

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088003

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 23 de mayo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 901/2019

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Convenio con Uruguay. Pactos de no competencia. Los pagos recibidos una vez finalizada la relación laboral a consecuencia de un pacto no competencia se consideran rendimientos del trabajo y no se encuadran en las denominadas «otras rentas» previstas en el art. 20 del Convenio con Uruguay, que solo están sometidas a imposición en el Estado de residencia. En el presente caso, el recurrente prestó sus servicios de alta dirección a una sociedad española cuyo contrato se extinguió de mutuo acuerdo. Dicho contrato preveía un pacto de no concurrencia por un periodo de dos años, en el que el demandante percibiría a cambio una cantidad equivalente al doble del 75% de la retribución que percibió en la última anualidad, cantidad que se abonaría en 8 plazos iguales, al final de cada trimestre. La empresa pagadora realizó retenciones por las cantidades pagadas como rendimientos del trabajo y, cuando el demandante trasladó su domicilio a Uruguay le practicó retenciones al tipo aplicable a los no residentes. El recurrente solicitó la devolución de las retenciones practicadas por considerar que las retribuciones en concepto de pago de no concurrencia no tienen naturaleza laboral sino que se encuadran en las denominadas otras rentas. A juicio de la Sala, el pacto de no concurrencia es de naturaleza laboral y está regulado en el art. 21.2 del Estatuto de los Trabajadores, lo que implica que los pagos realizados por la sociedad española son rendimientos de trabajo, sin que la extinción de la relación laboral en el momento de la percepción modifique su naturaleza, pues trae su causa en la relación de trabajo previa. Se trata de un rendimiento de trabajo generado en España y no estamos ante las llamadas «otras rentas» que tributan solo en el país de la residencia, por lo que la retención practicada en el país de la fuente resulta correcta. La Administración adoptó la decisión que mas benefició al recurrente, ya que si se hubiese aplicado las reglas de la imputación previstas en el art. 14.1.a) LIRPF, el demandante debió integrar todas las rentas pendientes de imputación en el último periodo de residencia, lo que se habría traducido en la aplicación de unos tipos y generación de una deuda tributaria del contribuyente notablemente mayor.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 14.

Convenio de 9 de octubre de 2009 (Convenio con Uruguay), arts. 14 y 20.

RDLeg. 2/2015 (TRET), art. 21.

PONENTE:

Don Rafael Villafañez Gallego.

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000901 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 17354/2019

Demandante: Aureliano

Procurador: MARIA DOLORES TEJERO GARCIA-TEJERO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

S E N T E N C I A N.º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D.ª CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintitrés de mayo de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 901/2019, se tramita a instancia de D. Aureliano, representado por la Procuradora D.ª María Dolores Tejero García-Tejero y asistido por el Letrado D. Alejandro Valls Viñas, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 4292/2018), relativa al Impuesto sobre la Renta de no Residentes del ejercicio 2014 y cuantía de 482.625 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Con fecha 19 de diciembre de 2019 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 4292/2018).

Segundo.

- Tras varios trámites se formalizó demanda el 17 de julio de 2020.

Tercero.

La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 6 de agosto de 2020.

Cuarto.

- Tras verificar las partes el trámite de conclusiones, se procedió a señalar para deliberación, votación y fallo el día 19 de mayo de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafañez Gallego, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

Primero.

- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 4292/2018).

La resolución impugnada acordó desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por D. Aureliano contra la resolución del procedimiento de comprobación limitada con n.º de referencia NUM000, dictada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT de Madrid, que acordó a su vez practicar liquidación provisional en el sentido de no considerar procedente la devolución solicitada por el contribuyente, por importe de 482.625 euros, en concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes del ejercicio 2014.

Las cuestiones litigiosas que se plantean en el presente recurso vienen referidas a:

(i) Aplicación del art. 14.3 de 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 sobre el Patrimonio, a las rentas percibidas por el recurrente en 2014 como consecuencia del "pacto de no concurrencia post contractual" convenido con su antiguo empleador, Indra Sistemas, S.A.

