

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086785

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de junio de 2022

Sala 1.^a

R.G. 2210/2022

SUMARIO:

IRPF. Gestión. Declaración del impuesto. Obligados a declarar. *Pensión de fuente extranjera: pagador no residente no obligado a retener al no operar en España.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar cuál es el límite determinante de la obligación de declarar en el IRPF cuando se percibe como única renta una pensión procedente de otro país, no estando el pagador de la pensión obligado a retener a cuenta del impuesto.

La obligación de presentar declaración en el IRPF viene regulada en el art. 96 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), así como en el art. 61 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF). Conforme a la normativa se colige que cuando la pensión de fuente extranjera percibida por la persona física residente en España procede de un único pagador, el límite determinante de la obligación de declarar es de 22.000,00 euros salvo que el pagador no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto en el art. 76 del RD 439/2007 (Rgto IRPF), en cuyo caso el citado límite sería de 11.200,00 euros. La razón de ser de esta minoración del límite está en que no existiendo obligación de retener por parte del pagador no puede producirse la entre el impuesto ya «satisfecho», vía pagos a cuenta, y la deuda tributaria a pagar.

Pues bien, de dicho art. 76 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF) se deduce que las entidades no residentes en territorio español que operan en él, tanto por medio de establecimiento permanente como sin él, están obligadas a practicar retención por los rendimientos del trabajo que satisfagan. A sensu contrario, aquellas entidades no residentes en territorio español que no operan en él, no están obligadas a practicar retención por los rendimientos del trabajo que satisfagan.

En consecuencia, si el pagador de la pensión es un organismo público extranjero similar a la Seguridad Social española o una entidad no residente que satisface la pensión en virtud de servicios laborales prestados en el extranjero por el residente en España pero que no opera en territorio español, no existirá obligación de retener, ni por la letra c) ni por la letra d) del citado art. 76.1 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF) y en tal caso el límite determinante de la obligación de declarar será de 11.200,00 euros.

Podemos concluir, pues, que cuando un obligado tributario residente en España perciba como única renta una pensión de fuente extranjera y deba tributar por ella en el IRPF, ya sea porque así lo dispone el Convenio para eliminar la doble imposición con el país de procedencia de la pensión o porque no existe tal Convenio, se debe tener en cuenta que el pagador no residente de la pensión no está obligado a retener a cuenta del IRPF siempre que no opere en España, siendo, en consecuencia, el límite determinante de la obligación de declarar el señalado en los arts. 96.3 c) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) y 61.3 A) 2.º c) del RD 439/2007 (Rgto. IRPF). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 5, 8, 17 y 96.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 61, 76 y 89.

Convenio de 16 de junio de 1971 (Convenio con Países Bajos), arts. 19, 20 y 25.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 28 de septiembre de 2021, recaída en la reclamación nº 46/10840/2018 y acumulada 46/15774/2018, interpuesta frente a liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, y acuerdo sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El 14 de mayo de 2018 la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Liria (Delegación Especial de Valencia de la AEAT) notificó al obligado tributario propuesta de liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2013, con la que se inicia un procedimiento de comprobación limitada y de la que resulta una cuota a pagar de 2.404,96 euros. En ella se señala lo siguiente respecto al alcance de la comprobación:

"El alcance de este procedimiento se circunscribe a la no presentación de su declaración. En concreto:

- *Constar que la totalidad de las imputaciones efectuadas por terceros, ingresos para el contribuyente, vienen recogidas en la declaración.*
- *Verificar la correcta declaración de los rendimientos de trabajo obtenidos durante el ejercicio".*

En cuanto a la motivación de la propuesta se indica lo siguiente (el énfasis es añadido):

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la información existente en las bases de datos de la Agencia Tributaria, así como, de los datos y documentos obrantes en el expediente u obtenidos en el transcurso de las actuaciones realizadas, se ha procedido a la comprobación del concepto tributario arriba indicado, habiéndose detectado la existencia de hechos imponibles no declarados, por lo que se procede a regularizar su situación tributaria mediante la práctica de la propuesta de liquidación provisional que se adjunta. En concreto los hechos imponibles detectados se refieren a los conceptos siguientes:

