



Roj: **ATS 7675/2026 - ECLI:ES:TS:2026:7675A**

Id Cendoj: **28079130012026201686**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **15/07/2026**

Nº de Recurso: **6741/2025**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **SAN 3630/2025,**
ATS 7675/2026

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 15/07/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6741/2025

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RMG

Nota:

R. CASACION núm.: 6741/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D.^a Ángeles Huet De Sande

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a Pilar Cancer Minchot

En Madrid, a 15 de julio de 2026.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

1.D.^a Ramona, representada por el procurador D. Antonio María Álvarez-Buylla Ballesteros y asistida del letrado D. Daniel Alberola de Odriozola interpuso el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario n.º 636/2021, contra la resolución dictada el 22 de febrero de 2021 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa n.º NUM000 interpuesta contra la resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria por el que se desestimaron las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones complementarias referidas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, modelo 210, correspondiente al 4T de los ejercicios 2016, 2017 y 2018.

2.La sentencia de 28 de julio de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional estimó el recurso contencioso-administrativo, tramitado como procedimiento ordinario n.º 636/2021.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.La Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, preparó recurso de casación contra la mencionada sentencia en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1.El artículo 24.1 y 6 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE núm. 62, de 12 de marzo de 2004) [«LIRNR»].

1.2.El artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE de 30 de marzo de 2010) [«TFUE»].

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, y, subraya que las normas que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

3.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b), c) y f) 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.Por todo lo expuesto, reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que esclarezca si el régimen de tributación establecido por la LIRNR para las rentas por arrendamiento de inmuebles situados en España obtenidas por residentes en Estados terceros a la Unión Europea y al Espacio Económico Europeo es conforme con la regulación de la libertad de circulación de capitales establecida en los artículos 63 y siguientes del TFUE en lo que respecta a determinar la base imponible como el importe íntegro de los rendimientos obtenidos sin deducción de gasto alguno.

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

1.La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 21 de octubre de 2025, habiendo comparecido el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, - como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 15 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

2.De igual modo lo ha hecho como parte recurrida D.^a Ramona representada por el procurador D. Antonio María Álvarez-Buylla Ballesteros, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo, Magistrada de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.

1. En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra sentencia susceptible de recurso de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

2. De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

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

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1. Presentación declaraciones complementarias del IRNR.

El 9 de abril de 2019 D^a. Ramona , residente en Estados Unidos, presentó declaraciones complementarias por el concepto de Impuesto sobre la Renta No Residentes, modelo 210, correspondiente al 4T del ejercicio 2016, 4T del ejercicio 2017 y 4T 2018, declarando los rendimientos procedentes de arrendamiento de un inmueble de su titularidad situado en Barcelona, dando lugar, respectivamente a una cuota a ingresar de 5.073,79 euros, 4.378,40 euros y 3.959,20 euros.

2. Solicitud de rectificación de las autoliquidaciones complementarias.

El 13 de julio de 2019, D.^a Ramona presentó diversos escritos solicitando la rectificación de las autoliquidaciones complementarias presentadas, indicando que dichas declaraciones complementarias se presentaron como consecuencia de aplicar los criterios administrativos resultantes de una comprobación limitada que se efectuó sobre su declaración por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, modelo 210, del 4T de 2015 de la que se derivó una liquidación provisional.

Esta última liquidación también fu impugnada ante el Tribunal Central por entender que atentaba contra lo establecido en el Convenio de doble imposición entre el Reino de España y los Estados Unidos, en la reclamación económico-administrativa n.º NUM001 , reclamación que fue desestimada, confirmando el acto administrativo impugnado el 22 de febrero de 2021.

Contra dicha resolución se ha interpuesto recurso contencioso-administrativo n.º 3915/2026.

3. Desestimación de la rectificación de las autoliquidaciones.

El día 18 de octubre de 2019 se dictó propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación.

Posteriormente, ante la ausencia de alegaciones, se dictó el 29 de noviembre de 2019 acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, confirmando la propuesta por lo que se desestimaron las solicitudes de rectificación.

El día 10 de diciembre de 2019 se notificó dicha resolución.

4. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria se interpuso reclamación económico-administrativa n.º NUM000 ante el Tribunal Económico- Administrativo Central.

El 22 de febrero de 2021, el Tribunal Central dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

5. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

D.^a Ramona interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 636/2021 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La *ratio decidende* de la sentencia sobre la posibilidad de deducir los gastos se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

«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 que 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».

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

TERCERO.- Marco jurídico.

1.A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 24.1 y 6 LIRNR que dispone:

« Artículo 24. Base imponible.

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.

[...]

5. En el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87 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.

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.

b) En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, 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».

2. También será preciso interpretar los artículos 63, 64.1 y 65 TFUE que se expresan en los siguientes términos:

« **Artículo 63 (antiguo artículo 56 TCE)**

1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países».

