

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 19 de febrero de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 1490/2024

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Doble imposición internacional. No existe jurisprudencia respecto del modo de calcular el límite de la deducción por doble imposición internacional, establecido en el art. 80.1.b) Ley IRPF; en concreto, si debe hacerse de manera separada por cada uno de los territorios fiscales en los que se han obtenido rentas o si, por el contrario, este límite debe ser calculado de forma conjunta, al igual que las rentas se declaran conjuntamente. La resolución administrativa emitida por el TEAR indicó: «Por otra parte, como el órgano gestor argumenta, acertadamente, el límite de esta deducción no puede aplicarse globalmente sino caso por caso, es decir, país por país, de manera que el límite no alcanzado en determinados rendimientos no puede utilizarse como un crédito para compensar aquellos casos en que el impuesto pagado rebase el límite establecido». Sin embargo, la resolución no cita ningún precepto normativo en apoyo de la adopción de este criterio. Criterio confirmado por la sentencia impugnada que tampoco lo fundamenta en norma alguna. El recurrente también impetra la aplicación de un llamado criterio de caja en el cómputo de los rendimientos a efectos del cálculo del límite de la deducción, criterio que no tiene apoyo en las normas de imputación temporal de las rentas sometidas a gravamen. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si el límite de la deducción por doble imposición internacional, contenido en el art. 80.1.b) Ley IRPF y constituido por el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero, debe calcularse de manera separada por cada uno de los territorios fiscales en los que se han obtenido rentas o si, por el contrario, este límite debe ser calculado de forma conjunta, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen a la suma de todas las rentas obtenidas en el extranjero.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as

RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 19/02/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 1490/2024
Materia:
Submateria:
Fallo/Acuerdo: Auto Admisión
Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero
Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez
Secretaría de Sala Destino: 002
Transcrito por:

Síguenos en...

Nota:

R. CASACION núm.: 1490/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 19 de febrero de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de D. Isaac interpuso recurso frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAR»] de Madrid, de 27 de octubre de 2020, que desestimó la reclamación entablada contra la desestimación por la Agencia Estatal de Administración Tributaria [«AEAT»] del recurso de reposición contra la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], período 2017, por cuantía de 50.828,38 euros, y frente al acuerdo de imposición de sanción, por cuantía de 7.624,28 euros.

El recurso, seguido con n.º 181/2021, fue parcialmente estimado en sentencia de 4 de diciembre de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que confirmó la liquidación y anuló la sanción.

En lo que interesa al presente recurso de casación, la sentencia rechaza la denunciada vulneración del artículo 80 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) [«LIRPF»] porque la deducción por doble imposición internacional ha de calcularse sobre los rendimientos percibidos y los impuestos efectivamente satisfechos en el período y el límite de la deducción ha de calcularse separadamente por los ingresos y los impuestos pagados en cada país.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 80 LIRPF, en relación con los artículos 34.k y 3.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que «no se pueden tomar como referencia los ingresos provenientes de Reino Unido declarados en 2017 con los impuestos pagados en Reino Unido en 2017 ya que no están correlacionados en su integridad».

3. Subraya que la norma que entienda vulnerada forma parte del Derecho estatal.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), LJCA.

4.1. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA] en atención a que «constan presentadas dos consultas tributarias en las que se da respuesta a supuestos en los que el impuesto en el extranjero se paga con posterioridad al ejercicio en que se percibe la renta extranjera y en que se declara el ingreso en la autoliquidación del IRPF» (Consultas V1458-10 y V1163-19).

4.2. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil, pues no constan «pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la interpretación que respecto del artículo 80.1.b) de la LIRPF se debe hacer de la expresión "parte de la base liquidable gravada en el extranjero" ni tampoco sobre si a los efectos de calcular el límite del referido

Síguenos en...

precepto deben tenerse en cuenta los distintos ingresos correlacionados con los impuestos pagados en el extranjero».

5. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que esclarezca:

«A) Si, cuando se aplique a los ingresos declarados por actividades económicas el criterio de caja, procede aplicar la deducción por doble imposición internacional en el ejercicio en el que se paga el impuesto extranjero, como hace la recurrente o si, por el contrario, el art. 80.1.a) LIRPF exige que necesariamente se tenga que practicar la deducción en el ejercicio en que se declaró el rendimiento, obligando, por tanto, a rectificar la autoliquidación y planteando el problema de qué hacer cuando haya sido comprobado por la Administración tributaria o haya transcurrido el plazo de prescripción.

B) Si el cálculo de la limitación del artículo 80.1.b) LIRPF debe hacerse de manera individualizada para cada una de las jurisdicciones afectadas o si, por el contrario, este límite debe ser calculado de forma agregada o conjunta (igual que las rentas se declaran de forma conjunta); adicionalmente, si para su cálculo deben tenerse en cuenta los distintos ingresos correlacionados con los impuestos pagados en el extranjero cuya deducción se pretende, con independencia del ejercicio en que se declarara el rendimiento, o se deben tomar los ingresos declarados en el ejercicio en que se pagan los impuestos en el extranjero, aunque no estén correlacionados con estos».