- *Los rendimientos del trabajo personal del artículo 6.2.a, se determinan según lo dispuesto en los artículos 17 al 19 de la Ley del Impuesto.*
- *La reducción practicada sobre el rendimiento neto del trabajo personal con carácter general se determina según establece el artículo 20.1 de la Ley del Impuesto.*
- *El importe del mínimo del contribuyente se ha determinado según establece el artículo 57 y 56.3 de la Ley del Impuesto.*
- *El importe del mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable general se ha determinado según establece el artículo 56.2 de la Ley del Impuesto.*
- ***Según consta en base de datos de esta Oficina durante el ejercicio 2013 percibió 17.520,00 euros en concepto de pensión procedentes de la entidad Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen de los Países Bajos sin que en dichos ingresos se haya realizado retención conforme a lo establecido. De lo anterior, y conforme a los artículos 96 de la Ley 35/2006 (BOE 29 de noviembre), art. 76 del RD 439/2007 (BOE 31 de marzo) y Consulta 0041-00 de la Dirección General de Tributos, se desprende que estaba obligado a presentar declaración por el IRPF del ejercicio 2013, sin que conste tal presentación. Por todo lo anterior se realiza propuesta de liquidación provisional del ejercicio 2013".***

No habiendo presentado el interesado alegaciones frente a la propuesta de liquidación, el 13 de julio de 2018 le fue notificada la liquidación provisional, en los mismos términos que la propuesta, por un importe total de 2.791,20 euros, correspondiendo 2.404,96 a la cuota y 386,24 euros a los intereses de demora. En esa misma fecha le fue notificado igualmente acuerdo de inicio de expediente sancionador derivado de la liquidación practicada, sin que el interesado formulara alegación alguna frente a él.

2. El 16 de octubre de 2018 se notificó al obligado tributario el acuerdo sancionador por el que se le impuso una sanción de 1.202,48 euros.

Segundo:

Frente a la liquidación provisional interpuso el interesado, el 8 de agosto de 2018, la reclamación nº 46/10840/2018 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante). Asimismo, frente al acuerdo sancionador interpuso el 26 de octubre de 2018 la reclamación nº 46/15774/2018 ante dicho tribunal. Ambas reclamaciones se resolvieron de forma acumulada por el TEAR en su resolución de 28 de septiembre de 2021, que las estimó anulando los actos impugnados.

En lo que interesa a efectos del presente recurso extraordinario de alzada la resolución del TEAR dispuso lo siguiente:

<<CUARTO. Procede examinar, en primer lugar, si la liquidación provisional impugnada es conforme a Derecho.

La Administración tributaria parte de los datos suministrados por el Ministerio de Hacienda de los Países Bajos, en los que consta la percepción por el interesado de una pensión por importe de 17.520,00 euros en el

ejercicio 2013, sin que se haya practicado retención alguna en origen. No se concreta si se trata de una pensión pública o privada.

El contribuyente es una persona física que tiene su residencia habitual en España según lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 19 del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971 (BOE de 16 de octubre de 1972), dispone lo siguiente:

"Sin perjuicio de las disposiciones del número 1 del artículo 20, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas en consideración a un empleo anterior, a un residente de un Estado sólo pueden someterse a imposición en ese Estado."

Por su parte el artículo 20.1 del Convenio establece:

"1. Las remuneraciones incluidas en las pensiones, pagadas directamente o con cargo a fondos constituidos por un Estado, una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales a una persona física en virtud de servicios prestados a este Estado o a estas subdivisiones o Entidades, pueden someterse a imposición en este Estado."

