

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
Sentencia n.º 665/2025 de 17 de septiembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 2095/2021.

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. Imputaciones inmobiliarias. El recurrente presentó en su día la declaración modelo 151 del IRPF del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, solicitando al mismo tiempo solicitud de rectificación de cada una de las autoliquidaciones al entender que no procedía la imputación de rentas inmobiliarias respecto del inmueble que constituía su vivienda habitual, al estar el recurrente acogido al llamado «régimen Beckham». La AEAT rechaza la pretensión del recurrente porque, si el contribuyente opta por el régimen especial de trabajadores desplazados, se aplica el art. 13.1.h) del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) sin ninguna exclusión y, por tanto, a todos los inmuebles radicados en España, pues la exención que se pretende es ajena a la normativa del IRNR. El TEAR desestima la reclamación presentada por considerar que no es posible la remisión a la regulación del IRPF pues el reclamante optó libremente por el régimen especial, que supone tributar como no residente en territorio español. La Sala se separa del criterio expresado en la sentencia de 20 de julio de 2022, recurso nº 431/2020, por entender que resulta aplicable al actor lo dispuesto por el artículo 85 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), al que se remite el artículo 24.5 del TR Ley IRNR, que nombra el artículo 87 -equivalente del entonces vigente RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF)-, que exime a la vivienda habitual de la imputación como renta inmobiliaria. Resulta lógico que el artículo 13.1.h) no exceptúe a la vivienda habitual de las rentas obtenidas en territorio español por los titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español, porque está destinado a personas que no mantienen su residencia en España. El régimen especial previsto en el artículo 93 de la Ley IRPF se aplica en cambio a las personas físicas que precisamente adquieren la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, que se trata de un régimen inscrito en el ámbito de la propia LIRPF y que reconoce la facultad de tributar por el IRNR, pero manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, y que simplemente permite la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el TR Ley IRNR. Por tanto, procede la estimación de la demanda, reconociendo al actor el derecho a la exención de la vivienda habitual de imputación de renta inmobiliaria. [Vid., en el mismo sentido, STSJ de Madrid, de 6 de mayo de 2024, recurso n.º 685/2022].

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SENTENCIA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009730

NIG:28.079.00.3-2021/0056683

Procedimiento Ordinario 2095/2021 SECCIÓN DE APOYO.

Demandante:D. Apolonio

PROCURADOR Dña. MARIA ICIAR DE LA PEÑA ARGACHA

Síguenos en...



Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH
Sr. ABOGADO DEL ESTADO

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, integrada por los Ilmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S. M. el Rey ha dictado la siguiente:

SENTENCIA Nº 665/2025

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

En Madrid a diecisiete de septiembre de dos mil veinticinco.

Visto por la Sección de apoyo a la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, los autos del recurso contencioso-administrativo número 2095/2021, interpuesto por la Procuradora D.ª Icíar de la Peña Argacha, en nombre y representación de D. Apolonio, contra dos resoluciones de 13 de septiembre 2021 del TEAR por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra las resoluciones desestimatorias de las solicitudes de rectificación de las liquidaciones del IRPF, ejercicios 2018 y 2019.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la parte actora se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado el 22 de noviembre de 2021, acordándose mediante decreto de 25 de noviembre su admisión a trámite como procedimiento ordinario y la reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, por escrito presentado el 25 de mayo de 2022. En la misma, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando que se dictara sentencia estimatoria, anulando la resolución impugnada.

TERCERO.-La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado el 27 de julio en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo, confirmando el acto administrativo impugnado, con expresa condena en costas a la parte actora.

CUARTO.-Por decreto de 8 de septiembre se fija la cuantía del recurso en 7.707,38 euros.

No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, pero sí el trámite de conclusiones, se dio traslado a las partes para presentar sus correspondientes escritos y se señaló como día para la deliberación, votación y fallo de este recurso el 11 de septiembre de 2025, fecha en que tuvo lugar.

Siendo ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado **D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU**, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Antecedentes del caso, resolución impugnada y argumentos de las partes.

