

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090406

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 1 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 906/2019

SUMARIO:

NR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Remuneraciones de los Consejeros. En el presente caso, la Administración consideró que las retribuciones percibidas por los consejeros, residentes fiscales en el Reino Unido, debían estar sujetas a retención en España, ya que se trataba de remuneraciones derivadas de la condición de consejeros, pues la recurrente no había acreditado que los consejeros no residentes hubieran desempeñado funciones distintas de su propia de su condición de consejeros o que desempeñaban funciones de alta dirección y que resultaba aplicable la jurisprudencia sobre la denominada "teoría del vínculo", que impide simultanear la condición de consejero con una relación especial de alta dirección, lo que implica que la única relación existente con la empresa sea la mercantil como consejero. La entidad alega que no procedía practicar las retenciones debido a que las remuneraciones de estos consejeros ejecutivos no estaban sujetas a tributación en España, bien porque no se retribuían las funciones como consejeros, sino que, de acuerdo con el artículo 37 de los Estatutos sociales, se retribuían las funciones ejercidas como consejeros ejecutivos, que exceden de las anteriores. A juicio de la Sala, quedó acreditado que los pagos realizados a los consejeros ejecutivos no residentes fueron hechos con cargo a su establecimiento permanente en Reino Unido. En conclusión, no se trata de las remuneraciones que se deban considerar obtenidas en territorio español, siendo innecesario analizar la naturaleza jurídica de los servicios prestados, es decir, si se les retribuyó como consejeros o como ejecutivos.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.

PONENTE:

Don Francisco Gerardo Martinez Tristan.

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000906 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 17408/2019

Demandante: International Consolidated Airlines Group, S.A. (IAG)

Procurador: SR. PINTO MARABOTTO RUIZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

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. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

Madrid, a uno de junio de dos mil veintitrés.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 906/2019, promovido por el Procurador Sr. Pinto Marabotto Ruiz, en nombre y representación de la Entidad International Consolidated Airlines Group, S.A. (IAG) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10/9/2019, por la que se desestimó la reclamación NUM000, interpuesta frente a la liquidación, de 9/5/2017, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre la Renta de No residentes, retenciones a cuenta, de los ejercicios 2011 a 2014.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 10/9/2019, por la que se desestimó la reclamación NUM000, interpuesta frente a la liquidación, de 9/5/2017, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre la Renta de No residentes, retenciones a cuenta, de los ejercicios 2011 a 2014.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado en plazo, en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, el Procurador Sr. Pinto Marabotto presentó escrito de demanda el 16/7/2020, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que revoque la resolución impugnada, y la liquidación de la que trae causa, al no ser conforme a derecho.

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 27/6/2020, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

Quinto.

Recibido el juicio a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos; se formularon por las partes sus respectivos escritos de conclusiones y se señaló para votación y fallo el día 22/3/2023, en que ha tenido lugar. Se han observado las prescripciones legales, excepto el plazo para dictar y notificar la sentencia, debido a la elevada carga de trabajo que pesa sobre el Tribunal.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Objeto del recurso. Contenido de la regularización. Cuestiones litigiosas.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 10/9/2019, por la que se desestimó la reclamación NUM000, interpuesta frente a la liquidación, de 9/5/2017, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre la Renta de No residentes, retenciones a cuenta, de los ejercicios 2011 a 2014.

Esta liquidación trae causa, a su vez, del Acta de disconformidad A02 NUM001 en la que la Inspección consideró que debían quedar sujetas a retención en España las retribuciones percibidas por los consejeros ejecutivos de IAG residentes fiscales en el Reino Unido, Mr. Bernardo, Mr. Borja y Don Calixto, al tratarse de remuneraciones derivadas de su condición de consejeros, por lo que, de acuerdo con el artículo 13.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes ("TRLIRNR"), tales retribuciones quedan sujetas al IRNR en nuestro país.

El acta, y la liquidación, entendieron que no se había acreditado por parte de la recurrente que los consejeros no residentes hubieran desempeñado funciones distintas de las propias de su condición de consejeros o las propias de alta dirección, resultando así aplicable la jurisprudencia sobre la denominada "teoría del vínculo", que impide simultanear la condición de consejero con una relación especial de alta dirección, lo que comporta que la única relación existente con la empresa sea la mercantil como consejero. Y, en consecuencia, por aplicación del artículo 16 del Convenio de Doble Imposición entre España y UK, de 21 de octubre de 1975, y en el artículo 13.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, las retribuciones satisfechas por el obligado tributario estaban sujetas a tributación en España por IRNR, y la entidad se encontraba obligada a practicar retención a cuenta del mismo.