Por tanto, si la pensión procedente de Holanda la percibe el contribuyente en consideración a un empleo anterior que no sea en virtud de servicios prestados al Estado holandés o a una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales, tributará exclusivamente en España (país de residencia), como rendimiento del trabajo del artículo 17 de la LIRPF, sin que Holanda pueda exigir ningún impuesto sobre ella.

Por el contrario, si la pensión fuese pagada en virtud de servicios prestados al Estado holandés o una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales, se podrá someter también a tributación en Holanda. En este supuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.3 del citado Convenio de doble imposición, estas rentas estarán exentas de tributación en España, pero se tendrán en cuenta para calcular el impuesto correspondiente a las otras rentas, esto es, se aplicará la exención con progresividad y ello con independencia de que las citadas rentas queden o no efectivamente gravadas en Países Bajos conforme a la normativa interna holandesa. El citado artículo 25.3 establece: "3. Cuando un residente en España obtenga rentas o posea bienes que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en los Países Bajos, España, salvo lo dispuesto en el número 4, eximirá del impuesto estas rentas o patrimonio, pero para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas o patrimonios de este residente puede aplicar el mismo tipo impositivo que correspondería si las rentas o patrimonio citados no hubieran sido eximidos."

QUINTO. La Administración tributaria trata dicha pensión como privada, hecho que no discute el interesado, ahora bien, sí que manifiesta el interesado su disconformidad con la liquidación por entender que conforme a lo expuesto en los arts. 96 de la LIRPF y 61 del RIRPF,.

Hay que indicar que el artículo 96 de la LIRPF regula con carácter general la obligación de presentar y suscribir declaración por el IRPF.

Señalaba el citado art. 96 de la LIRPF, vigente racione temporis, lo siguiente:

(.....).

El art. 61 del RIRPF también regula la obligación de declarar, como sigue:

(.....).

Por otra parte, el citado art. 89.A del RIRPF, citado por la Administración, disponía racione temporis, lo siguiente:

(.....).

A la vista de dichos preceptos, y quedando acreditado en el expediente que solo existe un pagador de rendimientos en el presente caso, este Tribunal no comparte los razonamientos contenidos en la motivación de la liquidación impugnada, entendiéndolo, por contra, que asiste la razón al interesado y, por ende, no queda obligado a presentar la declaración al no alcanzar los límites fijados en los preceptos mencionados. Lo que impone anular la liquidación provisional impugnada y estimar la Reclamación 46/10814/2018.>>

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR, por estimarla gravemente dañosa y errónea, interpuso la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada el 23 de diciembre de 2021, con entrada en este Tribunal Central el 18 de marzo de 2022, alegando cuanto sigue:

1. Cuestión controvertida.

La cuestión controvertida en el presente recurso es determinar **si un contribuyente, que percibe como única renta una pensión de Holanda** por importe de 17.520,00 euros, **está obligado a presentar declaración de IRPF, no estando el pagador de la pensión obligado a retener a cuenta del impuesto.**

2. Tributación de la pensión devengada en Holanda.

Con objeto de situar el supuesto concreto del presente recurso, este Departamento considera conveniente hacer una breve referencia a que, de acuerdo con los artículos **19 y 20 del Convenio suscrito entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición** en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el 16 de junio de 1971 (BOE 16.10.1972) se establece que las pensiones que se perciban procedentes de Holanda, **tributarán en el país de residencia (España)**, salvo si se obtiene en virtud de los servicios prestados al Estado holandés o a una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales.

El Tribunal, en el fundamento de derecho CUARTO de su resolución, califica en los mismos términos los rendimientos, estableciendo que cuando se trate de una 'pensión privada' (hecho que no discute el interesado), **tributará exclusivamente en España como rendimiento del trabajo del artículo 17 de la LIRPF**, sin que Holanda pueda exigir ningún impuesto sobre ella.

3. Obligación de declarar.

La obligación de presentar declaración por el IRPF viene regulada en el artículo 96 de la LIRPF, y su desarrollo reglamentario en el artículo 61 en el RIRPF.

