

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055804

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 25 de septiembre de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 314/2011

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Iniciación. Inadmisibilidad. Por falta de acto reclamable. Acto de retención tácito. Al margen de que, en el caso de autos, podría llegarse mediante un acto de adivinación a la conclusión de que, bien o mal, la diferencia entre lo liquidado por el despido y lo pagado mediante cheque equivalía a la retención que sería procedente, sin embargo no se le puede exigir al interesado la carga de atinar con esa interpretación a ciegas de lo sucedido bajo la sanción jurídica de que, de no recurrir una borrosa retención que no consta formalmente efectuada, se pueda presumir en su contra la aceptación o consentimiento acerca de sus consecuencias, inherente a la inadmisibilidad parcial de la reclamación deducida con posterioridad, con ocasión de la obtención de un mayor conocimiento del sentido y circunstancias del acto de tácita retención, cuya forma elíptica, por lo demás, resulta incomprensible, dado su muy escaso rigor, en una sociedad de un grupo empresarial tan poderoso como aquél en que se encontraba incardinado la retenedora.

Procedimientos de revisión en vía jurisdiccional. Procedimiento contencioso-administrativo. Objeto del recurso. Delimitación. No cabe olvidar que el agotamiento de la vía administrativa previa al acceso a la tutela judicial, primera vez que un acto de la Administración es examinado por un órgano judicial independiente, es una carga legal que se impone al administrado y a la que no se puede atribuir un efecto afflictivo agravado para éste, al tiempo que no puede ser conceptuado como un derecho de la Administración el de pronunciarse previamente sobre el fondo del asunto, de suerte que, aun habiéndose abstenido libremente de hacerlo, como en este caso, conserve a ultranza esa facultad quasi judicial de examinar el fondo. Antes al contrario, hay aquí un acto que por ministerio de la Ley agota la vía administrativa y respecto del cual puede ejercitar su destinatario las pretensiones que considere oportunas. En otras palabras, si el órgano administrativo yerra al apreciar los presupuestos y requisitos legales de su propia actividad, carece de una segunda oportunidad, cuando el asunto ha sido ya residenciado ante los tribunales, para rectificar, pues tal atribución, que no figura en ley alguna, sería privilegiar a la Administración y primar sus incumplimientos legales, con infracción del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, comprendido en el derecho a la tutela judicial efectiva. No procede por tanto el reenvío al órgano administrativo para que vuelva a resolver, sino que procede el conocimiento de la causa por parte de este Tribunal.

PRECEPTOS:

Convenio de 11 de marzo de 2013 (Convenio con Argentina), art. 15.
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 25 y 31.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

SENTENCIA

Madrid, a veinticinco de septiembre de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 314/11 , que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido la Procuradora Doña Celina Casanova Machimbarrena, en nombre y representación de DON Adrian , frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía litigiosa es de 176.613,74 euros. Es ponente el Ilmo. Sr. Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la mercantil recurrente expresada se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito de 23 de septiembre de 2011, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de junio de 2011, estimatoria en parte del recurso de alzada promovido por el Sr. Adrian contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 24 de octubre de 2008 que, de una parte, inadmitió la reclamación en lo referente al acto de retención comunicado el 31 de marzo de 2003, dada su extemporánea interposición; y de otro lado, desestimó la parte de la reclamación que se refería al segundo acto de retención, de 9 de junio de 2003, ambas en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Se acordó la admisión a trámite del recurso en virtud de decreto de 30 de septiembre de 2011, en la que igualmente se reclamó el expediente administrativo.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la actora dedujo demanda en escrito de 10 de abril de 2012, en que tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho procedentes a su juicio, suplica la estimación del recurso, con anulación de la resolución del TEAC impugnada, así como se acuerde la devolución al demandante de las cantidades que considera indebidamente retenidas, por respectivos importes de 159.802,28 y 16.811,46 euros, incrementadas en los intereses legales que correspondan.

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito de 25 de julio de 2012, en el que tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso contencioso-administrativo entablado, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.

Cuarto.

Solicitado y recibido el proceso a prueba, la proposición se limitó a la documental consistente en la mera reproducción del expediente administrativo, así como de la aportada junto a la demanda, lo que se acordó con el resultado que obra en autos.

