ya fue correcta y motivadamente resuelta por el TEAR en su resolución, cuyos fundamentos no se han intentado desvirtuar, y a cuyos fundamentos jurídicos nos remitimos.

QUINTO.- Por otro lado, este TEAC considera correcta la argumentación del TEAR, en relación con la cuestión planteada sobre que debe entenderse por "parte de base liquidable gravada en el extranjero" citada en el artículo 80.1 b) de la LIRPF, si el importe total sobre el que se ha practicado el pago del impuesto en el extranjero (base liquidable extranjera) o la base liquidable española que ha sido sometida a gravamen en el extranjero.

En concreto, la citada resolución del TEAR, tras aclarar ciertos aspectos de las rentas obtenidas en el extranjero sobre los que no existe discrepancia, recoge la siguiente motivación sobre la cuestión discutida:

"TERCERO.- (...)

En consecuencia, dado que la parte reclamante es contribuyente del IRPF, debe incluir en su declaración por este impuesto la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de las acciones de la entidad

PAÍS_1 XZ S.A., como la misma hizo, eliminándose la doble imposición conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 23 del Convenio de doble imposición citado y, por remisión de éste a la legislación interna española, mediante la aplicación de la deducción por doble imposición internacional regulada en el artículo 80 de 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 lo sucesivo LIRPF), según el cual:

1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

3. Cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo, y en ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

CUARTO.- En el presente caso, es la aplicación del artículo 80 transcrito la que genera la controversia de la presente reclamación. Así, como se ha expuesto anteriormente, la parte reclamante considera que para calcular el límite previsto en el apartado b) del citado artículo debe tenerse en cuenta como base liquidable gravada en el extranjero el importe total sobre el que se ha practicado el pago de la retención a cuenta en PAÍS_1 y no la base liquidable española. En particular, manifiesta en sus alegaciones:

(...)

Por su parte, la Inspección determina el límite máximo de deducción, previsto en el apartado 1 del artículo 80 de la LIRPF, conforme a los siguientes cálculos:

1. Importe efectivo satisfecho en PAÍS_1 una vez aplicada la limitación prevista en el artículo 13 del Convenio hispano-PAÍS_1: 448.121,99 euros.

2. Resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero:

"Tipo medio efectivo: $100 \cdot 121.023,82 / 536.655,75 = 22,55\%$

Base liquidable gravada en el extranjero: 143.344,92 que resulta de:

Base liquidable del Ahorro: 536.655,75

Saldo Neto de Ganancias Patrimoniales: 311.424,06

Saldo Neto de Rendimientos de Capital Mobiliario: 715.541,00

Total saldo neto ahorro 1.026.965,06

Ganancias Patrimoniales gravadas en el extranjero: $4.474.508,37 = 0.8808$

Saldo Ganancias Patrimoniales: 5.079.901,78

Es decir, del saldo de ganancias patrimoniales declaradas, el 88,08% corresponden a las gravadas en el extranjero, de forma que la parte del saldo neto de las ganancias patrimoniales que corresponden a las ganancias gravadas en el extranjero es:

$0.8808 \times 311.424,06 = 274.310,33$

De esta forma, la parte de la base liquidable del ahorro que corresponde a las ganancias patrimoniales por la venta de acciones gravadas en PAÍS_1 es:

$(274.310,33 \times 536.655,75) / 1.026.965,06 = 143.344,92$

Por tanto, el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero es: $22,55\% \times 143.344,92 = 32.324,28$ euros.

Así, la menor de las cantidades a que se refiere el artículo 80 LIRPF (448.121,99 o 32.324,28) a efectos de practicar la correspondiente deducción por doble imposición internacional correspondiente a las ganancias de patrimonio gravadas en PAÍS_1 sería esta última, es decir 32.324,28 euros."

En este punto, resulta conveniente traer a colación la Resolución del TEAC (R.G. 10356-96) de 26 mayo 2000, indicada por la Inspección en el acuerdo de liquidación impugnado, dictada en unificación de criterio, la cual señala en su Fundamento de Derecho Segundo (el subrayado es nuestro): "Segundo.- El artículo 82 de la Ley 18/1991, al regular la deducción por doble imposición internacional, establece que aquélla será la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre los incrementos de patrimonio o rendimientos obtenidos y gravados allí;
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

Se deduce de este precepto (similar al que contiene el artículo 67 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre EDL 1998/46061, vigente en la actualidad) que el importe de la deducción coincidirá con lo efectivamente satisfecho en el extranjero, con el límite de lo que tales rentas hubieran tributado en España. Para determinar este límite ha de acudirse a las normas que la legislación española establece al efecto: es decir, deberá determinarse la base liquidable en los términos que la Ley señala y a su importe se aplicará el tipo medio efectivo de gravamen.

