

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089408

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de marzo de 2023

Sala 1.^a

R.G. 9073/2021

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Convenio con Portugal. *Calificación fiscal de la remuneración percibida en situación de suspensión de contrato (prejubilación).* El acuerdo de prejubilación recoge rentas con carácter de compensación indemnizatoria y aportaciones de la empresa pagadora a planes de pensiones, concluyendo el órgano gestor que derivan de su actividad laboral en España, por lo que se entienden obtenidas en España, estando sujetas a tributación por el IRNR.

El interesado alega que este acuerdo de prejubilación supone la extinción de la relación laboral con la empresa, por lo que las indemnizaciones percibidas, así como otras contraprestaciones económicas como aportaciones a un plan de pensiones, no pueden calificarse como rendimientos de trabajo, dada la inexistencia de trabajo o de relación laboral. Defiende que, tal y como se recoge en el acuerdo de prejubilación «el empleador exonera al empleado de su obligación de trabajar y el empleado exonera al empleador de su obligación de remunerar el trabajo». Dejan de existir, por tanto, sueldos, salarios o remuneraciones similares a que se refiere el Convenio Hispano Portugués, en su art. 15.

Pues bien, no cabe duda de que la percepción de las rentas por parte del interesado se deriva por razón del empleo en la empresa en que ha venido trabajando hasta el momento de la suspensión del contrato, por lo que se trata, en principio, de servicios personales dependientes.

Defiende el interesado, por una parte, que se trata de pensiones, lo que no puede ser aceptado puesto que no estamos ante una situación de jubilación, que se producirá cuando el interesado cumpla 65 años. No se trata, pues, de una pensión. Aunque el empleado no continúe prestando sus servicios a dicha entidad, no puede por ello calificarse las rentas percibidas como pensión cuando la situación de jubilación no ha sido iniciada aún. No debe ser confundida esta situación de prejubilación con una jubilación anticipada. En el presente caso estamos ante una prejubilación, que consiste en un acuerdo, entre empleador y empleado, de suspensión del contrato laboral hasta el momento en que el empleado pueda acceder a la jubilación, momento este en el que se produce la extinción de la relación laboral, tal y como se recoge expresamente en el acuerdo de suspensión. Ciertamente se trata de un acuerdo entre las partes -empresa y trabajador- en el marco de la relación laboral que habían venido manteniendo y no un tipo de jubilación reconocido por la Seguridad Social. Y precisamente una característica de estos acuerdos de prejubilación es la de no poder acceder el trabajador a la jubilación por falta de las condiciones previstas por la Seguridad Social. Mas aun, la suma que abona la empresa se considera en carácter de compensación indemnizatoria y es incompatible con cualquier prestación de jubilación.

De hecho, durante el tiempo que dura la suspensión del contrato, el trabajador se compromete a seguir cotizando a la Seguridad Social y el banco a seguir realizando contribuciones al plan de pensiones del que el trabajador venía siendo partícipe, circunstancias que evidencian una vez más que no estamos ante una pensión ni del sistema público ni privado.

Por tanto, en modo alguno puede conceptuarse como una «pensión» incardinable en el art. 18 del CDI. Por el contrario, tal compensación indemnizatoria puede incardinarse entre las «remuneraciones similares» comprendidas en el art. 15 del CDI, pues deriva de ese acuerdo o negociación individual entre el empleador y el trabajador alcanzado en el marco de su previa relación laboral. Relación laboral que no se extingue - como se contempla expresamente- hasta que el empleado pueda acceder a la jubilación.

Así, estamos ante rendimientos satisfechos por una entidad residente en territorio español que derivan directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada en territorio español, por lo que constituyen hecho imponible del IRNR. Es importante advertir que al estar exonerado de la obligación de trabajar y la empresa de remunerar ese trabajo, no hay un desempeño de trabajo, pero lo que sí hay es una percepción de compensación económica pactada en el acuerdo empresa-trabajador. Por ello esta situación de empleo especial y la remuneración pactada con la empresa es residenciable en España en tanto ha de darse cumplimiento en base a esa especial relación de empleo, laboral, española.

En conclusión, las retribuciones percibidas tienen la consideración de rendimientos del trabajo, pues derivan de la relación laboral con la empresa, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 17 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), al que remite el art. 3 del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 17.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 3, 12 y 13.

Convenio de 26 de octubre de 1993 (Convenio con Portugal), arts. 15, 18 y 22.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación provisional dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT de Madrid, por el concepto Impuesto sobre la Renta de no Residentes (no residentes sin establecimiento permanente Modelo 210), fecha de devengo: 31-12-2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 16/12/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 05/11/2021

Segundo.