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de febrero de 2024, habiendo comparecido D. Isaac, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 15 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho, en representación y defensa de la Administración General del Estado -como parte recurrida-, el Abogado del Estado, que no se ha opuesto a la admisión del recurso. Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y D. Isaac se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados y se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada sienta una doctrina (i) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA] y (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes: 1º.- El recurrente autoliquidó el IRPF del año 2017 y aplicó lo que denomina el criterio de caja en el cálculo de la deducción por doble imposición internacional. Según este criterio, dedujo los tributos pagados en el extranjero en ese período, aunque se correspondiesen con ingresos obtenidos en períodos anteriores, por el hecho de que la sociedad de la que se atribuye los ingresos tributa por ellos en este período. Asimismo, en el cálculo del límite de la deducción, utilizó no la cifra de ingresos obtenidos en 2017, sino la correspondiente a los períodos anteriores, en los que la sociedad había obtenido los ingresos que se correlacionan con los tributos pagados en 2017.

Síguenos en...



2º.- Iniciado procedimiento de comprobación limitada, la AEAT dictó liquidación provisional del IRPF, período 2017, con cuantía de 50.828,38 euros, por aplicación del límite de la deducción por doble imposición internacional. Además, dictó acuerdo de imposición de sanción, por solicitar indebidamente devoluciones tributarias, por cuantía de 7.624,28 euros.

3º.- Entablado recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación provisional, fue desestimado por la AEAT mediante resolución de 3 de julio de 2019.

4º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

El 30 de julio de 2019 se interpuso reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación ante el TEAR de Madrid. El 23 de septiembre de 2019 se interpuso, ante el mismo TEAR, reclamación contra el acuerdo de imposición de sanción.

5º.- Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 27 de octubre de 2020 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó ambas reclamaciones.

6º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

El contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 181/2021 ante la Sección Quinta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Resuelto por la sentencia de 4 de diciembre de 2023, que estima parcialmente, pues confirma la liquidación y anula la sanción, por falta de motivación de la negligencia imputada.

La *ratio decidende* de la sentencia sobre la pretensión desestimada se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero con el siguiente tenor literal:

«Compartimos también el criterio de la liquidación recurrida y de la resolución del TEARM que la confirma: Cuando el precepto controvertido utiliza el término "extranjero" alude al país o territorio en que se hayan obtenido las rentas y pagado los impuestos correspondientes. En concreto, el precepto exige que en el territorio en que se hayan obtenido los ingresos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto en la ley española.

La limitación establecida en el artículo 80 se debe considerar de forma independiente para la tributación de los rendimientos en cada uno de los países. El límite debe ser valorado país por país.

En este caso, la deducción aparece correctamente calculada en la liquidación provisional con arreglo a lo declarado por el recurrente.»

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.

Este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque sobre la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia recurrida, en la perspectiva jurídica que el caso ofrece, no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA] y porque la cuestión planteada despliega posible proyección a otros litigios [artículo 88.2.c) LJCA].

Así, no existe jurisprudencia respecto del modo de calcular el límite de la deducción por doble imposición internacional, establecido en el artículo 80.1.b) LIRPF; en concreto, si debe hacerse de manera separada por cada uno de los territorios fiscales en los que se han obtenido rentas o si, por el contrario, este límite debe ser calculado de forma conjunta, al igual que las rentas se declaran conjuntamente. La resolución administrativa emitida por el TEAR indicó:

«Por otra parte, como el órgano gestor argumenta, acertadamente, el límite de esta deducción no puede aplicarse globalmente sino caso por caso, es decir, país por país, de manera que el límite no alcanzado en determinados rendimientos no puede utilizarse como un crédito para compensar aquellos casos en que el impuesto pagado rebasa el límite establecido».

Sin embargo, la resolución no cita ningún precepto normativo en apoyo de la adopción de este criterio. Criterio confirmado por la sentencia, según párrafo reproducido en el apartado anterior, aunque tampoco lo fundamenta en norma alguna.

El recurrente también impetra la aplicación de un llamado criterio de caja en el cómputo de los rendimientos a efectos del cálculo del límite de la deducción, criterio que no tiene apoyo en las normas de imputación temporal de las rentas sometidas a gravamen. Advertencia que se hace, aunque no resulta imprescindible, pues el auto de admisión no tiene por qué pronunciarse sobre aquellas otras cuestiones planteadas que carezcan de interés casacional, para rechazarlas expresamente [por todos, el auto de 16 de enero de 2020 (RCA 5758/2019; ECLI:ES:TS:2020:694AA) y 21 de noviembre de 2019 (RCA 2935/2019; ECLI:ES:TS:2019:12697AA)].

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si el límite de la deducción por doble imposición internacional, contenido en el artículo 80.1.b) LIRPF y constituido por el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero, debe calcularse de manera separada por cada uno de los territorios fiscales en los que se han obtenido rentas o si, por el contrario, este límite debe ser calculado de forma conjunta, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen a la suma de todas las rentas obtenidas en el extranjero.

A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 80 LIRPF, que dispone:

«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».

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación y remisión.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 1490/2024, preparado por la procuradora D.ª Ana Rayón Castilla, contra la sentencia dictada el 4 de diciembre de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si el límite de la deducción por doble imposición internacional, contenido en el artículo 80.1.b) LIRPF y constituido por el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero, debe calcularse de manera separada por cada uno de los territorios fiscales en los que se han obtenido rentas o si, por el contrario, este límite debe ser calculado de forma conjunta, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen a la suma de todas las rentas obtenidas en el extranjero.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 80 LIRPF.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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

Síguenos en...