(ii) Procedencia de la devolución de las retenciones de 2014 por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La sentencia de esta Sala y Sección de 20 de mayo de 2022 (Recurso n.º 893/2019)

Segundo.

En un recurso contencioso-administrativo sustanciado entre las mismas partes y en el que se han suscitado las mismas cuestiones litigiosas que aquí se plantean, si bien en relación a un ejercicio distinto, se acaba de dictar por esta Sala y Sección la sentencia de 20 de mayo de 2022 (Recurso n.º 893/2019).

Elementales exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica exigen reiterar aquí los razonamientos y la conclusión que se ha extraído en la citada sentencia, que desestima el recurso interpuesto por D. Aureliano con base en la siguiente argumentación:

"SEGUNDO.- Sobre el fondo del asunto.

A.- En opinión de la Sala la cuestión esencial consiste en determinar la naturaleza de las cantidades percibidas por el recurrente como consecuencia de la suscripción de un pacto de no competencia.

Conviene describir lo ocurrido y resolver de forma conjunta las cuestiones planteadas:

1.- El demandante suscribió en su día un contrato de alta dirección con INDRA que se extinguió por mutuo acuerdo el 29 de noviembre de 2012.

En dicho acuerdo se estableció que el demandante "queda vinculado por el pacto de no concurrencia post-contractual convenido en la cláusula 11 de su contrato de alta dirección y cuyos términos se concretan en el Pacto de no concurrencia suscrito asimismo con fecha 28 de julio de 2006" -incidencia no -.

2.- El pacto de no concurrencia obra en la incidencia no 23, en el que se establece un pacto de no concurrencia por un período de dos años. A cambio el demandante percibiría una cantidad equivalente al doble del 75% de la retribución que percibió en la última anualidad, que se abonaría en 8 plazos iguales, al final de cada trimestre.

Como puede verse en el documento aportado como incidencia no 24, en el año 2013, INDAR procedió a realizar los pagos, inicialmente practicando una retención del 51% al recurrente como residente y, posteriormente, del 24,75%, como no residente.

3.- La razón de dicho cambio fue que el recurrente pasó a ser no residente en 2013. En concreto pasó a residir en Uruguay. Lógicamente al ser residente en otro país el demandante ya no estaba sujeto al IRPF y pasó a estarlo al IRNR, de aquí que la retención pasase del 51 al 24,75%.

Es importante destacar que, según el documento aportado por la propia recurrente, la retención inicial se hizo por "rendimientos de trabajo" en el IRPF -incidencia 24- y, posteriormente, la misma renta pasó a tener un tipo diferente de retención al pasar el recurrente a no residente.

4.- El recurrente presentó escrito instando el modelo 210, al considerar que no le debía ser practicada retención alguna, lo que rechazó la Administración.

B.- Hay varias cuestiones que debemos resolver, pero la primera de ellas, en nuestra opinión la esencial, es la naturaleza jurídica del pacto de no concurrencia. El recurrente trata de desvincularla del contrato de trabajo con varios argumentos, pero esta forma de razonar es claramente incorrecta.

En contra de lo que se sostiene la renta percibida como consecuencia del pacto de no concurrencia es de naturaleza laboral. En efecto, el 21.2 del ET regula el denominado "pacto de no competencia para después de

extinguido el contrato de trabajo, que no podrá tener una duración superior de dos años para los técnicos", siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en dicha norma. Es pues un pacto de naturaleza laboral derivado del contrato de trabajo, en este caso, de la relación laboral especial de alta dirección. De la naturaleza típicamente laboral del pacto dan cuenta, entre otras, las STS (Social) de 1 de diciembre de 2021 (Rec. 894/2019).