Con fecha 30/04/2021 el contribuyente presentó declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sin establecimiento permanente modelo 210, ejercicio 2020, país de residencia Portugal, pagador **XZ**, base imponible declarada por un importe de 72.934,87 euros, con un importe total de retenciones de 14.422,11 euros, y solicitud de devolución por importe de 14.422,11 euros.

Tercero.

Con fecha 30/06/2021, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, notificó al reclamante un requerimiento de información donde se solicitaba aportara certificado de residencia fiscal referido al año de devengo de las rentas declaradas, requerimiento que fue atendido en fecha 30/06/2021.

Con fecha 06/07/2021 se notifica propuesta de liquidación provisional con trámite de alegaciones, con la que se iniciaba un procedimiento de comprobación limitada, donde el órgano gestor pone de manifiesto que las remuneraciones que le satisface la empresa española como prejubilado -tanto cantidades en concepto de compensación indemnizatoria como las contribuciones a Planes de Pensiones, referidas todas ellas en el documento aportado por el contribuyente- derivan de su actividad laboral en España y, por lo tanto, se entienden obtenidas en territorio español, pudiendo someterse a imposición.

Señala la propuesta que, de acuerdo con la legislación interna española, dichas rentas quedan sujetas a tributación; concretamente, por lo que se refiere a los ingresos por prejubilación, los artículos 12 y 13.1 c) de la Ley del Impuesto de Renta de No Residentes consideran rentas obtenidas en territorio español las rentas calificadas como rendimientos del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español; en cuanto a las aportaciones de su entidad pagadora a planes de pensiones, son calificados como rendimientos del trabajo y forman parte de la base imponible del IRNR en base a los artículos 13 LIRNR y 17 LIRPF.

Cuarto.

En fecha 06/10/2021 fue notificada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT, de Madrid, la siguiente liquidación provisional, con el que finalizaba el procedimiento de comprobación limitada que había sido iniciado:

Cuota: 389,35

Intereses de demora: 10,36

Total a ingresar: 399,71 euros

"Como consecuencia de la liquidación provisional practicada por la Administración resulta una cuota a pagar de 389,35 euros.

Por ello, no procede practicar la devolución solicitada en su declaración por importe de 14.422,11 euros."

La motivación de la liquidación dictada es, en síntesis, la siguiente:

"De acuerdo con la documentación aportada y en particular-Acuerdo de prejubilación, denominado en el documento de fecha .../2011 como Solicitud de suspensión de su contrato con posterior pase a la situación de jubilación- con su entidad pagadora- la renta percibida en 2020 por el contribuyente de la citada entidad es una compensación indemnizatoria por la resolución de mutuo acuerdo entre las partes de su relación laboral, por lo tanto, derivada de su actividad profesional con la misma y una renta obtenida en territorio español. Son rentas sujetas y no exentas de tributación en el Impuesto de renta de No Residentes y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, calificándose como rendimientos del trabajo del artículo 17 de la LIRPF. Al igual, que las rentas por aportaciones a su Plan de Pensiones de su entidad pagadora. Y así declaradas como rentas del trabajo por su entidad pagadora a través del modelo 190/2020 - Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas. Resumen anual y en el modelo 296/2020- Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (sin establecimiento permanente). Resumen anual.

El contribuyente es no residente en España, y será contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), de conformidad con el artículo 5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIRNR, que establece: "Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Y resultará de aplicación lo dispuesto en el Convenio hispano-portugués.

De conformidad con el primer párrafo del artículo 15 del citado Convenio, "1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18, 19, 20 y 21, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en ese otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado."

En el caso presente, las remuneraciones que le satisface la empresa española como compensación indemnizatoria y las aportaciones de su entidad pagadora a su Plan de Pensiones, desde el momento de su desvinculación con la entidad empleadora hasta cumplir los 65 años de edad, derivan de su actividad laboral en España y, por lo mismo, se entienden obtenidas en España, pudiendo someterse a imposición en España.

Dado que el trabajo se desempeñó en España, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 15, España podrá someter a tributación dicha renta.

Dado que el Convenio Hispano-Portugués, permite a España gravar las rentas analizadas anteriormente, se debe analizar si, de acuerdo con la legislación interna española, dichas rentas también quedarán sujetas a tributación. Concretamente, por lo que se refiere a los ingresos por prejubilación, el artículo 13 del TRLIRNR establece las rentas que se consideran obtenidas en territorio español, entre las que se encuentran los rendimientos del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español. Por tanto, dichas rentas al derivar del empleo ejercido por la contribuyente en España estarán sujetos a tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En este sentido, se expresa la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos - V0970-13 para un caso similar donde el consultante está prejubilado de una empresa española y ha establecido su residencia en otro país, en ese caso, Polonia.

Se hace constar que no serían de aplicación el artículo 18 del Convenio hispano portugués- al no ser calificada la renta declarada como pensión ni retribución análoga por la legislación aplicable- siendo la renta objeto de la presente liquidación calificada como rentas de trabajo del artículo 15 del Convenio hispano portugués."

