

AUDIENCIA NACIONAL.
Sentencia de 28 de julio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 636/2021

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas de bienes inmuebles. Arrendamiento de bienes inmuebles. Gastos deducibles. Gastos necesarios para la obtención de rendimientos. Libre circulación de personas. Libre circulación de mercancías. No discriminación a residentes en países extracomunitarios o fuera del EEE. El recurso es planteado por un residente en Estados Unidos (EEUU) y la controversia consiste en determinar si para la determinación de la base imponible de los rendimientos obtenidos por el arrendamiento del inmueble es posible deducir los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al que se remite el artículo 24.1 del TR Ley IRNR —Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo—, según el cual, 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 de la Ley del IRPF —actual Ley 35/2006— sin que sean de aplicación las reducciones contempladas en el artículo 21 de dicha Ley. Destaca la AN que desde la inicial redacción de aquel precepto se ha ido ampliando el ámbito subjetivo de la norma española a residentes de la UE o del EEE, así como la posibilidad de deducir gastos para la determinación de la base imponible, acorde con las diferentes sentencias del TJUE que han ido interpretando el cumplimiento por parte del ordenamiento jurídico del Estado comunitario de que se trate de las libertades comunitarias. Y aunque esta extensión no ha alcanzado normativamente a los residentes en terceros Estados, como es el caso de EEUU, sí se ha realizado jurisprudencialmente, a través de las sentencias citadas por la demanda. Por tanto, debe aceptarse la demanda del recurrente, solución que resulta plenamente respetuosa con el artículo 25 del Convenio CDI entre España y EEUU, y la no discriminación que se recoge en el mismo, que no supone ningún riesgo de que la recurrente deduzca doblemente esos gastos si se aplican los mecanismos de intercambio de información a disposición de ambos Estados signatarios.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA
AUDIENCIA NACIONAL
Sala de lo Contencioso-Administrativo
SECCIÓN SEGUNDA
Núm. de Recurso: 0000636/2021
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Núm. Registro General: 09025/2021
Demandante: Ramona
Procurador: SR. ÁLVAREZ BUYLLA BALLESTEROS
Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Abogado Del Estado
Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
S E N T E N C I A N.º:
Ilma. Sra. Presidente:
D.ª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO
Ilmos. Sres. Magistrados:
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Síguenos en...

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP
D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO

Madrid, a veintiocho de julio de dos mil veinticinco.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional el recurso contencioso-administrativo nº 636/2021 promovido por el Procurador Sr. Álvarez Buylla Ballesteros, en nombre y representación de Ramona, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22 de febrero de 2021, desestimatoria de la reclamación (NUM000) formulada contra la denegación por parte de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, notificada el 10/12/2019, de la solicitud de rectificación (presentada el 13/4/2019) de las autoliquidaciones complementarias (presentadas el 9/4/2019) del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), modelo 210, correspondiente al 4T de los ejercicios 2016, 2017 y 2018, por el arrendamiento de un inmueble sito en Barcelona.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22 de febrero de 2021, desestimatoria de la reclamación (NUM000) formulada contra la denegación por parte de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, notificada el 10/12/2019, de la solicitud de rectificación (presentada el 13/4/2019) de las autoliquidaciones complementarias (presentadas el 9/4/2019) del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), modelo 210, correspondiente al 4T de los ejercicios 2016, 2017 y 2018, por el arrendamiento de un inmueble sito en Barcelona.

SEGUNDO.-Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo el Procurador de la parte actora; y admitido se formalizó la demanda con fecha 6/9/2021, en la que se solicitó una sentencia estimatoria, por la que se anule la resolución recurrida.

TERCERO.-La Abogacía del Estado contestó la demanda, oponiéndose a la pretensión actora, solicitando una sentencia desestimatoria e imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.-No habiéndose recibido el pleito a prueba, se presentaron por las partes sus respectivos escritos de conclusiones.

QUINTO.-Se señaló para votación y fallo el día 16/7/2025, fecha en que ha tenido lugar. Ha sido Ponente el Ilmo. Sra. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer del Tribunal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso; resolución recurrida; alegaciones de las partes.