Como acertadamente sostiene la Administración, la margen de la materialización de los pagos, el pacto nació y se perfeccionó y, por lo tanto, generó obligaciones sinalagmáticas entre las partes desde su suscripción. Lo que implica que los pagos que se realizaron por INDRA son rendimientos de trabajo y como bien razona el TEAC en la p. 8, la naturaleza de los pagos como derivados de rendimientos de trabajo, no se pierde "por el cambio de residencia del contribuyente. La no existencia de relación laboral en el momento de la percepción no modifica el hecho de que las rentas derivan de una previa relación laboral y traen causa en la misma".

El art 17 de la ley 35/2006, es muy claro al establecer que deben calificarse como rendimientos de trabajo al establecer que "se consideraran rendimientos íntegros de trabajo todas las contraprestaciones o utilidades cualesquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Estamos, por lo tanto, ante rendimiento de trabajo y así lo entendió con acierto la entidad retenedora que al efectuar los pagos derivados del pacto de no concurrencia aplicó la retención derivada de rendimientos de trabajo propia del IRPF. Si bien, cuando la entidad retenedora tuvo conocimiento de que el recurrente había trasladado su domicilio fiscal a Uruguay procedió a la aplicación de la retención propia del IRNR, pues el demandante al no residir en territorio español no estaba sujeto al IRPF ni a las retenciones propias de este impuesto.

Pero lo anterior no altera la naturaleza laboral o de trabajo de la percepción, pues el cambio de residencia, como hemos dicho no afecta a aquella, el rendimiento, al margen de la retención por uno u otro impuesto sigue derivando de una renta con causa en un contrato de trabajo. Por ello, en contra de lo que se ha sostenido por el recurrente, no estamos ante las denominadas "otras rentas" del art 20 del Convenio suscrito entre el Reino de España y la República Oriental de Uruguay, que solo están sometidas a imposición en el Estado de residencia; sino ante una renta derivada de trabajo regulada en el art 14, que establece que por los rendimientos de trabajo se tributará en el estado de residencia, "a no ser que empleo se ejerza en el otro Estado contratante". Que es lo que precisamente ha ocurrido en el caso de autos, el empleo se realizó en el Reino de España y la fuente del ingreso se encuentra en el territorio español, por ello, entiende la Sala, que estamos ante un rendimiento de trabajo generado en España y que la retención ha sido correctamente realizada en el país de la fuente, no procediendo la devolución instada. El hecho de que los pagos se hayan efectuado después de la extinción, no debe ocultar el hecho de que las rentas de trabajo se han generado en territorio español.

Tampoco la altera al pacto de diferentes momentos para el pago o que el pacto deje de tener efecto en caso de incumplimiento o su sustitución por el abono de un seguro en caso de fallecimiento.

Razonamientos que son suficientes para desestimar el recurso.

No obstante, esto se dice a mayor abundamiento, en contra de lo que se sostiene por la recurrente, la decisión adoptada por la AEAT, es la que más le beneficia. Si se tiene en cuenta que al regular el art. 14.1.a) del IRPF lo que algunos denominan "impuesto de salida", el recurrente debió integrar "todas las rentas pendientes de imputación...en la base imponible del último período impositivo.....practicándose en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno". Lo que se habría traducido en la aplicación de unos tipos y generación de una deuda tributaria del contribuyente notablemente mayor.

Por eso tiene razón la Abogacía del Estado cuando afirma que "el recurrente no puede obtener un beneficio de su propio incumplimiento [la devolución de lo retenido]...ya obtiene un beneficio en cuanto que logra que tales rentas no se agreguen a la base imponible de 2012. Pretende obtener otro beneficio, consiguiendo que no tributen de ningún modo, si logra su devolución".

La demanda se desestima".

Decisión del recurso contencioso-administrativo

Tercero.

En atención a lo expuesto, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo al ser ajustada a Derecho la resolución impugnada.

Costas procesales.

Cuarto.

En cuanto a las costas, el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que " En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte

que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando dudas de hecho ni de derecho, procede imponer a la parte recurrente el pago de las costas causadas en esta instancia.

Por lo expuesto, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Aureliano contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 4292/2018), debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, imponiendo a la parte recurrente el pago de las costas procesales causadas en esta instancia.

Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGU estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, 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.