Así, el artículo 96 de la LIRPF, en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, disponía que (el énfasis es nuestro):

(.....).

Y, el artículo 61 del RIRPF, en la redacción vigente al tiempo establecía que (el énfasis es nuestro):

(.....).

En conclusión, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 96.3.c) de la LIRPF y artículo 61.3.A).2º.c) del RIRPF, y teniendo en cuenta que no se puede obligar a retener a un pagador no residente sin establecimiento permanente (artículo 76 del RIRPF), **el límite de renta para estar obligado a declarar en caso obtener pensiones procedentes de otro país, era de 11.200 euros, durante 2013.**

Al haber percibido el contribuyente, durante el ejercicio fiscal 2013, 17.520,00 euros en concepto de pensión procedentes de la entidad UW de los Países Bajos sin que en dichos ingresos se haya realizado retención, **está obligado a presentar declaración por ese ejercicio.**

Este Departamento entiende que el TEAR-CV se contradice al reconocer inicialmente que las retribuciones percibidas son objeto de tributación en el país de residencia (España), a la vez que exime al contribuyente de su obligación de declarar, cuando **es en el momento de la presentación de la declaración cuando el perceptor de pensiones extranjeras debe abonar el tributo.**

Por ello, se considera la resolución objeto del presente recurso gravemente errónea y dañosa para la Administración tributaria.

4. Perceptores de pensiones extranjeras.

Para acabar, se estima especialmente relevante incidir en el hecho de que el perceptor de pensiones extranjeras no soporta una retención que se ingresa en la Hacienda española, por lo que **debe abonar el tributo con ocasión de la presentación de la declaración de IRPF.** De lo contrario estaríamos haciendo de peor derecho a aquellos contribuyentes que perciben su pensión de un pagador nacional.

De forma muy resumida, la situación de fondo es igual para ambos tipos de perceptores ya que la naturaleza de la renta es también idéntica. Lo único que los debería diferenciar es el momento en el que abonan el correspondiente tributo a la Hacienda española, por adelantado vía retenciones o en el plazo de presentación de la declaración de IRPF.

Más en detalle, una persona que decide residir en un Estado distinto a aquel en que ha desarrollado su vida laboral activa y del que percibe la pensión, tendrá varias consecuencias a la hora de tributar en España (importes actualizados a fecha de interposición del recurso, noviembre de 2021):

- La imposibilidad de aplicar un régimen de retenciones por parte del pagador de la renta, ya que por razones obvias España carece de soberanía sobre otros Estados para imponerles tal obligación.
- Derivando directamente de lo anterior, la necesidad de rebajar el límite de la obligación de declaración de 22.000 euros a 14.000 euros. En este punto hay que puntualizar que no estamos hablando de mínimos exentos de tributación, porque aquellos sujetos a los que se les aplica el límite de 22.000 euros han soportado retenciones y, por lo tanto, ya han pagado IRPF, y la norma lo único que hace es eximirles de la obligación formal de presentar la declaración, mientras que el límite de 14.000 euros se aplica a quien todavía no ha soportado ninguna retención y, por tanto, la obligación de presentar la declaración es formal pero también material, pues a través de su presentación se produce la efectiva tributación.
- La necesidad de establecer normas que eviten la doble imposición, que, al tener que vincular a dos Estados distintos, necesariamente deben revestir la forma de tratado internacional.

En definitiva, se obliga al contribuyente a presentar declaración con un límite de rentas más bajo, al no haber soportado retención en el momento de su percepción. Siendo este tratamiento equivalente en último término al de los perceptores de pensiones españolas.

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEAR-CV en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, en caso de obtención de pensiones procedentes de otro país, se debe tener en cuenta que el pagador no residente de una pensión extranjera no es un obligado a retener a cuenta del IRPF, siendo el límite previsto para determinar la obligación de declarar por IRPF el contemplado en el artículo 96.3.c) de la LIRPF y artículo 61.3.A.2º.c) del RIRPF.