1. Se dirige el presente recurso frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22 de febrero de 2021, desestimatoria de la reclamación formulada contra la denegación por parte de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, notificada el 10/12/2019, de la solicitud de rectificación (presentada el 13/4/2019) de las autoliquidaciones complementarias (presentadas el 9/4/2019) del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), modelo 210, correspondiente al 4T de los ejercicios 2016, 2017 y 2018, por el arrendamiento de un inmueble sito en Barcelona.

2. La recurrente, residente en Estados Unidos (EEUU), presentó declaraciones complementarias por el IRNR por los rendimientos obtenidos en España del arrendamiento de un inmueble de su propiedad sito en Barcelona. Días más tarde solicitó la rectificación de estas declaraciones complementarias, aduciendo que las presentó (las complementarias) siguiendo los criterios administrativos resultantes de una comprobación limitada que se efectuó sobre su declaración por el IRNR, modelo 210, por los mismos rendimientos del 4T del ejercicio 2015, que fue recurrida ante el TEAC por entender que era contraria a lo establecido en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y EEUU.

3. La resolución del TEAC pone de relieve esta circunstancia y como quiera que ya había resuelto la reclamación sobre el 4T del ejercicio 2015, desestimándola, reproduce lo dicho en esa resolución y concluye desestimando por la misma razón las solicitudes de rectificación del 4T de los tres ejercicios siguientes, que son objeto de este recurso.

Síguenos en...

4.La controversia planteada entonces y ahora es si para la determinación de la base imponible de los rendimientos obtenidos por el arrendamiento del inmueble es posible deducir los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al que se remite el artículo 24.1 de la Ley del IRNR (RD legislativo 5/2004, de 5/3), según el cual 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 (LIRPF), aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5/3, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.

5.La resolución del TEAC, de acuerdo con el concepto del importe íntegro del aludido artículo 24.1, entiende que la recurrente, residente en EEUU, no puede deducirse los gastos, pero admite que cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, para la determinación de la base imponible, la ley prevé expresamente que podrán deducir los gastos previstos en la Ley IRPF, siempre que se acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo directo e indisoluble con la actividad realizada en España; pero la ley nada dice de los residentes en otros países fuera de la UE o del EEE, por lo que no sería aplicable a los residentes en EEUU como la recurrente.

6.Ante esta respuesta del TEAC, la demanda entiende que la exclusión de los residentes en otros países es contraria al principio de la libre circulación de capitales del artículo 63 TFUE, conclusión que extrae de las diversas sentencias del TJUE que han incorporado dentro de la aplicabilidad del artículo 63 TFUE no sólo a los residentes en la UE o en el EEE, sino también a los residentes en terceros países, sentencias que son posteriores a las citadas por la resolución del TEAC y por la contestación a la demanda, aunque referidas al impuesto sobre sucesiones y donaciones. Además, aduce que el artículo 24.1 de la LIRNR únicamente establece la limitación de la no aplicación de porcentajes multiplicadores o reducciones, pero no niega la deducibilidad de los gastos relacionados con la obtención de ingresos por arrendamiento; que el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y EEUU (artículos 1 y 25) establece que ningún ciudadano de uno de los estados contratantes será discriminado negativamente o verá limitado el derecho a que se le apliquen las ventajas fiscales de las que puedan gozar los ciudadanos del otro.

7.La resolución del TEAC hace un análisis diacrónico sobre la evolución de la legislación española en la materia, los cambios normativos habidos como consecuencia de la jurisprudencia del TJUE, y de ello concluye, para la impugnación del 4T del 2015 que *"en este caso, la recurrente no es residente fiscal en ningún país de la UE ni de ningún país del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (Islandia y Noruega), por lo que, para la determinación de la base imponible, no podrá deducir los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por otra parte, atendido lo dispuesto en el artículo 24.2 del CDI con Estados Unidos, también transcrito con anterioridad, que posibilita la deducción del Impuesto sobre la renta pagado en España en su correspondiente Impuesto sobre la Renta de Estados Unidos, lo satisfecho en España habrá podido ser compensado en el país de residencia del reclamante. Por tanto, debemos confirmar el acto impugnado"*.

Y como quiera que había supeditado la resolución de la reclamación que ahora nos ocupa al resultado de esta otra reclamación, resuelve lo siguiente: "Por tanto, dado que este Tribunal Central ha confirmado la resolución con liquidación provisional dictada en relación al Impuesto Sobre la Renta de No residentes, modelo 210, 4T ejercicio 2015, y las solicitudes de rectificación de autoliquidación que son objeto de la presente reclamación económico-administrativa se amparan en los mismos argumentos que los desestimados por este órgano revisor, no podemos sino proceder, en consecuencia a desestimarlas, confirmando el acto administrativo impugnado".