« **Artículo 64 (antiguo artículo 57 TCE)**

1. Lo dispuesto en el artículo 63 se entenderá sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales. Respecto de las restricciones existentes en virtud de la legislación nacional en Bulgaria, Estonia y Hungría, la fecha aplicable será el 31 de diciembre de 1999.»

« **Artículo 65 (antiguo artículo 58 TCE)**

1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63.

4. A falta de medidas de aplicación del apartado 3 del artículo 64, la Comisión o, a falta de una decisión de la Comisión dentro de un período de tres meses a partir de la solicitud del Estado miembro interesado, el Consejo, podrá adoptar una decisión que declare que las medidas fiscales restrictivas adoptadas por un Estado miembro con respecto a uno o varios terceros países deben considerarse compatibles con los Tratados en la medida en que las justifique uno de los objetivos de la Unión y sean compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior. El Consejo se pronunciará por unanimidad a instancia de un Estado miembro.»

3. También deberá tenerse en consideración los artículos 18 y 34 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponen que:

«**Artículo 18. Base imponible.**

Uno. Con carácter general, la base imponible del Impuesto correspondiente a los rendimientos que las personas físicas sujetas por obligación real obtengan sin mediación de establecimiento permanente, estará constituida por la cuantía íntegra devengada.

[...]

Cuatro. Respecto de las personas físicas sujetas por obligación real sin establecimiento permanente, el rendimiento de los bienes inmuebles se determinará con arreglo a las normas del artículo 34 de esta Ley.»

«Artículo 34. Rendimientos íntegros del capital inmobiliario.

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos:

a) En el supuesto de inmuebles arrendados o subarrendados, el importe que por todos los conceptos se reciba del arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido (...).»

4. Por último, deberá interpretarse el artículo 17.1 a) de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria que señala lo siguiente:

« Artículo diecisiete. Tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personal o Entidades no residentes en territorio español.

1. Las personas o Entidades no residentes en territorio español que obtengan rendimientos sometidos a tributación por obligación real por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, limitarán su tributación, a partir del 1 de enero de 1983, a la aplicación de los siguientes tipos efectivos sobre las cuantías íntegras devengadas:

a) El 16 por 100, con carácter general.(...)»

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

1. Este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], siendo así que la sentencia de instancia interpreta y aplica cuestiones relacionadas con el Derecho de la Unión Europea que podrían llegar a hacer aconsejable el planteamiento de una cuestión prejudicial (STJUE 15 de octubre de 2024, Asunto C-144/23, Kubera, EU:C:2024:881 y STJUE de 24 de marzo de 2026, Asunto C-767/23, Remling, EU:C:2026:243).

2. Así, respecto a la cuestión que plantea este recurso de casación, debemos precisar que la *ratio decidendi* centra en discernir si un residente en un tercer Estado tiene derecho a deducir de la base imponible del IRNR, en lo que respecta a las rentas obtenidas por el arrendamiento de un inmueble situado en España, los gastos asociados al mismo.

Dicha cuestión es objeto de regulación explícita en el artículo 24, apartados 1 y 6 LIRNR. De hecho, si atendemos a la literalidad del artículo 24.1 y 6 LIRNR, la base imponible del impuesto se debe calcular teniendo en cuenta únicamente el importe íntegro de las rentas arrendaticias obtenidas por el residente en un Estado tercero y por tanto, sin deducción de gasto alguno.

Ahora bien, la interpretación del precepto legal anterior requiere que se analice en sintonía con la extensión y alcance del principio de la libre circulación de capitales reconocido en el artículo 63 TFUE.

En este sentido, conviene precisar que la STJUE de fecha 12 de octubre de 2023, Asunto C-670/21, *Successions-Politique sociale de logement dans l'Union*, EU:C:2020:763, si bien a propósito del impuesto sobre sucesiones concluyó 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.»

No obstante, esta misma sentencia alude a la transcendencia de la Cláusula Standstill reconocida en el artículo 64 TFUE y el método de análisis que se debe efectuar para valorar la concurrencia de esta restricción en el principio de libertad de movimientos de capitales señalando que:

«Sobre la cuestión prejudicial

35 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si 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 EEE 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 EEE se tasa, a efectos de ese cálculo, al 90 % de su valor de mercado.

36 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE [sentencia de 21 de diciembre de 2021, Finanzamt V (Sucesiones - Reducción parcial y deducción de las cuotas forzosas), C-394/20, EU:C:2021:1044, apartado 27 y jurisprudencia citada].

37 El artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe con carácter general todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

38 Según reiterada jurisprudencia, el trato fiscal dispensado a las sucesiones está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (sentencia de 22 de noviembre de 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, apartado 16 y jurisprudencia citada).

39 Una situación en la que un Estado miembro aplique el impuesto sobre sucesiones a los bienes de la herencia situados fuera de su territorio, pertenecientes a una persona residente en su territorio en el momento de su fallecimiento y transmitidos a un heredero también residente en ese Estado miembro no puede considerarse una situación puramente interna. En consecuencia, tal situación está comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1.

