



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/05194/2021/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **30/01/2025**

Asunto:

IRNR. Residente en Reino Unido. Procedencia en el ámbito del IRNR de la deducción de 2.000 euros de gastos establecida en el artículo 19.2 de la LIRPF.

Criterio:

No procede la deducción de 2.000 euros de gastos establecida en el artículo 19.2 de la LIRPF en virtud de lo establecido en el artículo 24.6.1 a) LIRNR, que establece expresamente como requisito para la deducibilidad de los gastos que los mismos estén directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Criterio reiterado en Resolución TEAC de 23-06-2026 (RG 1768-2023)

Referencias normativas:

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

19.2-Ley 26/2014, de 27 de noviembre P

RDLeg 5/2004 Texto Refundido Impuesto Renta de no Residentes

24.6.1.a)-Ley 26/2014, de 27 de diciembre

Conceptos:

Gastos deducibles/no deducibles

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

Impuesto sobre la renta de no residentes

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 30 de enero de 2025

PROCEDIMIENTO: 00-05194-2021

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA DE NO RESIDENTES. IRNR

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a la resolución con liquidación provisional dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES, MODELO 210, ejercicio 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 12-02-2021, el ahora reclamante, considerándose residente en Reino Unido, presentó declaración por el Impuesto sobre la Renta de los No residentes, modelo 210, correspondiente al ejercicio 2019, solicitando la devolución del exceso de las retenciones soportadas con ocasión de los rendimientos del trabajo satisfechos por **XZ**, S.L.P en dicho ejercicio.

En concreto, declaraba rendimientos del trabajo por importe de 10.106,11 euros, gastos deducibles de 2.770,04 euros, retenciones por importe de 1.918,90 euros y solicitaba la devolución de 647,55 euros.

Junto con la declaración adjuntó:

- Letter of confirmation of residence de 2019 en Reino Unido.
- Certificación de rendimientos y retenciones 2019 que se le habían practicadas en la que constaban los siguientes datos:
 - Retribuciones dinerarias: 10.064,23 euros, retenciones 1.912,21 euros.
 - Retribuciones especie: 35,19 euros, ingresos a cuenta: 6,69 euros.
 - Gastos fiscalmente deducibles: 770,04 euros.

SEGUNDO.- La presentación de la citada autoliquidación motivó que la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid (en adelante, DAST) iniciara, mediante la notificación de propuesta de liquidación provisional con trámite de alegaciones, un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribía a comprobar la procedencia de la devolución solicitada.

La DAST procedió a minorar los gastos deducibles declarados en 2.000 euros por no estar directamente relacionados con los ingresos. Exponía que en la declaración el interesado había consignado gastos por importe de 2.770,04 euros; sin embargo, en el certificado aportado se justificaban gastos únicamente por importe de 770,04 euros.

Como consecuencia de la propuesta de liquidación provisional realizada por la Administración resultaba una cuota a devolver de 267,55 euros.

TERCERO.- Con fecha 05-03-2021 el interesado presentó alegaciones invocando el artículo 24 apartados 1 y 6 de la Ley del Impuesto de Renta de no Residentes, y el artículo 19.2 f) de la Ley 35/2006 del Impuesto de Renta de las Personas Físicas, que establece: *"Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes: f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales"*.

Manifestaba que el gasto de 2.000 euros era inherente e indisoluble al hecho de obtener rendimientos del trabajo en España y que, por lo tanto, estaba directamente relacionado con los mismos y con la actividad ejercida. Que el legislador recurre a una ficción legal, es decir, dichos gastos no existen en realidad por lo que no son justificables.

Tras desestimar las alegaciones planteadas, la DAST dictó liquidación provisional conforme a la propuesta emitida.

CUARTO.- No estando conforme con la liquidación anterior interpuso recurso de reposición cuya desestimación fue notificada el día 11-05-2021.

QUINTO.- Frente a la resolución anterior el interesado interpuso en fecha 11-06-2021 la presente reclamación económico-administrativa, reiterando, en síntesis, las alegaciones aducidas ante el órgano gestor que consisten en sostener la deducibilidad de los 2.000 euros. Razona que se trata de una ficción legal, de un gasto ficticio reconocido por el propio legislador por el hecho de obtener rendimientos del trabajo por lo que forzosamente ha de estar directamente relacionado con los rendimientos obtenidos en España.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver 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.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución desestimatoria del recurso de reposición, por la que se confirma la resolución con liquidación provisional, es conforme a Derecho.

TERCERO.- Según acabamos de exponer, el reclamante, considerándose residente en Reino Unido, presentó declaración IRNR, ejercicio 2019, solicitando la devolución de las cantidades retenidas en exceso por la entidad **XZ**, S.L.P

En la citada declaración consignó gastos deducibles por importe de 2.770,04 euros. Así, además de incluir gastos por importe de 770,04 euros -que constaban acreditados en el certificado emitido por la entidad pagadora- se dedujo adicionalmente la cuantía de 2.000 euros amparándose en el apartado f) del artículo 19.2 de la LIRPF, que establece como gasto deducible 2.000 euros anuales en concepto de otros gastos distintos de los recogidos en los apartados anteriores.

La DAST consideró que no procedía la deducción de 2.000 euros de gastos establecida en el artículo 19.2 de la LIRPF en virtud de lo establecido en el artículo 24.6.1 a) LIRNR, que establece expresamente como requisito para la deducibilidad de los gastos que los mismos estén directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

Examinaremos, pues, la única controversia del presente expediente relativa a si resulta de aplicación en el ámbito del IRNR la deducibilidad de gastos prevista en el artículo 19.2 f) de la LIRPF.

El artículo 5 del Real Decreto Legislativo 5/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR) establece que: *"Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6º que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".*

Por su parte, el artículo 12.1 del TRLIRNR dispone que: *1º. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente".*

Además, el artículo 24.1 del TRLIRNR señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"1. Con carácter general, 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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.

(...)

6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la 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, 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".

(...).

Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo 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

Por su parte, el artículo 19.2 de la 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 adelante, "LIRPF") determina que:

"Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

b) Las detracciones por derechos pasivos.

c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.

e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales."

Por tanto, atendiendo a la normativa expuesta, en el supuesto de contribuyentes residentes en la Unión Europea o en EEE la normativa permite la deducibilidad de los gastos previstos en la normativa del IRPF para calcular la base imponible de las rentas obtenidas en España **siempre y cuando el contribuyente acredite no solo que se trata de gastos directamente relacionados con los rendimientos que se gravan en España, sino, además, que los gastos tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.**

Por tanto, aunque la normativa expuesta del Impuesto sobre No Residentes se remite a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para fijar los gastos deducibles, establece una exigencia adicional, esto es, la prueba de la relación directa con los rendimientos económicos obtenidos en España y su vínculo económico directo e indisociable, lo que impide considerar que un importe fijado de forma global e inconcreta, que no se corresponde con gastos efectivamente satisfechos y que no puede ser justificado documentalmente, pueda reunir dichos requisitos.

Por todo ello, procede desestimar las alegaciones del interesado y confirmar el acto impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.