No se observa en este procedimiento imprecisión alguna, máxime si se tiene en cuenta al interpretarlo el evidente sentido del legislador al establecer como límite máximo de la deducción el importe de la tributación que hubiera correspondido a dichas rentas, de haberse obtenido en España, lo cual supone reconstruir la cuantía de la base liquidable según la normativa aquí vigente, sin distorsionar el cálculo omitiendo rentas o dejando de restar gastos, cuando unas u otros hayan de tenerse en cuenta para obtener el rendimiento neto y, por ende, la base liquidable.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos, del Ministerio de Economía y Hacienda, contra acuerdo adoptado por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, en su sesión de 29 de febrero de 1996, resolviendo la reclamación número 50/2379/94, referente a solicitud de rectificación de la declaración presentada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio de 1992, Acuerda: 1º) Estimarla, declarando que la deducción por doble imposición internacional regulada en el artículo 82 de la Ley 18/1991, en el caso de rentas del trabajo, ha de calcularse teniendo en cuenta que la parte de base liquidable gravada en el extranjero es la correspondiente a dichas rentas; para ello ha de deducirse del importe bruto de las mismas todos los gastos deducibles mencionados en el artículo 28 de dicha Ley, para determinar la base imponible, incluido el 5 por 100 en concepto de gastos de difícil justificación, con los límites allí expresados practicándose posteriormente las deducciones que procedan para precisar el importe de la base liquidable correspondiente.

2º) Respetar, en todo caso, las situaciones jurídicas individuales derivadas de la Resolución recurrida."

(...)

Pues bien, atendiendo a la doctrina expuesta y a pesar de que la misma se refiere a una normativa ya derogada, este Tribunal considera que la misma resulta de plena aplicación al caso que nos ocupa dada la idéntica redacción del apartado 1.b) del artículo 80 de la LIRPF con el apartado b) de la Ley 18/1991 analizado por el TEAC en la misma. De este modo, por base liquidable gravada en el extranjero debe entenderse las rentas netas, no los rendimientos íntegros y, para comparar el impuesto pagado en el extranjero con el que hubiera correspondido en España hay que "reconstruir la cuantía de la base liquidable según la normativa aquí vigente", lo cual supone, en el presente caso, la integración y compensación de las rentas conforme a lo previsto en los artículos 47 a 49 de la LIRPF, tal y como ha realizado la Inspección de los Tributos.

En consecuencia, este Tribunal no puede sino desestimar lo alegado por la parte reclamante, confirmando lo actuado por la Inspección."

Por tanto, tal y como se cita en la propia resolución del TEAR, este TEAC ya se ha pronunciado sobre la cuestión planteada (aunque se refiere a normativa derogada Ley 18/1991, es plenamente aplicable al caso que nos ocupa dada la idéntica redacción de la letra b) del artículo 80.1 de la LIRPF), no pudiendo más que remitirnos a lo dispuesto en la resolución de este TEAC de 26-05-2000 00-10356-1996 reproducida por el TEAR.

El citado artículo 80 de la LIRPF se refiere expresamente a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero, lo cual, atendiendo a los términos concretos de dicha mención y a la finalidad de la deducción regulada en dicho precepto, evitar una doble imposición, no puede entenderse de otra manera que la considerada por la Inspección, esto es, la parte de la base liquidable determinada conforme a la normativa interna de IRPF que ha sido objeto de gravamen en el extranjero.

Lo pretendido por los obligados tributarios, que el tipo de gravamen medio se aplique sobre el importe total sobre el que se ha practicado el pago del impuesto extranjero, no sólo no es lo que señala el ya citado artículo 80 de la LIRPF, sino que además, podría dar lugar a deducciones por rentas obtenidas en el extranjero, que no han tributado de forma efectiva en España, como sucedería en el caso que nos ocupa, desvirtuando en su totalidad la finalidad perseguida por el citado precepto.

Asimismo, por lo que respecta a la vulneración del principio de igualdad por la diferencia de tributación entre un ciudadano con residencia fiscal en España pero con propiedades en el extranjero y residente fiscal en España que sólo posee bienes en territorio español, no cabe más que ser rechazado pues se está comparando dos situaciones de hecho diferentes. El citado principio de igualdad se entiende vulnerado cuando dos personas en situaciones idénticas reciban diferente tratamiento jurídico, lo cual no acontece en la argumentación alegada.

De acuerdo con todo lo anterior, se desestima la cuestión alegada y se confirma la aplicación realizada por la Inspección de la deducción por doble imposición internacional regulada en el artículo 80 de la LIRPF.

SEXTO.- Como recapitulación de todo lo expuesto, los recursos número 00-08643-2023 y 00-08644-2023 se desestiman; sin perjuicio de que en la posterior decisión o fallo se haga mención en singular a la presente reclamación, al haberse producido la acumulación.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR los presentes recursos, confirmando las resoluciones impugnadas.

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...