Quinto.

Dado traslado a las partes por su orden para la celebración del trámite de conclusiones escritas, las evacuaron ambas mediante la presentación de sendos escritos en que se ratificaron en sus respectivas pretensiones.

Sexto.

La Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 18 de septiembre de 2014, día en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

Séptimo.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, excepto el plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de junio de 2011, estimatoria en parte del recurso de alzada promovido por el Sr. Adrian contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 24 de octubre de 2008 que, de una parte, inadmitió la reclamación en lo referente al acto de retención comunicado el 31 de marzo de 2003; y de otra, desestimó la reclamación en lo referido al acto de retención de 9 de junio de 2003, ambas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

La estimación parcial del recurso de alzada, en el fallo, se remite al fundamento tercero de la resolución del TEAC, y versa sobre la invalidez de la retención efectuada el 9 de junio de 2003, única respecto de la cual se admitió la reclamación, a fin de determinar, con fundamento en el artículo 27.1 (la cita debe entenderse hecha al artículo 26.1) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias y en el Convenio de Doble Imposición suscrito con la República Argentina, qué parte de la retribución satisfecha deriva de los trabajos realizados en Argentina, y qué proporción a trabajos en nuestro país, a los efectos de cuantificar la correspondiente retención.

Segundo.

Para una mejor comprensión de las cuestiones planteadas en el litigio, es conveniente reseñar determinados datos de hecho relevantes en relación con las vicisitudes del procedimiento inspector y la vía económico-administrativa:

a) Según indican las resoluciones recurridas, el interesado era residente fiscal en Argentina, lo que acreditó, sin discusión por la Administración, mediante certificado expedido por el Cónsul General de España en Buenos Aires, de 6 de mayo de 2003, país al que fue destinado por motivos laborales en calidad de Gerente General de Telefónica Media Argentina, S.A., periodo que comprende desde el 12 de septiembre de 2000 hasta el 15 de julio de 2002, momento en el que cesa en su puesto directivo en Argentina y regresa a España para seguir desarrollando su actividad en la sociedad española Telefónica de Contenidos, S.A. (anteriormente denominada Telefónica Media, S.A.).

El 27 de marzo de 2003, Telefónica de Contenidos, S.A.U., domiciliada en Madrid, comunicó al reclamante su decisión de proceder a la extinción del contrato laboral de alta dirección existente entre ambos, reconociendo a su favor unos haberes por importe bruto total de 943.212,35 euros, desglosados de la forma siguiente: Indemnización por contrato: 879.605,22 euros; liquidación a 31/03/2003: 11.018,57 euros; preaviso: 52.588,56 euros.

Dicha cantidad fue abonada mediante cheque por importe de 707.228,97 euros, ingresado en cuenta corriente en fecha 4 de abril de 2003, existiendo una diferencia entre la cantidad expresada en la comunicación, denominada bruta y la efectivamente pagada de 235.983,38 euros, que representa el 25,02 % de la primera de ellas, si bien en dicha carta de comunicación ni se indica de forma expresa la cantidad que va a ser efectivamente abonada, ni la práctica de retención, ni el porcentaje de ésta, ni el impuesto a cuenta del cual se practica. Dicha carta consta al folio 37 del expediente administrativo.

En relación con el citado despido, el Juzgado de lo Social número 35 de Madrid dictó Sentencia condenatoria contra Telefónica de Contenidos, S.A.U., condenándole a pagar, en concepto de indemnización, la suma de 1.217.339,20 euros, sentencia que fue recurrida por ambas partes. El 9 de junio de 2003, las partes suscriben un acuerdo de transacción extrajudicial por el la empresa abona de forma adicional a la primeramente expresada la cantidad bruta de 462.959,52 euros, que responden al siguiente detalle: Indemnización bruta (por sentencia): 337.734,52 euros; bonus 2003: 125.225,00 euros.