Quinto.

Contra el acuerdo dictado, fue interpuesta reclamación económico-administrativa en fecha 05/11/2021, alegando el interesado lo que a su derecho convino.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Tributación en territorio español de las rentas obtenidas.

Tercero.

Tal y como se recoge en los antecedentes de hecho de la presente Resolución, en el desarrollo del procedimiento iniciado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios fue objeto de comprobación la calificación de las rentas obtenidas por el contribuyente en 2020 de su entidad pagadora **XZ**, como consecuencia de un acuerdo de prejubilación de fecha .../2011, que recoge rentas con carácter de compensación indemnizatoria y aportaciones de su empresa pagadora a planes de pensiones, concluyendo el órgano gestor que derivan de su actividad laboral en España, por lo que se entienden obtenidas en España, estando sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El reclamante alega que este acuerdo de prejubilación supone la extinción de la relación laboral con el **XZ**, por lo que las indemnizaciones percibidas, así como otras contraprestaciones económicas como aportaciones a un plan de pensiones, no pueden calificarse como rendimientos de trabajo, dada la inexistencia de trabajo o de relación laboral.

Defiende que, tal y como se recoge en el acuerdo de prejubilación firmado con **XZ**, "el empleador exonera al empleado de su obligación de trabajar y el empleado exonera al empleador de su obligación de remunerar el trabajo". Dejan de existir, por tanto, Sueldos, Salarios o Remuneraciones Similares a que se refiere el Convenio Hispano Portugués, en su artículo 15.

Alega el reclamante que las indemnizaciones compensatorias y aportaciones a planes de pensiones abonadas por **XZ** correspondientes al acuerdo de prejubilación deben ser calificadas, de acuerdo con el Convenio Hispano Portugués o bien como pensiones (artículo 18) o bien como Otras Rentas (artículo 22, apartado 1), correspondiendo en ambos casos la tributación en el Estado de residencia del receptor de las mismas (Portugal), por lo que no corresponde su tributación en el Estado donde tienen su origen (España).

Cuarto.

Debemos comenzar analizando el documento aportado por el reclamante, según el cual el **XZ** le concedió en octubre de 2011 "la suspensión de su contrato con posterior pase a la situación de jubilación" con las condiciones que se detallan en el escrito.

Se acuerda que, mientras permanezca el interesado en esta situación de suspensión de contrato, le serán abonadas por el banco, con el carácter de compensación indemnizatoria, las cantidades que se detallan en el mismo.

Asimismo, mientras permanezca en esta situación de suspensión de contrato, seguirá siendo partícipe en activo en el plan de pensiones, realizándose contribuciones a su situación de prejubilado.

Se indica, por otra parte, que la duración de esta suspensión del contrato se extenderá hasta el día .../2024, fecha en la que el interesado cumplirá 65 años, quedando en ese momento definitivamente extinguida su relación laboral con el banco.

Partiendo de que no se cuestiona la residencia fiscal del reclamante en Portugal, debemos acudir al Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993. Los artículos cuya aplicación constituye la controversia suscitada en el presente caso son los siguientes:

Artículo 15 SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

"1.Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18, 19, 20 y 21, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en ese otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado."

Artículo 18 PENSIONES

"Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado."

Artículo 22 OTRAS RENTAS

"1. Las rentas de un residente de un Estado contratante que sean de naturaleza, o procedan de fuentes no mencionadas en otros artículos de este Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado."

La cuestión a dilucidar reside, básicamente, en cuál de estos tres artículos resulta de aplicación a las rentas percibidas por el reclamante.

No cabe duda de que la percepción de las rentas por parte del interesado se deriva por razón del empleo en el banco en que ha venido trabajando hasta el momento de la suspensión del contrato en el banco, por lo que se trata, en principio, de servicios personales dependientes.

Defiende el reclamante, por una parte, que se trata de pensiones, lo que no puede ser aceptado puesto que no estamos ante una situación de jubilación, que se producirá cuando el interesado cumpla 65 años. No se trata, pues, de una pensión. Aunque el empleado no continúe prestando, en virtud del acuerdo alcanzado con la entidad bancaria, sus servicios a dicha entidad, no puede por ello calificarse las rentas percibidas como pensión cuando la situación de jubilación no ha sido iniciada aún.

No debe ser confundida esta situación de prejubilación con una jubilación anticipada. En el presente caso estamos ante una prejubilación, que consiste en un acuerdo, entre empleador y empleado, de suspensión del contrato laboral hasta el momento en que el empleado pueda acceder a la jubilación, momento este en el que se produce la extinción de la relación laboral, tal y como se recoge expresamente en el acuerdo de suspensión.

