



Roj: **STSJ M 10022/2022 - ECLI:ES:TSJM:2022:10022**

Id Cendoj: **28079330052022100358**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **20/07/2022**

Nº de Recurso: **431/2020**

Nº de Resolución: **364/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2020/0008633

Procedimiento Ordinario 431/2020

Demandante: D. Doroteo

PROCURADOR D. RAFAEL ILLANES SAINZ DE ROZAS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA N° 364/22

RECURSO NÚM.: **431/2020**

PROCURADOR D. RAFAEL ILLANES SAINZ DE ROZAS

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías



En la villa de Madrid, a veinte de julio de dos mil veintidós.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 431-2020, interpuesto por: D. Doroteo , representado por el Procurador D. RAFAEL ILLANES SAINZ DE ROZAS, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de febrero de 2020, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número nº NUM000 , interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas- Régimen Especial de Tributación No residentes, ejercicio 2016, contra el acuerdo de liquidación provisional, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO: Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO: Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 19 de julio de 2022, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La representación procesal de Don Doroteo parte recurrente impugna la resolución de 28/02/2020, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico administrativa NUM000 interpuesta contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición referencia 2018GRC32170052V deducido contra liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2016, por importe de 518,10 euros.

En esta resolución se confirma el acto administrativo impugnado ya que el reclamante se encuentra acogido por haber ejercitado la opción correspondiente al régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español que conservan la condición de contribuyentes por el IRPF pero les de aplicación el TRLIRNR conforme al artículo 93 de la Ley 35/2006 y en artículo 13 prevé que son rentas obtenidas en territorio español las rentas derivadas de la titularidad de inmuebles por personas físicas salvo que estén afectos a actividades económicas sin establecer excepción alguna a los inmuebles destinados a vivienda del contribuyente, siendo ajeno al IRNR el concepto de vivienda habitual de la Ley 35/2006.

SEGUNDO.- El recurrente solicita sentencia por la que se anule el acuerdo recurrido y los actos de los que procede con imposición de costas a la Administración y para respaldar su pretensión alega en síntesis:

El artículo 93 de la Ley 35/2006 establece que se conserva la condición de contribuyente por el IRPF siendo residente fiscal en España en 2016, aunque en virtud de la opción ejercitada le sea de aplicación la ley del IRNR y en esta misma Ley el artículo 85 excluye de la imputación de rentas inmobiliarias no solo los inmuebles afectos a actividades económicas sino también los inmuebles destinados a vivienda habitual del contribuyente, que es lo que sucede con el inmueble de la calle Tórtola 6 de Pozuelo de Alarcón que constituye su residencia a todos los efectos.

La finalidad del régimen de imputación de rentas inmobiliarias es la de someter a tributación la potencial renta que podría obtener arrendando los inmuebles y deriva de la renuncia a la misma poniendo de manifiesto la capacidad económica del contribuyente lo que no sucede con los inmuebles destinados a vivienda habitual.

TERCERO.- El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita sentencia desestimatoria con imposición de costas al recurrente, porque con independencia de que este conserve su condición de contribuyente en el IRPF, le es de aplicación por opción propia la normativa del IRNR y el artículo 13.1.h del TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, solo excluye de la imputación de las rentas inmobiliarias obtenidas en territorio español los inmuebles afectos a actividades económicas y no los destinados a residencia del contribuyente por ese impuesto.



CUARTO.- Mediante resolución de 28/11/2018 dictada por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria Recursos IRNR sin EP e Impatriados de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT se desestimó el recurso de reposición interpuesto por el recurrente contra la liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre la renta de 2016 que le fue girada.

Esta resolución contiene la siguiente motivación:

"Las alegaciones formuladas por el recurrente el concepto de vivienda habitual es un concepto propio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y los no residentes al permanecer en España menos de 183 días es imposible que tengan su vivienda habitual en España, mientras que los trabajadores desplazados son residentes en España y tienen una vivienda en la que residen y que es su vivienda habitual.

Sin embargo, lo que se cuestiona no es si los trabajadores desplazados tienen o no una vivienda habitual en España. La cuestión rebatida por el recurrente es el hecho de que la vivienda habitual sea susceptible de generar rentas imputadas.

El contribuyente que opta por el régimen especial es un residente en España que tributa por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y al que por tanto se le aplican las normas de este Impuesto, salvo lo previsto en el artículo 93.2 de la LIRPF. Esto implica que estos contribuyentes no tributan por su renta mundial, con independencia de donde se genere la misma, sino únicamente por las rentas obtenidas en territorio español, de acuerdo con el artículo 13 de la LIRNR., además de la tributación por los rendimientos del trabajo a un porcentaje fijo en lugar de aplicar la tarifa progresiva de IRPF, cuyo tipo marginal es muy superior al tipo de gravamen del IRNR."

De acuerdo con el artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

QUINTO.- Examinadas las alegaciones y pretensiones del recurrente y las resoluciones de la Administración, de trata de determinar si era procedente la imputación de rentas inmobiliarias procedentes del inmueble urbano de su titularidad donde residía el recurrente que había optado por el régimen especial de impatriados en el IRPF de 2016.

A tenor del artículo 93 de la Ley 35/2006, sobre Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, 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, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.



2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, 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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido.

b) La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas.

e) Para la determinación de la cuota íntegra:

1.º A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable	Tipo aplicable
Euros	Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	45

2.º A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Parte la base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes.



No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por ciento.

Y según artículo 13.1.h) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes:

Artículo 13. Rentas obtenidas en territorio español.

1 Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

h) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.

En este caso 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.

Por ello las pretensiones del recurrente se deben desestimar.

SEXTO.- Se hace expresa imposición de costas al recurrente a la vista del artículo 139.1 de la LRJCA.

A efectos del número cuatro del artículo anterior, la imposición de costas se fija en el importe máximo por todos los conceptos de 2.000 euros más IVA en caso de devengo de este impuesto conforme al artículo 243.2 de la LEC, atendidas la dificultad y el alcance de las cuestiones discutidas y sin perjuicio de las costas que se hubieran podido imponer a las partes durante la tramitación del procedimiento.

FALLAMOS

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de Don Doroteo contra la resolución de 28/02/2020, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico administrativa NUM000 interpuesta contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición referencia 2018GRC32170052V deducido contra liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2016, por ser ajustada a derecho esta resolución. Se hace expresa imposición de costas al recurrente.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, 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, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0431-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se



consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0431-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