Para el pago de tal cantidad, el reclamante recibió un cheque de 347.219,64 euros, ingresado en cuenta corriente el 10 de junio, existiendo una diferencia entre la cantidad bruta reconocida y la efectivamente pagada de 115.739,88 euros, que representa el 25% de aquélla. Se acompañó por el interesado copia del referido acuerdo transaccional y del cheque entregado a efectos del pago de las cantidades objeto de la transacción.

b) No conforme con las retenciones practicada, el interesado interpuso, el 23 de junio de 2003, reclamación en primera instancia, contra los referidos actos de retención tributaria, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que dio traslado a la entidad mercantil Telefónica de Contenidos, S.A.U., de la reclamación interpuesta por el retenido, a fin de que en el plazo establecido al efecto comparezca en el expediente, aportando la acreditación documental de la retención practicada así como todos los antecedentes de que disponga y con fundamento en los cuales se practicaron las retenciones que son objeto de impugnación.

c) La entidad retenedora presentó escrito en que justificó los fundamentos de su actuación, acerca de la retención practicada por la compañía y considerando ajustada a derecho la determinación de la citada retención,

en concreto alega lo siguiente: 1.- Que la reclamación interpuesta por la parte actora resulta extemporánea, al menos parcialmente, con relación a una parte de la retención practicada por la compañía, alegato que se basa en que, el 27 de marzo de 2003, se comunicó a la parte actora la decisión empresarial de extinción del contrato laboral de alta dirección que unía a ambas partes.

De acuerdo con las estipulaciones pactadas entre ambas partes, la compañía comunica al trabajador su derecho a la percepción de los importes brutos que no se reproducen ahora por ser coincidentes con los más arriba reseñados, en lo relativo a la indemnización y demás conceptos satisfechos en esa fecha.

En prueba de lo manifestado adjunta copia de la notificación realizada al trabajador el 27 de marzo de 2003, por la que la empresa le comunica la decisión de rescindir la relación laboral, así como las cantidades correspondientes en concepto de indemnización, desglosadas por conceptos que se reflejan en bruto. En dicho escrito consta la firma del trabajador acreditando la recepción del documento.

El 31 de marzo de 2003 se entrega al trabajador una carta por la que se le paga mediante cheque el importe neto de retención de la indemnización por la rescisión de la relación laboral, que ascendía a 707.228,97 euros. Los importes que originan la cantidad pagada al trabajador en el cheque de la entidad La Caixa, nº NUM000, corresponden a las cantidades brutas reseñadas en la mencionada carta de 27 de marzo anterior.

En prueba de lo manifestado adjunta copia de la notificación realizada al trabajador el 31 de marzo de 2003 por la que se le detallan las cantidades netas de retenciones correspondientes en concepto de indemnización que se le abonan. En dicho escrito consta la firma del trabajador acreditando la recepción del documento.

La sociedad, en sus alegaciones, establece como conclusión que el trabajador conoce su importe bruto, el neto percibido, y la diferencia entre uno y otro, que obviamente corresponde a la retención fiscal practicada, tal y como así reconoce el propio trabajador en su escrito de interposición de la reclamación.

Sobre el otro concepto controvertido, señala que, posteriormente, el 9 de junio de 2003, tras una transacción extrajudicial entre las partes, se acuerda el pago de un importe adicional al trabajador. El importe devengado debe minorarse también en el importe de las retenciones correspondientes. El detalle del cálculo ya ha sido objeto de anterior reflejo. Adjunta copia de la notificación realizada al trabajador el 9 de junio de 2003, donde consta la liquidación del importe adicional adeudado al trabajador, así como el cheque que la compañía le entregó como pago de los 347.219,64 euros acordados, minorados en el importe de la retención (que erróneamente se indica en concepto de IRPF).

El trabajador, interpuso el 23 de junio de 2003 reclamación ante el TEAR de Madrid contra ambos actos de retención practicados por la compañía.

Señala la entidad alegante, que practicó la retención, que el artículo 118.3 del Reglamento del Procedimiento Económico Administrativo establece que "la reclamación deberá interponerse en el plazo de 15 días, contados desde el siguiente al en que el acto de retención haya sido comunicado en forma fehaciente al reclamante, o en su defecto, desde que exista constancia de que éste haya tenido conocimiento de la retención".

