

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFC054794

DGT: 28-04-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1285/2015

**SUMARIO:**

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Rentas derivadas de la firma de un contrato de no competencia con una empresa española.** La obligación de no competir era una de las obligaciones contractuales del trabajador durante el período que estuvo trabajando con la empresa española, y por el cual ha sido remunerado. Por ese motivo, la compensación económica percibida por esta persona debe ser tratada de igual forma que el resto de las remuneraciones percibidas con motivo de su trabajo, ya que dicha compensación se deriva de la actividad personal desarrollada por éste para la empresa española antes de la fecha de expiración de su contrato de trabajo. Por otro lado, y de acuerdo con el art. 13.1 c) 1.º RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), la renta estará sujeta o no a tributación en España, dependiendo de cuál haya sido el Estado en el que se haya desarrollado el trabajo anterior o previo, del cual se deriva dicha compensación; así, la parte proporcional de las rentas percibidas que se corresponda con el trabajo desarrollado en territorio español, se considerará como renta sujeta al IRNR en España y, por lo tanto, sí que estará sujeta a retención o ingreso a cuenta respecto del Impuesto.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 13.1 c) 1.º, 24, 25 y 31.  
Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 16 y 17.

**Descripción sucinta de los hechos:**

Persona física no residente fiscal en España, se trasladó a Lima en 2013 por motivos de trabajo. El 1 de mayo de 2013, al expirar su contrato de trabajo con la empresa española para la que trabajaba, entró en vigor el acuerdo de no competencia que estaba incluido en el contrato original, por el que se comprometía a respetar unas determinadas condiciones de no competencia durante un período de 1 año después de la expiración del referido contrato. A cambio, ha estado recibiendo una compensación mensual de la empresa española durante dicho período, que concluyó el 30 de abril de 2014. El ámbito geográfico del acuerdo de no competencia, incluía los países en que la empresa siempre ha estado operando, principalmente en Latinoamérica y Oriente Medio. Durante el plazo de vigencia del acuerdo de no competencia, el consultante no ha desarrollado actividad profesional de ningún tipo en España, siendo Perú el Estado donde ha cumplido con su obligación de no competencia.

La empresa española procedió a realizar retenciones sobre la compensación recibida por dicho acuerdo, al considerarla como rendimiento de trabajo que deriva de una actividad desarrollada en territorio español.

**Cuestión planteada:**

El consultante plantea si la empresa española actuó correctamente al practicarle retenciones sobre los rendimientos derivados del acuerdo contractual de no competencia, ya que dichos rendimientos no han sido obtenidos en territorio español, sino que derivan de una ausencia de actividad en dicho territorio, habiendo cumplido el compromiso de no competencia en Perú, donde vive y desarrolla su actividad profesional.

**Contestación:**

Según el escrito de consulta, el consultante es un no residente fiscal en España, que ha obtenido rentas mensuales durante el plazo de un año, derivadas de la firma de un contrato de no competencia con una empresa española, y es en Perú donde esta persona ha cumplido con su obligación de no competencia, que es el Estado donde vive y desarrolla su actividad profesional.

En este caso, al no existir un Convenio de doble imposición suscrito entre España y Perú, será de aplicación sólo la ley interna, en este caso, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en adelante TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo).

A este respecto, el artículo 13 del TRLIRNR establece:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

c) Los rendimientos del trabajo:

1º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español. (.....).”.

Por otra parte, el artículo 13.3 del TRLIRNR determina:

“ Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el 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.”.

Puesto que el TRLIRNR no recoge una definición de rendimientos de trabajo, en la medida en que 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, califique las rentas a considerar como rendimientos de trabajo, así deben ser calificadas en el IRNR.

En general, y de acuerdo con el artículo 17 de la LIRPF las rentas percibidas en concepto de compensación económica, constituyen un rendimiento de trabajo, ya que éstas se derivan del empleo ejercido con motivo de su relación laboral con la entidad española.

Según el escrito de consulta, el contrato de trabajo con la empresa española tuvo vigencia desde el 1 de enero de 2012 hasta el 30 de abril de 2013 y, en el mismo, se incluía un acuerdo de no competencia por el cual el consultante quedaba obligado a respetar unas determinadas condiciones de no competencia durante el período de un año después de la expiración del contrato de trabajo, recibiendo a cambio una compensación mensual durante dicho período de un año.