SEGUNDO.- La decisión estimatoria del Tribunal.-

8.Ciertamente el planteamiento principal de la demanda alude a la interpretación del artículo 24.1 de la LIRNR y a la aplicación del Convenio con EEUU que proscribe cualquier discriminación, y sólo de manera un tanto subordinada a lo anterior a la discriminación que supondría un trato diferenciado del que tienen los residentes en España, que resultaría contrario al principio de la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE), que ha sido constata por sentencias del TJUE referidas al Impuesto sobre Sucesiones, con cita de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, a las que han seguido sentencias del Tribunal Supremo (Sentencias TS 242/2018, de 19 de

febrero de 2018, 488/2018, de 21 de marzo de 2018, y 492/2018, de 22 de marzo de 2018), que establecían dicha prohibición de discriminación extendiéndola a los residentes en terceros Estados, por lo que aceptan autoliquidaciones de extracomunitarios aplicando la normativa de la Comunidad Autónoma con la que exista punto de conexión, y estiman las solicitudes de devolución de ingresos indebidos a favor de extracomunitarios que se vieron obligados a pagar con aplicación exclusiva de normativa estatal. (sic). Añadiendo que dicha extensión del tratamiento igualitario con los no residentes en la UE ni en el EEE ha sido admitido por la Dirección General de Tributos en las Consultas Vinculantes V3151-18, de 11/12/2018 (referida a andorranos) y V3193-18, de 14/12/2018 (referida a rusos).

9. La razón por la que el TEAC no extiende a los ciudadanos estadounidenses, como la recurrente, la necesidad de preservar el principio de libre circulación de capitales, es porque no encuentra jurisprudencia comunitaria referida al concreto asunto, esto es a la deducción de los gastos para conformar la base imponible de tributación de los ingresos percibidos por el arrendamiento de inmuebles. En el mismo sentido la contestación a la demanda de la Abogacía del Estado.

10. Sin embargo, esta razón queda desvirtuada por el paralelismo, por no decir analogía entre estas sentencias y la situación de la norma española que, aunque adaptada al Derecho de la Unión, sin embargo no lo ha hecho en toda la extensión exigida y exigible de acuerdo con la más nutrida jurisprudencia del TJUE, que ha de servirnos de parámetro de enjuiciamiento (artículo 4 bis LOPJ) de la que es muestra no sólo las sentencias citadas por la demanda, señaladamente la del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (sobre cuya base, por cierto, hemos estimado numerosos recursos), sino la más reciente Sentencia TJUE, sección 1 del 12 de octubre de 2023 (ROJ: PTJUE 266/2023 - ECLI: EU:C:2023:763): 62021CJ0670 Recurso: C-670/21, que referida al Impuesto sobre Sucesiones reitera, en esencia, aquella jurisprudencia, y extiende expresamente los efectos de los principios y libertades comunitarios, entre otros, el de la libre circulación de capitales, a residentes en terceros Estados, afirmando que "Los artículos 63 TFUE a 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que establece que, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones, un bien inmueble edificado perteneciente a un patrimonio privado, situado en un tercer Estado que no sea parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, y arrendado con fines residenciales se tasa según su valor íntegro de mercado, mientras que un bien de la misma naturaleza situado en el territorio nacional, en otro Estado miembro o en un Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo se tasa, a efectos de ese cálculo, al 90 % de su valor de mercado".

11. Desarrollando la afirmación del párrafo anterior de que la norma española no se ha adaptado al derecho de la Unión de manera adecuada, cabe señalar que si tomamos en consideración la evolución diacrónica realizada por la resolución del TEAC, podemos distinguir varios periodos en lo relativo a la deducción de gastos de los no residentes.

12. En el texto inicial, en vigor desde el 13/3/2004, en el artículo 24 (base imponible de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente), se estableció que con carácter general la base imponible correspondiente a los rendimientos estará constituida por su importe íntegro determinado de acuerdo con las normas del Texto Refundido de la LIRPF (RDL 3/2004, de 5/3), sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.