Indica que, tal como ha quedado descrito en los párrafos anteriores, y según queda constatado de forma fehaciente en la documentación aportada, con relación al pago de 707.228,97 euros, se afirma que el trabajador conoció la retención practicada el 31 de marzo de 2003. Sin embargo la interposición de la reclamación tuvo lugar el 23 de junio de 2003, por lo que el plazo reglamentario de 15 días estaba claramente superado y, en consecuencia, la reclamación realizada debe ser considerada extemporánea por ese Tribunal en la parte que corresponde a dicho pago efectuado el 31 de marzo de 2003.

No ocurre lo mismo, a su juicio, con el pago por importe de 347.219,64 euros, realizado el 9 de junio, puesto que la reclamación se interpone dentro del plazo contemplado para ello. La decisión sobre el tema de fondo deberá versar sobre la retención correspondiente exclusivamente a este último importe.

2.- Que por lo que respecta a la retención aplicada en el pago realizado al trabajador, la compañía aplicó un tipo del 25% sobre los pagos realizados al trabajador en el momento de la desvinculación laboral. La justificación de la procedencia de dicha retención es como consecuencia de que D. Adrian ostentaba, en el momento de rescindir la relación laboral, 27 de marzo de 2003, la condición de residente fiscal en Argentina. El recurrente, lleva trabajando para el Grupo Telefónica desde el 1 de septiembre de 1997. Inicialmente estuvo trabajando en España. Desde el 12 de septiembre de 2000 prestó servicios para el Grupo Telefónica como Gerente General de la compañía Telefónica Media Argentina, S.A., sociedad de nacionalidad argentina, hasta el 15 de julio de 2002, momento en el que cesa en su puesto directivo en Argentina y regresa a España para seguir desarrollando su labor directiva en la sociedad española Telefónica de Contenidos, S.A. (antes denominada Telefónica Media, S.A.). A su regreso a España desempeña su trabajo en el despacho que tenía asignado en las Oficinas de la compañía en el Edificio Cuzco IV, del Paseo de la Castellana nº 141 de Madrid, y su domicilio radicaba en Alcobendas. Por lo tanto, en el momento de la rescisión de la relación laboral en España, se encontraba desempeñando su trabajo en nuestro país.

En prueba de ello adjunta copia del Acuerdo adoptado por la Comisión Delegada del Consejo de Administración de Telefónica, S.A. por el que se decide que la compañía Telefónica Media Argentina, S.A. cese en

su actividad; copia del correo electrónico remitido por el recurrente el 1 de julio de 2002, en el que reconoce su incorporación a la Oficina de Madrid el 15 de julio de 2002, y copia de la factura de la mudanza de los enseres del recurrente desde Buenos Aires a Madrid de fecha 15 de julio de 2002).

De todo lo descrito se desprende como consecuencia lógica que el recurrente, en el momento de la rescisión laboral, tiene la condición de residente fiscal en Argentina y por el contrario no cumplía todavía los requisitos para ser considerado residente fiscal en España. Por lo tanto, para determinar el tratamiento tributario del pago realizado por Telefónica de Contenidos, S.A. en concepto de indemnización deberá aplicarse lo establecido en el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos países. En concreto en el artículo 15 del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Argentina establece como regla general la tributación en Argentina de los rendimientos del trabajo pagados a una persona residente fiscal en Argentina por parte de una entidad española, "...a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. En este último caso, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado".

Por lo que se establece la tributación en España en el caso que el empleo sea ejercido en España:

- siempre que el trabajador residente fiscal argentino permanezca en España más de 183 días durante un período de doce meses consecutivos, como así sucede en el presente expediente : D. Adrian permaneció en España desde el 15 de junio de 2002 hasta el 27 de marzo de 2003, lo que suponen 255 días.

- La remuneración sea satisfecha por una empresa española.

La indemnización satisfecha al trabajador, conforme a lo establecido en el contrato laboral suscrito entre la compañía y el recurrente, corresponde al servicio prestado por éste al Grupo Telefónica en el desempeño de su labor directiva.