Son objeto del presente recurso contencioso-administrativo dos resoluciones de 13 de septiembre 2021 del TEAR por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra las resoluciones desestimatorias de las solicitudes de rectificación de las liquidaciones del IRPF, ejercicios 2018 y 2019.

El recurrente presentó en su día la declaración modelo 151 del IRPF del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, solicitando al mismo tiempo solicitud de rectificación de cada una de las autoliquidaciones al entender que no procedía la imputación de rentas inmobiliarias respecto del inmueble que constituía su vivienda habitual, al estar el recurrente acogido al llamado «régimen Beckham».

La AEAT rechaza la pretensión del recurrente porque, si el contribuyente opta por el régimen especial de trabajadores desplazados, se aplica el art. 13.1.h) del TRLIRNR sin ninguna exclusión y, por tanto, a todos los inmuebles radicados en España, pues la exención que se pretende es ajena a la normativa del IRNR.

El TEAR desestima la reclamación presentada por considerar que no es posible la remisión a la regulación del IRPF pues el reclamante optó libremente por el régimen especial, que supone tributar como no residente en territorio español, siendo éste el criterio mantenido por el TSJ de Madrid.

En el escrito de demanda, el demandante defiende la aplicación de la exención porque el art. 13.3 del TRLIRNR recuerda que, para calificar los distintos conceptos de renta, se acudirá a la normativa del IRPF, por lo que sería aplicable el art. 85 LIRPF, que excluye de la imputación de rentas a la vivienda habitual. La AEAT no acierta al considerar al recurrente un «no residente», cuando lo único que sucede es que el interesado ejercita la opción que le permite el art. 93 LIRPF. El Abogado del Estado solicita la desestimación del recurso, remitiéndose al criterio fijado por el TSJ de Madrid en las sentencias que reproduce.

SEGUNDO.- Trabajadores desplazados en territorio español. Imputación de rentas de la vivienda habitual.

La AEAT sostiene que el régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español que regula el art. 93 de la LIRPF supone la aplicación de la normativa correspondiente al IRNR y, conforme a ello, debe ser aplicado en bloque, de manera que la exención prevista en el art. 85 de la LIRPF para la vivienda habitual no resulta aplicable al ser ajena a la normativa del IRNR. Este criterio, en un primer momento, fue refrendado por esta Sala, en sentencias de la Sección 4ª de 5 de octubre de 2017, recurso 254/2017, 23 de abril de 2018, recurso 932/2017, 5 de julio de 2018, recursos 833 y 933/2017, y de la Sección 5ª de 20 de julio de 2022, recurso 431/2020. En esta última sentencia se decía lo siguiente:

«...la pretensión del recurrente no puede tener acogida porque al optar por el régimen especial del artículo 93 de la Ley 35/2006 transcrito, aunque fuera residente fiscal en España y conservara su condición de contribuyente por el IRPF, resultaban de aplicación las normas del Impuesto sobre la renta de no residentes con las especialidades del citado artículo, que nada regulaba sobre la imputación de rentas inmobiliarias.

Hay que tener en cuenta que en el impuesto sobre la renta de no residentes solo se tributa por las rentas obtenidas en territorio español y según su normativa vigente en 2016 en relación a las rentas inmobiliarias imputadas a las personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español, se requiere que no estén no afectos a actividades económicas sin que se establezca salvedad alguna en relación a los inmuebles urbanos destinados a residencia o vivienda de los contribuyentes por este impuesto, lo que si acontece con el artículo 85 de la Ley 35/2006, que excluye de la imputación de rentas inmobiliarias los inmuebles urbanos y rústicos no afectos a actividades económicas y los inmuebles destinados a vivienda habitual del obligado tributario, pero que no es en este caso aplicable por serlo las normas sobre el Impuesto sobre la renta de no residentes.

Además, el concepto de vivienda habitual corresponde al IRPF, es ajeno al impuesto sobre la renta de no residentes y el recurrente ejerció la opción por el régimen especial del artículo 93 de la Ley 35/2006 citado beneficiándose del mismo y no puede pretender que se apliquen unas normas si y otras no a su conveniencia».