Aunque no resulte de aplicación un Convenio para evitar la doble imposición, los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE dan indicaciones sobre el tratamiento fiscal que pueden recibir este tipo de rentas. A este respecto señalan que, en ocasiones, de acuerdo con la cláusulas de un contrato de un trabajo o bien de acuerdo con un acuerdo llevado a cabo entre las partes a la terminación de un empleo, un empleado que previamente ha trabajado en una empresa, podría recibir un pago en consideración a una obligación por no trabajar para un competidor de su ex-empleador. Esta obligación es casi siempre por un tiempo limitado y, a menudo, también está limitada geográficamente. A pesar de que dicho pago está directamente ligado al empleo y, por tanto, es “remuneración derivada de un empleo”, en la mayoría de las circunstancias, dicho pago no constituiría una remuneración derivada del trabajo desarrollado antes de la terminación del empleo, y por esa razón, se gravará generalmente solamente en el Estado donde su perceptor resida en el momento en que se reciba dicho pago.

No obstante, en aquellos casos en que el pago hecho después de la terminación del empleo, sea principalmente remuneración por el trabajo desarrollado durante el empleo (que podría ser el caso, por ejemplo, cuando la obligación de no competir tiene poco o ningún valor para el ex-empleador), entonces dicho pago debe ser tratado de la misma forma que los anteriores, es decir, como remuneración recibida por el trabajo desarrollado durante el período relevante de empleo.

Además, en algunos Estados, ocurre que parte del salario mensual de un empleado a lo largo de su período de empleo, se constituye en consideración a una obligación de no trabajar para un competidor durante un cierto período de tiempo después de que termine su empleo, de tal forma que, este pago, no separado, por no competir, es realizado después de que finalice el empleo; en tal caso, no será de aplicación lo ya comentado en el caso anterior respecto a que dicho pago se gravará solamente en el Estado donde su perceptor resida en el momento en que lo reciba, sino que la parte de la remuneración recibida durante el empleo que sea atribuible a esa obligación, se deberá tratar de la misma forma que el resto de las remuneraciones derivadas de dicho empleo.

De lo anterior se deduce que la obligación de no competir era una de las obligaciones contractuales del consultante durante el período que estuvo trabajando con la empresa española, y por el cual ha sido remunerado. Por ese motivo, la compensación económica percibida por esta persona debe ser tratada de igual forma que el resto de las remuneraciones percibidas con motivo de su trabajo, ya que dicha compensación se deriva de la actividad personal desarrollada por éste para la empresa española antes de la fecha de expiración de su contrato de trabajo.

Por tanto, de acuerdo con el artículo 13.1.c).1º del TRLIRNR, la percepción de la compensación económica por parte del consultante, estará sujeta o no a tributación en España, dependiendo de cuál haya sido el Estado en el que se haya desarrollado el trabajo anterior o previo, del cual se deriva dicha compensación. En la medida en que dicho trabajo se hubiera desarrollado en territorio español, entonces la renta percibida estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) en España en virtud del referido artículo 13.1.c).1º del TRLIRNR.

Teniendo en cuenta lo anterior, la parte proporcional de las rentas percibidas por el consultante derivadas del acuerdo de no competencia suscrito entre las partes, que se corresponda con el trabajo desarrollado en territorio español, se considerará como renta sujeta al IRNR en España y, por lo tanto, sí que estará sujeta a retención o ingreso a cuenta respecto a dicho impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 del TRLIRNR.

En este sentido, el apartado 1 del artículo 24 del TRLIRNR establece:

“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.”.

En cuanto a la cuota tributaria, ésta se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 del TRLINR, que establece lo siguiente:

“1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con carácter general, el 24 por 100.  
(.....).”.

No obstante, la disposición adicional tercera del TRLIRNR establece, tras la modificación en su redacción introducida por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE de 26 de diciembre), que desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, el tipo de gravamen del 24 por ciento previsto en el artículo 25.1.a) del TRLIRNR se eleva al 24,75 por ciento.

Por último, el artículo 31.2 del TRLIRNR establece lo siguiente:

“2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44.”.

Por tanto, en este caso, en virtud del precepto anterior, el tipo de retención a aplicar sería equivalente al tipo de gravamen que establezca el artículo 25 del TRLIRNR. Como ya se ha explicado anteriormente, el tipo de gravamen establecido con carácter general en el artículo 25.1.a) del TRLIRNR, tras la modificación en su redacción introducida por la Ley 22/2013, establece que desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, el tipo de gravamen del 24 por ciento previsto en el artículo 25.1.a) del TRLIRNR se eleva del 24 al 24,75 por ciento.

Por último, respecto del resto de las rentas de compensación percibidas por el consultante que no se corresponde con el trabajo desarrollado en territorio español, en virtud del artículo 13.1.c).1º del TRLIRNR, son rentas no sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) en España, y por lo tanto, no estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta respecto a dicho impuesto.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.