Según lo estipulado en el Convenio, la renta está sujeta a tributación en España puesto que corresponde a un empleo ejercido en España. Al tener el recurrente la condición de no residente en España, esto supone la remisión a la aplicación de la normativa establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Según establece el artículo 12.1.c).a) de la citada Ley, este rendimiento debe considerarse obtenido en territorio español. En virtud del artículo 24.1 de la misma norma, la LIRNR, debe aplicarse una tasa (sic) del 25% a un supuesto como el que nos ocupa.

En conclusión, indica la compañía retenedora que la retención del 25% en concepto de Impuesto a la Renta de No Residentes practicado por la compañía sobre el pago por indemnización satisfecho al recurrente resulta ajustada a Derecho.

d) Puesto de manifiesto el expediente al reclamante, éste presenta escrito alegando en defensa de su derecho que:

1º) en cuanto a la alegación de la retenedora relativa a que la reclamación interpuesta debe considerarse extemporánea por la parte de la retención practicada el 31 de marzo de 2003, dicha extemporaneidad no debe ser admitida ya que, cuando se recibe el pago parcial de marzo de 2003, la retenedora no comunica de forma fehaciente que está procediendo a retener a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En ninguno de los documentos que aparecen en el expediente se especifica que se está procediendo a la retención a cuenta del impuesto mencionado. Por tanto, no se puede afirmar, tal y como hace la retenedora, que el reclamante tuviera conocimiento fehaciente de la retención efectuada.

El reclamante tuvo conocimiento de que le estaban reteniendo a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes una vez que firma el acuerdo transaccional y se pone en contacto con las personas que son capaces de explicarle la retención practicada. Es a partir de ese momento, ya en junio de 2003, cuando está en disposición de interponer la reclamación económico administrativa, tal y como hizo.

En segundo lugar, hay que tener presente que el finiquito ofrecido el 27 de marzo de 2003 es firmado en disconformidad por el reclamante, el cual interpone la correspondiente demanda laboral. Por tanto, las cantidades ofrecidas el 31 de marzo de 2003 tienen un carácter provisional, pendientes de que se resolviera la cuestión en sede jurisdiccional. Ahora bien, las partes deciden no esperar a que se produzca dicha resolución y deciden liquidar de forma definitiva la relación laboral a través del acuerdo transaccional de 9 de junio de 2003.

Dado que no es hasta, esta última fecha cuando se resuelve de forma definitiva la cuestión relativa a los importes que resultan procedentes, el plazo para reclamar contra la retención practicada no puede entenderse comenzado en ningún caso con anterioridad al mencionado día 9 de junio de 2003.

2º) Improcedencia de la retención por la parte correspondiente a los servicios prestados en Argentina. A tal respecto, razona el Sr. Adrian en su reclamación que el artículo 12.1.c) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, al que hace referencia la retenedora en su escrito de contestación a la reclamación efectuada, establece, en la redacción dada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

"c) Los rendimientos del trabajo:...

a) Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español."

De acuerdo con esta norma, Telefónica de Contenidos debería haber retenido únicamente por la parte de las cantidades pagadas que correspondiesen a actividades realizadas en territorio español.

El contrato de alta dirección que se resuelve por Telefónica de Contenidos tenía por objeto la prestación de servicios en Argentina por parte del reclamante como gerente general de Telefónica Media Argentina S.A. El contrato es de 12 de septiembre de 2000.

Está admitido por la retenedora que el reclamante desempeña su labor directiva en Argentina entre el 12 de septiembre de 2000 y el 15 de julio de 2002, y la relación laboral se extingue el 27 de marzo de 2003.

Por tanto, las cantidades abonadas en concepto de liquidación por la extinción del contrato de 12 de septiembre de 2000 no debieron ser objeto de retención por la parte correspondiente a la estancia del reclamante en Argentina, período durante el cual la prestación de servicios tiene lugar, en dicho país.