40 Por tanto, procede examinar si una normativa nacional de un Estado miembro que establece que, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones, un bien inmueble situado en un tercer Estado que no es parte en el Acuerdo EEE se tasa según su valor íntegro de mercado, mientras que un bien de ese tipo situado en ese Estado miembro se tasa, a efectos de ese cálculo, al 90 % de su valor de mercado, constituye una restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1, y, en caso afirmativo, comprobar si tal restricción puede admitirse en virtud del artículo 64 TFUE, apartado 1, o, en su caso, estar justificada a la luz del artículo 65 TFUE.

[...]

Sobre la aplicación del artículo 64 TFUE , apartado 1, relativo a las restricciones a la libre circulación de capitales en relación con terceros países.

47 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si tal restricción, en la medida en que afecta a los movimientos de capitales con un país tercero, puede admitirse con arreglo al artículo 64 TFUE, apartado 1.

48 A este respecto, es preciso recordar que, a tenor de esa disposición, lo dispuesto en el artículo 63 TFUE se entiende sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inversiones inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales.

49 Por cuanto se refiere al concepto de «restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993», que figura en el artículo 64 TFUE, apartado 1, debe recordarse que cualquier disposición nacional aprobada después de la citada fecha no queda excluida automáticamente, por ese único motivo, del régimen excepcional establecido en dicho precepto. En efecto, el Tribunal de Justicia ha admitido que pueden equipararse a dichas restricciones «que existan» las establecidas en disposiciones aprobadas después de esa fecha que sean esencialmente idénticas a la legislación anterior o que se limiten a reducir o suprimir un obstáculo al ejercicio de los derechos y libertades de la Unión que figure en la legislación anterior [sentencia de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 37 y jurisprudencia citada].»

En el presente asunto, procede señalar que, en fecha 31 de diciembre de 1993, aunque no existía la LIRNR, las rentas arrendaticias inmobiliarias de no residentes eran gravadas en el impuesto sobre la renta correspondiente de personas físicas o sociedades por obligación real, según el artículo 18 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y artículo 17 de la Ley 5/1983, de 29 de junio de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, de forma que debían aplicarse los tipos efectivos a las cuantías íntegras.

A tenor de lo expuesto, la aplicación de la Cláusula de Standstill constituye el eje del presente procedimiento, pues resulta esencial valorar si gravando el importe íntegro de los arrendamientos de bienes inmuebles situados en España y cuya titularidad ostenta un residente en un tercer Estado vulnera la libre circulación de capitales y si fuera así, si dicha restricción pudiera estar justificada.

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

1.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 Primera aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

1.1.Determinar si, -el régimen de tributación previsto en el artículo 24.1 y 6 de la Ley Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes- según el cual la base imponible del impuesto se calcula teniendo en cuenta el importe íntegro de los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de un bien inmueble situado en España sin deducción de gasto alguno cuando la titularidad del bien la ostente un residente en un Estados terceros a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, constituye una restricción a la libre circulación de capitales establecida en los artículos 63 y siguientes del TFUE.

1.2.Para el caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, aclarar si la limitación al derecho a la deducción de gastos establecida en el artículo 24.1 y 6 de la Ley Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes encuentra amparo en la denominada Cláusula Standstill del artículo 64.1 TFUE, o en su caso, podría estar justificada a la luz del artículo 65 TFUE.

2.Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

2.1.El artículo 24.1 y 6 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

2.2.Los artículos 63, 64.1 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

2.3.Los artículos 18 y 34 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.4.El artículo 17.1 a) de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

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.

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

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

SÉPTIMO.- Comunicación y remisión.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 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:

1.º)Admitir el recurso de casación n.º 6741/2025, preparado por el Abogado del Estado en nombre y representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia de 18 de julio de 2025, dictada por la Sección Segunda de la Sala Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso n.º 636/2021.



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

2.1.Determinar si, -el régimen de tributación previsto en el artículo 24.1 y 6 de la Ley Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes- según el cual la base imponible del impuesto se calcula teniendo en cuenta el importe íntegro de los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de un bien inmueble situado en España sin deducción de gasto alguno cuando la titularidad del bien la ostente un residente en un Estados terceros a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, constituye una restricción a la libre circulación de capitales establecida en los artículos 63 y siguientes del TFUE.

2.2.Para el caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, aclarar si la limitación al derecho a la deducción de gastos establecida en el artículo 24.1 y 6 de la Ley Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes encuentra amparo en la denominada Cláusula Standstill del artículo 64.1 TFUE, o en su caso, podría estar justificada a la luz del artículo 65 TFUE.

3º)Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1.El artículo 24.1 y 6 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3.2.Los artículos 63, 64.1 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

3.3.Los artículos 18 y 34 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.4.El artículo 17.1 a) de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

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)Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

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

6º)Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión 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.