Cuarto:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar cuál es el límite determinante de la obligación de declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) cuando se percibe como única renta una pensión procedente de otro país.

Tercero:

La persona física residente en España ha de tributar en el IRPF por su renta mundial. Ello se deriva de lo dispuesto en el artículo 8.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), a cuyo tenor "1. Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español" y en el artículo 2 de dicha norma, que establece que "Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

Así pues, en principio, una persona física residente en España que percibe como única renta una pensión procedente de otro país ha de tributar por ella en el IRPF. Ello debe entenderse dejando a salvo lo que, en su caso, pueda establecer el Convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito entre España y el país de origen de la renta, pues así lo dispone el artículo 5 de la LIRPF al indicar que "Lo establecido en esta Ley se entenderá sin

perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española".

En el caso concreto analizado en el presente recurso extraordinario de alzada el obligado tributario percibió como única renta una pensión procedente de los Países Bajos, circunstancia que obliga a examinar el Convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito por España con dicho país el 16 de junio de 1971 (CDI).

Dispone el CDI en sus artículos 19 y 20.1:

"Artículo 19. Pensiones.

Sin perjuicio de las disposiciones del número 1 del artículo 20, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas en consideración a un empleo anterior, a un residente de un Estado sólo pueden someterse a imposición en este Estado".

"Artículo 20. Retribuciones públicas.

1. Las remuneraciones incluidas en las pensiones, pagadas directamente o con cargo a fondos constituidos por un Estado, una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales a una persona física en virtud de servicios prestados a este Estado o a estas subdivisiones o Entidades, pueden someterse a imposición en este Estado".

Por tanto, de conformidad con el CDI, cuando la pensión procede de servicios prestados por la persona física al Estado, a una de sus subdivisiones políticas o Entidades Locales, puede someterse a tributación en dicho Estado, pero cuando se percibe por razón de un empleo privado anterior sólo puede gravarse en el país de residencia del perceptor.

De este modo, si la pensión procedente de Holanda la percibe el contribuyente en consideración a un empleo anterior que no sea en virtud de servicios prestados al Estado holandés o a una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales, tributará exclusivamente en España (país de residencia), como rendimiento del trabajo del artículo 17 de la LIRPF, sin que Holanda pueda exigir ningún impuesto sobre ella.

Por el contrario, si la pensión fuese pagada en virtud de servicios prestados al Estado holandés o una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales, se podrá someter también a tributación en Holanda. En este último caso, al amparo de lo dispuesto en el artículo 25.3 del CDI, la pensión quedará exenta de tributación en España pero se tendrá en cuenta para calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas. En efecto, dispone el artículo 25.3 del CDI:

"3. Cuando un residente en España obtenga rentas o posea bienes que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en los Países Bajos, España, salvo lo dispuesto en el número 4, eximirá del impuesto estas rentas o patrimonio, pero para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas o patrimonios de este residente puede aplicar el mismo tipo impositivo que correspondería si las rentas o patrimonio citados no hubieran sido eximidos".

En el supuesto al que se refiere el presente recurso la Administración tributaria, al concluir que la pensión percibida por el obligado tributario de fuente holandesa debía tributar en España, partió de que tal pensión no procedía de servicios prestados al Estado holandés o a una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales. El interesado no ha cuestionado dicho punto de partida. Así pues, consideramos cuestión no controvertida que la pensión procedía de servicios prestados a una entidad privada.

Así las cosas, en el caso analizado en el presente recurso y conforme al CDI la pensión de fuente holandesa sólo podía someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor, esto es, en España.

Una vez sentado que la pensión sólo puede someterse a imposición en España se hace necesario determinar si el obligado tributario tenía obligación de declarar en el IRPF por la percepción en el ejercicio 2013 de dicha pensión por importe de 17.520,00 euros, teniendo en cuenta que se trata de un rendimiento del trabajo a tenor de lo dispuesto en el artículo 17 de la LIRPF.