Así, del 12 de septiembre del 2000 al 27 de marzo de 2003 transcurren 926 días. Por su parte, del 12 de septiembre de 2000 a 15 de julio de 2002 transcurren 673 días. Por tanto, no debió ser objeto de retención el siguiente porcentaje de las cantidades pagadas: $673/926 = 0,7267 = 72,67\%$,

Esta retención es improcedente en virtud de lo establecido en el artículo 12.1.c) de la Ley 46/2002, de 9 de diciembre, por lo que procede su restitución, con los intereses de demora correspondientes, y en consecuencia pide se dicte resolución por la que se declare improcedente la retención practicada por un importe de 255.368,17 euros.

e) El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, el 24 de octubre de 2008, declaró inadmisibles por extemporánea la reclamación en cuanto al acto de retención practicado el 31 de marzo de 2003, desestimando la reclamación en relación al segundo acto de retención del pago por importe de 347.219,64 euros, realizado el 9 de junio, confirmando este acto impugnado.

f) No conforme con la resolución notificada el 9 de diciembre de 2008, el reclamante interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante escrito de 8 de enero de 2009, en el que alega en defensa de su derecho, en esencia, los mismos argumentos sostenidos en la primera instancia, si bien, como consecuencia de errores cometidos en el cálculo de la retención practicada, cuya devolución pide, reduce su importe a la cuantía de 230.714,22 euros.

g) Mediante acuerdo de 15 de junio de 2011, se dictó resolución en dicho recurso de alzada (R.G. 617/09), cuyo dispositivo dice así: "...EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, conociendo la reclamación interpuesta por D. Adrian ... ACUERDA: Estimar en parte el recurso interpuesto según lo dispuesto en el fundamento de derecho tercero anulando la resolución impugnada en este punto, y desestimando el recurso en todo lo demás".

Tercero.

Debemos comenzar por examinar la pretendida extemporaneidad de la reclamación ante el TEAR de Madrid, que afecta al acto (desde luego implícito) de retención, de 31 de marzo de 2003, que según el TEAC, en línea con lo sostenido por la empresa retenedora, permite adivinar que estamos ante una retención, aunque no se informara de ella a su destinatario, sino por inferencia o deducción que resulta de la comparación entre las cantidades brutas que figuran en la carta de 27 de marzo anterior y las satisfechas mediante cheque de unos días después. No podemos compartir ese criterio, por razones de respeto al principio pro actione.

El artículo 118.3 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, que aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, señala:

"...3. La reclamación deberá interponerse en el plazo de 15 días, contados desde el siguiente al en que el acto de retención haya sido comunicado en forma fehaciente al reclamante o, en su defecto, desde que exista constancia de que éste haya tenido conocimiento de la retención".

Aunque el TEAC, con razón, cita jurisprudencia del Tribunal Supremo y diversas sentencias de esta Sala, en el sentido de que a la comunicación del acto de retención tributaria no pueden exigírsele las mismas formalidades que a las notificaciones de los actos de la Administración, a efectos de que constituyan el punto de partida para el cómputo de los plazos de interposición de las reclamaciones o recursos y, en especial, en lo referente a la expresión en ellos de tales recursos procedentes, pues en realidad no son, ni subjetiva ni objetivamente, actos administrativos, en realidad el problema que se plantea en este asunto afecta a la fehaciencia de la comunicación, a la que se refiere el artículo transcrito, pero desde un punto de vista diferente al examinado en tales sentencias, ya que en el caso presente no se controvierte por el retenido ni la realidad ni el contenido de las comunicaciones efectuadas, de las que, por lo demás, existe constancia abundante en las

actuaciones, sino que lo discutible aquí es que dicho contenido sea lo suficientemente informativo, en cuanto a la existencia misma de la retención y sus esenciales elementos definitorios (impuesto a cuenta del cual se efectúa, porcentaje y cuantía de lo retenido), como para permitir de forma inequívoca y fundada una reacción jurídica, a través de la vía impugnatoria correspondiente, con el adecuado y suficiente conocimiento de causa.

No debe olvidarse que, al margen de que, en el caso que nos ocupa, podría llegarse mediante un acto de adivinación a la conclusión de que, bien o mal, la diferencia entre lo liquidado por el despido y lo pagado mediante cheque equivalía a la retención que sería procedente, sin embargo no se le puede exigir al interesado la carga de atinar con esa interpretación a ciegas de lo sucedido bajo la sanción jurídica de que, de no recurrir una borrosa retención que no consta formalmente efectuada, se pueda presumir en su contra la aceptación o consentimiento acerca de sus consecuencias, inherente a la inadmisibilidad parcial de la reclamación deducida con posterioridad, con ocasión de la obtención de un mayor conocimiento del sentido y circunstancias del acto de tácita retención, cuya forma elíptica, por lo demás, resulta incomprensible, dado su muy escaso rigor, en una sociedad de un grupo empresarial tan poderoso como aquél en que se encontraba incardinado la retenedora.