No obstante, la Sala se ha apartado recientemente de este criterio y reconoce la posibilidad de no imputar rentas correspondientes a la vivienda habitual en el caso de contribuyentes que optaron por el régimen especial del art. 93 LIRPF.

En la sentencia de la Sección 4ª de 6 de mayo de 2024, recurso 685/2022, se explica lo siguiente:

«La Sala, por su parte, se separa del criterio expresado en la anterior sentencia por entender que resulta aplicable al actor lo dispuesto por el artículo 85 de la Ley del LRPF, a que se remite el artículo 24.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que nombra el artículo 87 equivalente del entonces vigente 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, que exime a la vivienda habitual de la imputación como renta inmobiliaria.

Resulta lógico que el artículo 13.1.h) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no exceptúe a la vivienda habitual de las rentas obtenidas en territorio español por los titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español, porque está destinado a personas que no mantienen su residencia en España.

Debemos recalcar que el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF se aplica en cambio a las personas físicas que precisamente adquieren la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, que se trata de un régimen inscrito en el ámbito de la propia LIRPF y que reconoce la facultad de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, pero manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, y que simplemente permite la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En méritos a lo expuesto, procede la estimación de la demanda, reconociendo al actor el derecho a la exención de la vivienda habitual de imputación de renta inmobiliaria».

Ello es así porque, como explica la sentencia de la Sección 4ª de 10 de junio de 2024, recurso 766/2022, que cita la anterior, el régimen del art. 93 LIRPF es aplicable a las personas físicas que adquieren la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, pero se trata de un régimen inscrito en el ámbito de la propia LIRPF, que reconoce la facultad de tributar por el IRNR pero manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF. Así, como dice la sentencia, «*el régimen especial permite la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el TRLIRNR, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con las únicas salvedades que el legislador ha querido realizar ("No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido.")*».

Por ello, la remisión que el artículo 24.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes realiza a la LIRPF, en relación con los gastos cuestionados, relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España sin mediación de establecimiento permanente y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España, permite su deducción en la determinación de la base imponible correspondiente del IRPF en el caso de las personas físicas que adquieren la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español; no existiendo razón para su no deducción, por concurrir identidad de razón con el caso de las personas físicas residentes en España sujetas al IRPF».

Conforme a lo expuesto, en el caso analizado, en el que el recurrente se acogió al régimen de trabajadores desplazados a territorio español, teniendo su vivienda habitual en España, le resulta aplicable lo dispuesto en el art. 85 LIRPF respecto de la imputación de rentas inmobiliarias y, por lo tanto, también la no imputación respecto del inmueble que constituya su vivienda habitual.

Procede la estimación del recurso, reconociendo el derecho del recurrente a que se proceda a la rectificación en los términos solicitados, excluyendo la imputación de rentas derivada del inmueble que constituía su vivienda habitual, con la consiguiente devolución de lo indebidamente ingresado por esta causa, más los intereses de demora que procedan.

TERCERO.- Costas procesales.

Las costas del recurso se imponen a la parte demandada, dada la estimación del mismo, con base en el art. 139 de la LJCA.

En atención a la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, en uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de este artículo, se fija como cantidad máxima a reclamar a la parte condenada en costas por los conceptos de honorarios de Abogado y derechos de Procurador la de 2.000 euros, más el IVA correspondiente.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLO

ESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la Procuradora D.ª Icíar de la Peña Argacha, en nombre y representación de D. Apolonio, contra dos resoluciones de 13 de septiembre 2021 del TEAR por las que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra las resoluciones desestimatorias de las solicitudes de rectificación de las liquidaciones del IRPF, ejercicios 2018 y 2019 y, en consecuencia:

- **ANULAMOS** las resoluciones del TEAR y las resoluciones administrativas impugnadas.
- **RECONOCEMOS** el derecho del recurrente a que se rectifiquen las autoliquidaciones en los términos expuestos.

Con imposición de costas a la Administración demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, una vez alcanzada la firmeza de la misma, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días, conforme previene la Ley y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

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

PUBLICACIÓN.-Dada, leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado que la dictó, celebrando audiencia pública en el lugar y día de su fecha. Doy fe.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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

Síguenos en...