13. Es indudable que el rendimiento íntegro no permitía la deducción de gastos porque el artículo 20.1 establecía que "tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso y disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos se reciba del adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, etc; y, por su parte, el artículo 22 que permitía, entre otros, la deducción de los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos era aplicable para la determinación del rendimiento neto, no íntegro.

En esto tiene razón la contestación a la demanda de la Abogacía del Estado.

14. La Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la LIRNR (RDL 5/2004, de 5/3) para adaptarla a la normativa comunitaria, introdujo el apartado 6 del artículo 24 estableciendo reglas especiales para la determinación de la base imponible correspondiente a rentas que se obtengan sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes residentes en otro Estado de la UE "para favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de

movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario" (sic, Exposición de Motivos, apartado IX).

En el nuevo texto (artículo 24.6) se recogió que para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España; sin embargo, en esta norma sólo se contemplaba la situación de los residentes en otro Estado de la UE, no los residentes en un Estado EEE.

15.Finalmente, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre reforma la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDL 5/2004, de 5/3), modifica los apartados 4 y 6 del artículo 24 LIRNR. A partir de esta nueva redacción, el apartado 6, -es el que ahora importa-, contempla a los contribuyentes residentes en otro Estado de la UE (y se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo, -EEE-, 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) y establece que, para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir: a) en caso de personas físicas (como es el caso) los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, etc, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

Como en el caso de la Ley 2/2010, la Exposición de Motivos declara que las modificaciones tienen como finalidad la adecuación en mayor medida al marco comunitario y reforzar la seguridad jurídica, así como favorecer las libertades de circulación recogidas en el derecho de la UE.

16.Como se observa, desde la inicial redacción se ha ido ampliando el ámbito subjetivo de la norma española a residentes de la UE o del EEE, así como la posibilidad de deducir gastos para la determinación de la base imponible, acorde con las diferentes sentencias del TJUE que han ido interpretando el cumplimiento por parte del ordenamiento jurídico del Estado comunitario de que se trate de los libertades comunitarias, pero esta extensión no ha alcanzado normativamente a los residentes en terceros Estados, como es el caso de EEUU, aunque sí jurisprudencialmente, a través de las sentencias citadas por la demanda.

En este contexto, nos ilustra la demanda con algunas sentencias de la Sala Tercera (a las que nos remitimos) que han estimado pretensiones referidas a fondos de inversión residentes en EEUU, que han acogido con naturalidad esta extensión del ámbito de aplicación de las libertades de la Unión, considerando que les es de aplicación el artículo 63 TFUE y la interpretación que del mismo ha hecho la jurisprudencia del TJUE, que goza de primacía y de efecto directo en el ámbito de aplicación del ordenamiento español, que por esta razón resultaría contrario al derecho de la Unión y al artículo 63 del TFUE, al limitar la posibilidad de deducir los gastos necesarios para la obtención de los ingresos del arrendamiento del inmueble a residentes de la UE o del EEE, sin aceptar que también alcance a las declaraciones de los no residentes de terceros países, que es la razón de decidir de la resolución del TEAC, que por ende, resulta contraria a derecho y ha de ser anulada, sí como la resolución de la que trae causa, y por tanto, aceptando la rectificación de las autoliquidaciones, en el bien entendido que no ha sido razón de denegar la rectificación que estos gastos reúnan (o no) las restantes condiciones del artículo 24.6.1a) TRLIRNR, -siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España-, ni se ha discutido en este litigio.

17.En fin, esta solución resulta plenamente respetuosa con el artículo 25 del Convenio CDI entre España y EEUU, y la no discriminación que se recoge en el mismo, y no supone ningún riesgo de que la recurrente deduzca doblemente esos gastos si se aplican los mecanismos de intercambio de información a disposición de ambos Estados signatarios.

TERCERO.- Costas.-

Procede imponerlas a la Administración demandada que ha resultado vencida en juicio.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

F A L L A M O S

Síguenos en...



Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 636/2021 promovido por el Procurador Sr. Álvarez Buylla Ballesteros, en nombre y representación de Ramona, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 22 de febrero de 2021, desestimatoria de la reclamación (NUM000), y contra la resolución de la que trae causa, que se anula, por no ajustarse a derecho, con el alcance y las consecuencias que se infieren de la fundamentación jurídica, imponiendo las costas del recurso a la Administración demandada.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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

Síguenos en...