Cuarto.

Despejada la incógnita sobre la extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa, que negamos, el carácter revisor de la jurisdicción no puede obligarnos al reenvío al TEAR de Madrid para que aborde el fondo de la cuestión a que renunció en su día. Como esta Sala ha tenido oportunidad de declarar de forma repetida, no podemos compartir la tesis del Abogado del Estado, expresada en su contestación a la demanda que, manteniendo una interpretación extensiva y, a nuestro juicio, inconciliable con el derecho a la tutela judicial efectiva del demandante (art. 24.1 CE), basada en la naturaleza revisora de esta jurisdicción, opina que, para la hipótesis de que esta Sala considerase contraria a Derecho la declaración de extemporánea interposición de la reclamación, el efecto de nuestro fallo no podría ser el reconocimiento del derecho de fondo postulado, sino el reenvío al citado TEAR para que, admitiendo en lo pertinente la reclamación que en su día inadmitió, aborde el fondo de la cuestión, lo que determinaría un acto nuevo y un eventual nuevo recurso de alzada y, a la postre, jurisdiccional.

Pues bien, el principio revisor de esta Jurisdicción, plasmación del cual se encuentra en los arts. 25 y 31 de la LJCA , no tiene el alcance expansivo que se predica en la contestación a la demanda, sino que se satisface con la impugnación de un acto de la Administración -o disposición u otras actuaciones asimilables al acto- y con el ejercicio de la pretensión de nulidad (art. 31), que puede venir acompañada de la denominada pretensión de plena jurisdicción, encaminada a lograr el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y, en su caso, la adopción de medidas para su restablecimiento.

No cabe olvidar que el agotamiento de la vía administrativa previa al acceso a la tutela judicial, primera vez que un acto de la Administración es examinado por un órgano judicial independiente, es una carga legal que se impone al administrado y a la que no se puede atribuir un efecto afflictivo agravado para éste, al tiempo que no puede ser conceptualizado como un derecho de la Administración el de pronunciarse previamente sobre el fondo del asunto, de suerte que, aun habiéndose abstenido libremente de hacerlo, como en este caso, conserve a ultranza esa facultad quasi judicial de examinar el fondo. Antes al contrario, hay aquí un acto que por ministerio de la Ley agota la vía administrativa y respecto del cual puede ejercitar su destinatario las pretensiones que considere oportunas. En otras palabras, si el órgano administrativo yerra al apreciar los presupuestos y requisitos legales de su propia actividad, carece de una segunda oportunidad, cuando el asunto ha sido ya residenciado ante los Tribunales, para rectificar, pues tal atribución, que no figura en ley alguna, sería privilegiar a la Administración y primar sus incumplimientos legales, con infracción del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, comprendido en el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).

Siendo ello así, cabe entrar en el fondo de la cuestión que el TEAR de Madrid declinó analizar, como la demanda expresamente solicita, sin que quepa por el contrario reenvío alguno al TEAR y, con toda probabilidad, del nuevo al TEAC en virtud de la preceptiva alzada, cuando se ha debatido suficientemente la cuestión suscitada, máxime cuando la parte de la reclamación que afectaba al acto de retención sí impugnado en plazo -de 9 de junio de 2003-, determinó la estimación parcial de la alzada, por los mismos fundamentos que, con mayor razón aún, procederían en relación con el pago principal de la indemnización, referida también al periodo durante el que el Sr. Adrian era, sin discusión de las partes, residente fiscal en la República Argentina, por lo que carece de sentido, bien que se pretenda sustraer a este tribunal el conocimiento directo de tal pretensión, bien que, aun partiendo de tal posibilidad de cognición procesal, se pudiera llegar a una solución diferente a la que el propio TEAC ha reconocido como procedente en lo referido al pago adicional o complementario de la misma indemnización.