Así se expresó la liquidación:

"...así pues, de acuerdo con nuestro ordenamiento interno, al que se remiten los Convenios de Doble Imposición celebrados con el Reino Unido, las retribuciones satisfechas por IAG a los Srs. Bernardo y Calixto deben ser calificadas, a efectos tanto mercantiles como laborales y tributarios, como retribuciones correspondientes a su condición de miembros del Consejo de Administración. Y de tal calificación se deriva la plena aplicación, según los ejercicios de su respectiva vigencia, del artículo 16 del Convenio de Doble Imposición de 1975, o el artículo 15 del Convenio de Doble Imposición de 2013, y su consiguiente sujeción en España al impuesto sobre la Renta de No Residentes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.e) TRLIRNR".

Y respondiendo a la alegación de la recurrente de la aplicabilidad del artículo 13.2.b) TRLIRNR, entendió que esta regla era general frente a la especial del artículo 13.1.e) del mismo texto legal, lo que, a su juicio, era avalado por los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.

La entidad recurrente no practicó estas retenciones, al considerar que las remuneraciones de estos consejeros ejecutivos no estaban sujetas a tributación en España, bien porque no se retribuían las funciones como consejeros, -artículo 15 CDI-, sino que, de acuerdo con el artículo 37 de los Estatutos sociales, se retribuían las funciones ejercidas como consejeros ejecutivos, que exceden de las anteriores; en segundo lugar al entender que eran retribuciones no obtenidas en territorio español, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.2.b) TRLIRNR.

La resolución del TEAC, complementando la anterior argumentación, entendió que estas retribuciones están sujetas a retención en España por: (i) aplicación del artículo 13.1.e) del TRLIRNR, en la medida en que el artículo 16 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el Reino Unido, relativo a las "Participaciones de consejeros" permite a España gravar dichas rentas, y (ii) porque no resulta de aplicación la regla de no sujeción prevista en el artículo 13.2.b) del TRLIRNR, como pretendía la entidad reclamante.

La cuestión controvertida es la sujeción (o no) de las retribuciones percibidas por los consejeros ejecutivos al impuesto sobre la renta de no residentes. Se ha desarrollado en dos líneas argumentales:

En primer lugar, las rentas no están sujetas a tributación en España, por aplicación del artículo 13.2.b) TRLIRNR, al ser rentas no obtenidas en territorio español.

En segundo lugar, las rentas gravadas retribuyeron funciones ejecutivas diferentes a las propias de los miembros de la condición de consejeros, por así contemplarlo el artículo 37 de los Estatutos sociales.

Segundo.

Sobre la no sujeción de las retribuciones percibidas por los consejeros ejecutivos al IRNR.

Como se ha dicho, la controversia sobre la regularización origen de este recurso deriva de las retribuciones percibidas por tres consejeros ejecutivos de IAG residentes fiscales en el Reino Unido entre los ejercicios 2011 y 2014.

La liquidación y la resolución del TEAC entienden que deben quedar sujetas a retención en España, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 CDI,, en relación con lo dispuesto en el artículo 13.1.e) TRLIRNR, según el cual:

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

(...)

e. Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español."

La demanda, en cambio, entiende que estas rentas no están sujetas a este impuesto, porque no deben considerarse obtenidas en territorio español, por ser de aplicación lo dispuesto en el artículo 15 CDI, en relación con el 13.2 b) del TRLIRNR, según el cual:

"2. No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:

(...)

b. Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a éstos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero."

La resolución del TEAC rechazó la aplicación de esta norma al considerar que no concurre su presupuesto de hecho toda vez que las retribuciones percibidas por los consejeros ejecutivos de IAG fueron satisfechas por la sociedad residente en España, y no con cargo al establecimiento permanente de IAG en el Reino Unido.

Así se expresó el TEAC:

"El artículo 13.2.b) del TRLIRNR establece la no sujeción de los rendimientos satisfechos a no residentes por establecimientos permanentes "españoles" situados en el extranjero, por razón de prestaciones vinculadas con la actividad de dichos establecimientos, situación que, en el presente caso, no ocurre puesto que estamos ante rendimientos satisfechos por IAG que es una sociedad residente en España, es decir, el pago del rendimiento se efectúa por una sociedad residente en España por lo que no estamos ante el supuesto que establece dicho apartado".

Frente a ello, la demanda sostiene que no solo concurren en este caso todos y cada uno de los requisitos que sustentan el supuesto de no sujeción previsto en este artículo 13.2 b) del TRLIRNR, sino que tales circunstancias constan acreditadas en los hechos recogidos y constatados por la propia Inspección en el Acta de la que trae causa la regularización impugnada.

Del análisis del precepto, se colige, sin dificultad sus tres requisitos: los perceptores de los rendimientos deben ser personas o entidades no residentes en España (esto no se ha discutido); los rendimientos deben haber sido satisfechos por y con cargo a un establecimiento permanente situado en el extranjero; las prestaciones deben estar vinculadas con la actividad del establecimiento permanente situado en el extranjero.

El TEAC rechaza la concurrencia del segundo de los requisitos citados, al entender que "estamos ante rendimientos satisfechos por IAG que es una sociedad residente en España".