Cuarto:

La obligación de presentar declaración en el IRPF viene regulada en el artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), que establece, en la redacción aplicable *ratione temporis*, lo siguiente:

"Artículo 96. Obligación de declarar.

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. No obstante, **no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:**

a) **Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.**

b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta Ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.

3. El límite a que se refiere el párrafo a) del apartado 2 anterior será de 11.200 euros para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:

a) Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, el límite será de 22.000 euros anuales en los siguientes supuestos:

1º Si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

2º Cuando se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de esta Ley y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial que reglamentariamente se establezca.

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de esta Ley.

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

4. Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

5. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

6. El Ministro de Economía y Hacienda podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

La declaración se efectuará en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

7. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

8. Cuando los contribuyentes no tuvieran obligación de declarar, las Administraciones públicas no podrán exigir la aportación de declaraciones por este Impuesto al objeto de obtener subvenciones o cualesquiera prestaciones públicas, o en modo alguno condicionar éstas a la presentación de dichas declaraciones.

9. La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar lo previsto en los apartados anteriores".

Por su parte, el Reglamento del IRPF (RIRPF), aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, regula la obligación de declarar en su artículo 61 que, en la redacción aplicable a los hechos aquí examinados, dispone:

"Artículo 61. Obligación de declarar.

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto en los términos previstos en el artículo 96 de la Ley del Impuesto. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 de dicho artículo, estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia o mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible, cuando ejerciten tal derecho.

2. No tendrán que declarar, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas y ganancias patrimoniales, hasta un importe máximo conjunto de 1.000 euros anuales, y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros, en tributación individual o conjunta.

3. Tampoco tendrán que declarar, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

A) Rendimientos íntegros del trabajo, con los siguientes límites:

1.º Con carácter general, 22.000 euros anuales, cuando procedan de un solo pagador. Este límite también se aplicará cuando se trate de contribuyentes que perciban rendimientos procedentes de más de un pagador y concorra cualquiera de las dos situaciones siguientes:

a) Que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supere en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

b) Que sus únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2. a) de la Ley del Impuesto y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial regulado en el artículo 89.A) de este Reglamento.

2.º 11.200 euros anuales, cuando:

a) Procedan de más de un pagador, siempre que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, superen en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

b) Se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7, letra k), de la Ley del Impuesto.

c) El pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 de este Reglamento.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a los tipos fijos de retención previstos en los números 3.º y 4.º del artículo 80.1 de este Reglamento.

B) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo establecido en el apartado 2 del artículo 97 de este Reglamento, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

C) Rentas inmobiliarias imputadas a las que se refiere el artículo 85 de la Ley del Impuesto, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

4. La presentación de la declaración, en los supuestos en que exista obligación de efectuarla, será necesaria para solicitar devoluciones por razón de los pagos a cuenta efectuados.

5. El Ministro de Economía y Hacienda aprobará los modelos de declaración y establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos. Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos solicitados en las declaraciones y acompañar los documentos y justificantes que se determinen.

El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer, por causas excepcionales, plazos especiales de declaración para un grupo determinado de contribuyentes o para los ámbitos territoriales que se determine.

6. En el caso de optar por tributar conjuntamente, la declaración será suscrita y presentada por los miembros de la unidad familiar mayores de edad, que actuarán en representación de los hijos integrados en ella, en los términos del artículo 45.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

El artículo 76 del RIRPF, al que remite el artículo 61.3.A).2º.c) de dicha norma, establece:

"Artículo 76. Obligados a retener o ingresar a cuenta.

1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y **demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.**

d) Las personas físicas, jurídicas y **demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan,** así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No se considerará que una persona o entidad satisface rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago.

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

No tienen la consideración de operaciones de simple mediación de pago las que se especifican a continuación. En consecuencia, las personas y entidades antes señaladas estarán obligadas a retener e ingresar en los siguientes supuestos:

1º Cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.