Quinto.

Por lo que respecta a la retención en la parte correspondiente al concepto denominado "bonus 2003", en cambio, considera la Sala que no asiste la razón al recurrente, por falta de prueba de los hechos que

reivindica como sustentadores de su pretensión revisoria. En realidad, estamos ante una cuestión puramente probatoria, siendo así que la recurrente no ha acreditado el error, fuera de mera transcripción o, por el contrario, de significación jurídica, pues falta la prueba de que dicha gratificación contractual corresponda al año 2002, como sostiene la demanda. Varios son los contraindicios que juegan en contra de la tesis actora: a) en primer lugar, el propio documento que refleja el acuerdo de transacción, firmado por las partes el 9 de junio de 2003 - sin salvedad o reserva alguna por parte del Sr. Adrian respecto a tal bonus y a su periodo de devengo-, hace referencia explícita al año 2003, lo que le obligaba, en tanto niega que el bonus corresponda a tal año y no al precedente, a una actividad probatoria específica que aquí no se ha producido, pues la prueba documental aportada no se refiere a este extremo; b) en segundo término, consta en autos y reconoce el actor que la empresa, en cuanto a 2002, no le satisfizo cantidad alguna en concepto de remuneración por objetivos o bonus (apartado 4 del documento nº 1, sobre las denominadas condiciones de expatriación) y que habilitan al Presidente Ejecutivo para determinar su importe, hasta el 50 por 100 de la retribución básica anual, lo que parece comprender la posibilidad de no conceder retribución variable alguna si no se cumplen los objetivos en función de los cuales se calcula el bonus, máxima cuando no consta reacción o recurso del interesado frente a tal negación y cuando ese dato es incompatible con la interpretación de que el bonus aludido el 9 de junio de 2003 se refiera al periodo 2002, contra su tenor literal; y c) finalmente, el hecho de que se abonase en esa fecha y se acotase la parte de 2003 en que estuvo en vigor el contrato no excluye ni contradice su aplicación a tal año, pues no es factible esperar para su cálculo y abono al final del periodo si el contrato se extingue antes por decisión unilateral, como aquí ha sucedido.

En realidad, este motivo constituye un artificioso recurso dialéctico para situar el periodo de obtención y devengo del bonus en 2002, a fin de beneficiarse del mismo criterio recogido para los restantes conceptos, en tanto han dado lugar a la estimación parcial del recurso de alzada por el TEAC, subordinado a la constatación de la residencia efectiva en Argentina, lo que no se produciría si el bonus viniera referido al periodo 2003, a diferencia del otro concepto que integra la indemnización pactada como "finiquito de la sentencia judicial" -según reza el encabezamiento del documento de 9 de junio de 2003-, que se proyecta sobre un periodo contractual parte del cual, conforme a lo reconocido en la propia resolución, estuvo el Sr. Adrian residiendo en Argentina, retribuyendo por tanto trabajos que, durante el periodo de residencia fiscal en dicho país, deben acomodar el quantum de la retención a tal circunstancia, lo que no sucede con el bonus 2003.

Sexto.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLAMOS

Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña Celina Casanova Machimbarrena, en nombre y representación de DON Adrian, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de junio de 2011, estimatoria en parte del recurso de alzada promovido por el Sr. Adrian contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 24 de octubre de 2008 que, de una parte, inadmitió la reclamación en lo referente al acto de retención comunicado el 31 de marzo de 2003, dada su extemporánea interposición; y de otro lado, desestimó la parte de la reclamación que se refería al segundo acto de retención, de 9 de junio de 2003, ambas en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, debemos declarar y declaramos la nulidad de las mencionadas resoluciones, por ser contrarias al ordenamiento jurídico, con todos los efectos legales inherentes a dicha declaración de nulidad, en lo referido a la retención practicada el 31 de marzo de 2003, cuya impugnación consideramos que se dedujo dentro del plazo reglamentario y, además, era procedente, reconociendo el derecho a obtener la devolución de lo retenido en exceso en relación con dicho pago; con desestimación en lo demás del recurso, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN:

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.