Obvio resulta que la existencia de un pago por parte de una sociedad residente en España está implícito en el supuesto de hecho regulado en la excepción prevista en este artículo 13.2.b) del TRLIRNR, pues de no ser así la renta no estaría sujeta a tributación en España.

Ahora bien, para que opere la regla, que la liquidación y el TEAC consideran, de manera errónea, que es una regla general, de no sujeción, regulada en este precepto, que es claramente una norma especial, por cuanto excluye la sujeción porque antes ha podido existir algún tipo de conexión que sujetara el hecho imponible al impuesto, es preciso que tal pago se realice con cargo al establecimiento permanente en el extranjero de la entidad residente.

No resulta, pues, controvertible que el supuesto de hecho al que se refiere esta norma es el del pago realizado por una entidad residente en España con cargo a un establecimiento permanente situado en el extranjero, siempre que además el perceptor sea una persona o entidad no residente (esto va de suyo, y no ha sido controvertido) y las prestaciones objeto de la remuneración estén vinculadas con las actividades de dicho establecimiento permanente.

Como hemos dicho, el TEAC no discute que los perceptores sean no residentes en España; son residentes en UK; tampoco ha explicitado nada en contra de la vinculación con la actividad del establecimiento permanente de IAG en UK; su oposición a la admisión de la pretensión de no sujeción radica en que la retribución no la satisfizo el establecimiento permanente de IAG en UK, sino la residente en España IAG.

Así las cosas, centrado el debate no tanto en un componente valorativo, sino acreditativo, lo cierto es que la demanda desmonta esta afirmación, aduciendo que la propia Inspección admite que, efectivamente, las remuneraciones controvertidas fueron satisfechas con cargo a la sucursal de IAG en UK, por ser en dicha sucursal desde donde estos consejeros ejecutivos desempeñan sus funciones directivas.

No es preciso recoger todos y cada uno de los ejemplos expuestos por la demanda sobre esta afirmación; basta con reproducir lo dicho en el acta, apartado 3.1 (página 5) según la cual "los consejeros de la Sociedad pueden ser residentes en territorio español o no residentes. En el caso de consejeros ejecutivos no residentes cabe señalar que sus remuneraciones lo son con cargo a la sucursal de IAG en el Reino Unido"; y remitirse a los folios 9 y siguientes a referidos a los acuerdos de liquidación que derivaron, junto con la que ahora examinamos, de la misma actividad inspectora, que reconocen, sin excepción, esta cuestión, es decir que las remuneraciones lo son con cargo a la sucursal de IAG en UK, que el gasto por estas remuneraciones se hizo con asignación contable a la sucursal de IAG en UK, y que las prestaciones remuneradas estaban vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en UK, que no ha obtenido respuesta alguna por parte de la contestación a la demanda.

La conclusión de todo ello es que no resulta aceptable el argumento empleado por el TEAC (y la liquidación) para rechazar la aplicación de esta excepción; y por ello ha de entenderse que los pagos realizados a los consejeros ejecutivos no residentes fueron indudablemente con cargo a su establecimiento permanente en UK, motivo por el que las remuneraciones no deberían considerarse renta obtenida en territorio español según el TRLIRNR, estarían no sujetas de acuerdo con el artículo 13.2.b), y por ello se ajustó a derecho la no realización de retención alguna, al no existir la obligación de practicar retención por parte de la sociedad pagadora, por mor de lo dispuesto en los artículos 30 y 31 RDL 5/2004, de 5/3, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR).

Se estima esta pretensión, lo que nos revela de analizar la naturaleza jurídica de los servicios prestados, si como consejeros o como consejeros ejecutivos, y si esta distinción se ajusta o no a derecho, porque, además, estas cuestiones, si bien referidas al Impuesto sobre Sociedades de los mismos periodos, derivadas de diferentes liquidaciones (a ellas nos hemos referido) emanadas de la misma actuación inspectora, han sido resueltas por otras sentencias nuestras, en sentido favorable al planteamiento de la pretensión actora; así cabe citar la sentencia del recurso 903/2019, de 15/3/2023, o la del recurso 904/2019 (sentencia de 22/9/2022), o del recurso 908/2019, sentencia de 8/3/2022. Y a ellas nos remitimos.

Tercero.

Costas procesales.

De acuerdo con el artículo 139.1º LJCA, procede imponer las costas a la Administración demandada, que ha resultado vencida en juicio.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 906/2019, promovido por el Procurador Sr. Pinto Marabotto Ruiz, en nombre y representación de la Entidad International Consolidated Airlines Group, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10/9/2019, por la que se desestimó la reclamación NUM000, interpuesta frente a la liquidación, de 9/5/2017, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre la Renta de No residentes, retenciones a cuenta, de los ejercicios 2011 a 2014, que se anula, por no ajustarse a derecho, imponiendo las costas del recurso a la Administración demandada.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta- expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.