Ciertamente se trata de un acuerdo entre las partes (empresa y trabajador) en el marco de la relación laboral que habían venido manteniendo y no un tipo de jubilación reconocido por la Seguridad Social. Y precisamente una característica de estos acuerdos de prejubilación es la de no poder acceder el trabajador a la jubilación por falta de las condiciones previstas por la Seguridad Social. Mas aun, la suma que abona la empresa se considera en carácter de compensación indemnizatoria y es incompatible con cualquier prestación de jubilación.

De hecho, durante el tiempo que dura la suspensión del contrato con el **XZ**, el trabajador se compromete a seguir cotizando a la Seguridad Social y el banco a seguir realizando contribuciones al plan de pensiones, sistema de empleo, de **XZ**, del que el trabajador venía siendo partícipe, circunstancias que evidencian una vez mas que no estamos ante una pensión ni del sistema público ni privado.

Por tanto en modo alguno puede conceptuarse como una "pensión" incardinable en el artículo 18 del CDI.

El hecho destacado por el reclamante de que el empleador exonere al empleado de su obligación de trabajar y el empleado exonera al empleador de su obligación de remunerar el trabajo", por lo que defiende que dejan de existir, por tanto, Sueldos, Salarios, no avala en modo alguno que la compensación indemnizatoria pactada se califique de pensión. Por el contrario, tal compensación indemnizatoria puede incardinarse entre las "remuneraciones similares" comprendidas en el artículo 15 del CDI, pues deriva de ese acuerdo o negociación individual entre el empleador y el trabajador alcanzado en el marco de su previa relación laboral. Relación laboral que no se extingue - como se contempla expresamente - hasta que el empleado pueda acceder a la jubilación.

Este TEAC mantiene este mismo criterio de considerar estas remuneraciones incardinables en el artículo 15 (Servicios personales dependientes) del correspondiente CDI y no en el artículo 18 (relativo a las pensiones) en Resolución de esta misma fecha de hoy (3436/2020) en supuesto cuyas conclusiones son extrapolables al caso que aquí nos ocupa.

Sin perjuicio de la diversidad de situaciones y denominaciones que pueden darse y cada una con sus peculiaridades pactadas en acuerdos individuales o colectivos (véase prejubilaciones, bajas incentivadas, excedencias especiales etc), presentan en común la de que se perciben de la empresa las remuneraciones acordadas entre la empresa y su trabajador en tanto el trabajador no puede acceder a la jubilación.

Por otra parte, para acudir al artículo 22, alegado también por el interesado, es preciso que las rentas cuestionadas no se puedan encuadrar en otro artículo. En este caso, proceden del empleo que la entidad tenía en el banco; derivan, pues, de una relación laboral, por lo que quedan claramente enmarcadas en el artículo 15 y, en consecuencia, no resulta preciso acudir al artículo 22.

Por tanto, al tratarse de rendimientos satisfechos por un empleo ejercido en territorio español, pueden someterse a imposición en este Estado.

Quinto.

Una vez que pueden ser sometidas a tributación en el territorio español, debemos acudir a nuestra norma interna.

El artículo 12 del TRLIRNR establece:

"1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente".

Y en relación con los rendimientos de trabajo, el artículo 13.1.c) del TRLIRNR señala:

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

(...)

c) Los rendimientos del trabajo:

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

(...)"

Respecto a la calificación de la renta como rendimientos del trabajo, el TRLIRNR nos remite en el artículo 3 a la normativa aplicable al IRPF señalando:

"El impuesto se rige por esta ley, que se interpretara en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda".

Al respecto, el artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, establece:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera 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"

En el presente caso, hemos visto que estamos ante rendimientos satisfechos por una entidad residente en territorio español y que derivan directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada en territorio español, por lo que constituyen hecho imponible del IRNR.

Si, como hemos analizado en el Fundamento de Derecho anterior, aunque el empleador exonera al empleado de su obligación de trabajar y el empleado exonera al empleador de su obligación de remunerar el trabajo, ello no resuelve la relación laboral, que sigue subsistente, está claro que el reclamante sigue siendo empleado de la entidad, si bien que en la situación especial pactada.

Es importante advertir que efectivamente al estar exonerado de la obligación de trabajar y la empresa de remunerar ese trabajo, no hay un desempeño de trabajo pero lo que sí hay es una percepción de compensación económica pactada en el acuerdo empresa-trabajador. Por ello esta situación de empleo especial y la remuneración pactada con la empresa es residenciable en España en tanto ha de darse cumplimiento en base a esa especial relación de empleo, laboral, española.

Así, las retribuciones percibidas tienen la consideración de rendimientos del trabajo, pues derivan de la relación laboral con el banco, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la LIRPF, al que remite el artículo 3 de la LIRNR.

Debemos, pues, desestimar las pretensiones del reclamante y confirmar el acuerdo impugnado.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.