2º Cuando satisfagan a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social.

3º Cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina, retribución por el servicio u otros similares.

4º Tratándose de cooperativas agrarias, cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios.

2. En particular:

a) Están obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes cuando se satisfagan a éstos rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquéllas en los términos previstos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o por el titular en el extranjero del establecimiento permanente radicado en territorio español.

b) En las operaciones sobre activos financieros estarán obligados a retener:

1º En los rendimientos obtenidos en la amortización o reembolso de activos financieros, la persona o entidad emisora. No obstante, en caso de que se encomiende a una entidad financiera la materialización de esas operaciones, el obligado a retener será la entidad financiera encargada de la operación.

Cuando se trate de instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, a su vencimiento estará obligado a retener el fedatario público o institución financiera que intervenga en su presentación al cobro.

2º En los rendimientos obtenidos en la transmisión de activos financieros incluidos los instrumentos de giro a los que se refiere el apartado anterior, cuando se canalice a través de una o varias instituciones financieras, el banco, caja o entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que actúa por cuenta del transmitente el banco, caja o entidad financiera que reciba de aquél la orden de venta de los activos financieros.

3º En los casos no recogidos en los apartados anteriores, el fedatario público que obligatoriamente debe intervenir en la operación.

c) En las transmisiones de valores de la Deuda del Estado deberá practicar la retención la entidad gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la transmisión.

d) En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, deberán practicar retención o ingreso a cuenta las siguientes personas o entidades:

1º En el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión, las sociedades gestoras.

2º En el caso de recompra de acciones por una sociedad de inversión de capital variable cuyas acciones no coticen en bolsa ni en otro mercado o sistema organizado de negociación de valores, adquiridas por el contribuyente directamente o a través de comercializador a la sociedad, la propia sociedad, salvo que intervenga una sociedad gestora; en este caso, será ésta.

3º En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquéllas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso.

4º En el caso de gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, el representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

5º En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención conforme a los párrafos anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 96, 97 y 98 de este Reglamento.

e) En las operaciones realizadas en España por entidades aseguradoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, estará obligado a practicar retención o ingreso a cuenta el representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 86.1 del Texto Refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre (RCL 2004, 2307y RCL 2005, 213).

f) En las operaciones realizadas en España por fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, conforme a lo previsto en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003 (LCEur 2003, 2942), relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, estará obligado a practicar retención o ingreso a cuenta el representante que hayan designado conforme al párrafo cuarto del artículo 99.2 de la Ley del Impuesto.

g) En los supuestos de reducción de capital social con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de acciones previstos en el segundo párrafo del artículo 75.3 h) de este Reglamento, deberán practicar retención o ingreso a cuenta:

1.º En el caso de sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva (RCL 2003, 2601), la propia sociedad.

2.º En el caso de instituciones de inversión colectiva a que se refiere el artículo 94.2 a) de la Ley del Impuesto, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquéllas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores, que intervengan en el pago de las rentas.

3.º En el caso de organismos de inversión colectiva previstos en el artículo 94.2 b) de la Ley del Impuesto, la entidad depositaria de los valores o que tenga encargada la gestión de cobro de las rentas derivadas de los mismos.

4.º En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención o ingreso a cuenta conforme a los párrafos anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que reciba la devolución de las aportaciones o la distribución de la prima de emisión. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 90, 93.5 y 94.1 de este Reglamento".

De la normativa transcrita se infiere que cuando los rendimientos íntegros del trabajo proceden de un solo pagador el límite determinante de la obligación de declarar se fija en 22.000,00 euros anuales. Se entiende de este modo que al proceder las rentas de un solo pagador, éste ya habrá aplicado la correspondiente retención a cuenta y, en consecuencia, existirá igualdad entre el impuesto ya "satisfecho", vía pagos a cuenta, y la deuda tributaria a pagar, por lo cual no tiene sentido exigir al obligado tributario la declaración posterior de las rentas obtenidas. Dicho límite de 22.000,00 euros anuales no se aplica, en principio, cuando se trata de contribuyentes que perciban rendimientos del trabajo procedentes de más de un pagador, pues no se producirá con facilidad la igualdad señalada, pero sí se aplica cuando concorra cualquiera de las dos circunstancias siguientes (en cuyo caso tal igualdad se producirá fácilmente):

- Que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supere en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

- Que se trate de rendimientos del trabajo consistentes en las pensiones y prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2. a) de la LIRPF y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial regulado en el artículo 89.A) de este Reglamento.

Conforme a la normativa expuesta se colige también que cuando la pensión de fuente extranjera percibida por la persona física residente en España procede de un único pagador, el límite determinante de la obligación de declarar es de 22.000,00 euros salvo que el pagador no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 del RIRPF, en cuyo caso el citado límite sería de 11.200,00 euros. La razón de ser de esta minoración del límite está en que no existiendo obligación de retener por parte del pagador no puede producirse la igualdad a que antes nos referíamos.

Pues bien, de dicho artículo 76 del RIRPF se deduce que las entidades no residentes en territorio español que operan en él, tanto por medio de establecimiento permanente como sin él, están obligadas a practicar retención por los rendimientos del trabajo que satisfagan. A sensu contrario, aquellas entidades no residentes en territorio español que no operan en él, no están obligadas a practicar retención por los rendimientos del trabajo que satisfagan.

En consecuencia, si el pagador de la pensión es un organismo público extranjero similar a la Seguridad Social española o una entidad no residente que satisface la pensión en virtud de servicios laborales prestados en el extranjero por el residente en España pero que no opera en territorio español, no existirá obligación de retener, ni por la letra c) ni por la letra d) del citado artículo 76.1 del RIRPF y en tal caso el límite determinante de la obligación de declarar será de 11.200,00 euros.

En el caso al que se refiere el presente recurso el único pagador de la pensión fue el Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (Instituto gestor de los seguros de los trabajadores), organismo público de la Administración holandesa, sin obligación de practicar retención por la pensión satisfecha al obligado tributario residente en España. De hecho, de la información facilitada a la AEAT, obrante al expediente, por el Ministerio de Hacienda de los Países Bajos se desprende que no se practicó retención alguna. El límite determinante de la obligación de declarar en el IRPF era, en consecuencia, de 11.200,00 euros. Dado que el obligado tributario percibió una pensión por importe de 17.520,00 euros, debemos concluir que sí estaba obligado a presentar declaración por el ejercicio 2013.

Podemos concluir, pues, que cuando un obligado tributario residente en España perciba como única renta una pensión de fuente extranjera y deba tributar por ella en el IRPF, ya sea porque así lo dispone el Convenio para eliminar la doble imposición con el país de procedencia de la pensión o porque no existe tal Convenio, se debe tener en cuenta que el pagador no residente de la pensión no está obligado a retener a cuenta del IRPF siempre que no opere en España, siendo, en consecuencia, el límite determinante de la obligación de declarar el señalado en los artículos 96.3.c) de la LIRPF y artículo 61.3.A.2º.c) del RIRPF.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA:

ESTIMARLO EN PARTE, fijando el criterio siguiente:

Cuando un obligado tributario residente en España perciba como única renta una pensión de fuente extranjera y deba tributar por ella en el IRPF, ya sea porque así lo dispone el Convenio para eliminar la doble imposición con el país de procedencia de la pensión o porque no existe tal Convenio, se debe tener en cuenta que el pagador no residente de la pensión no está obligado a retener a cuenta del IRPF siempre que no opere en España, siendo, en consecuencia, el límite determinante de la obligación de declarar el señalado en los artículos 96.3.c) de la LIRPF y artículo 61.3.A.2º.c) del RIRPF-

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.