

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia de 28 de abril de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 299/2021****SUMARIO:**

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Convenio con Emiratos Árabes Unidos (EUA). Becas del ICEX. El recurrente recibió una beca del ICEX en la Oficina Económica y Comercial de España en Emiratos Árabes Unidos (EAU), durante el periodo comprendido entre el 8 de enero al 20 de diciembre de 2014, y sostiene que no está sujeta al IRNR, por lo que no sería susceptible de retención alguna. Por una parte, aunque es indudable que el trabajo se prestó íntegramente en el extranjero, la beca no podía quedar gravada en los Emiratos Árabes Unidos, porque así lo recoge el Convenio de 5 de marzo de 2006 (Convenio con Emiratos Árabes) al considerarse la beca como rendimientos del trabajo personal, y no sujeta al IRPF. Respecto al exención, las becas del ICEX se enmarcan en el "Plan de Internacionalización de la Economía Española", y no queda acreditado que reúna las condiciones para ser considerada dentro del "plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros". Por todo ello, no puede acogerse a la exención prevista en el artículo art. 14.1, b) del TR Ley IRNR.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso: 0000299/2021****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 04041/2021****Demandante: D. Paulino****Procurador: SR. BLANCO RODRÍGUEZ****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN****SENTENCIA Nº:****Ilma. Sra. Presidente:****Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO****Ilmos. Sres. Magistrados:****D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN****D. MARCIAL VIÑOLY PALOP**

Madrid, a veintiocho de abril de dos mil veinticinco.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 299/2021, promovido por el Procurador Sr. Blanco Rodríguez, en nombre y representación de D. Paulino, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 16/12/2020, por la que se desestimó la reclamación NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación, de 21/3/2019, de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por la que se estimó en parte la devolución solicitada por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) sin establecimiento permanente, correspondiente al ejercicio 2014.

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

ANTECEDENTES DE HECHO**Síguenos en...**

PRIMERO.-Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 16/12/2020, por la que se desestimó la reclamación NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación, de 21/3/2019, de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por la que se estimó en parte la devolución solicitada por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) sin establecimiento permanente, correspondiente al ejercicio 2014.

SEGUNDO.-Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo el Procurador representante del recurrente, mediante escrito presentado 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. Blanco Rodríguez, presentó escrito de demanda el 2/6/2021, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que anule el acto administrativo impugnado y la liquidación de la que trae causa, y se reconozca al recurrente el derecho a la devolución de las retenciones practicadas en el importe de 2400 euros, con costas a la Administración demandada.

CUARTO.-El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 28/7/2021, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que se dictara sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

QUINTO.-Recibido el juicio a prueba y concluso el procedimiento, se señaló para votación y fallo el día 23/4/2025.

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 y cuestión litigiosa.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 16/12/2020, por la que se desestimó la reclamación NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación, de 21/3/2019, de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por la que se estimó en parte la devolución solicitada por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) sin establecimiento permanente, correspondiente al ejercicio 2014.

El recurrente disfrutó de una beca otorgada por el ICEX, entidad pública empresarial adscrita a la Secretaría de Estado de Comercio, para la formación de expertos en internacionalización empresarial en las Oficinas Económicas y Comerciales de las Embajadas de España.

Presentó declaración (7/9/2018) por el IRNR, modelo 210, y solicitó la devolución de las retenciones que le practicó la entidad Pública, en el ejercicio 2014, por la beca concedida por ICEX en la Oficina Económica y Comercial de España en Emiratos Árabes Unidos (EAU), durante el periodo comprendido entre el 8 de enero al 20 de diciembre de 2014, por importe de 5810,41 euros.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, dictó liquidación el 21/3/2019, resolviendo esta petición, en la que acordó la devolución parcial de esa suma (3410,41 euros). La razón de esta estimación parcial fue: *"...que al no considerarse residente fiscal en España de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1 c) 2º del TRLIRNR y el artículo 19 CDI España-Emiratos Árabes las becas satisfechas por el ICEX son rendimientos del trabajo sujetos al Impuesto de la Renta de No Residentes y procede aplicar el tipo de gravamen del 8% regulado en el artículo 25.1 letra c) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR). En consecuencia, no procede la devolución de 5810,41 euros solicitados en el modelo 210 presentado en fecha 07-09-2018 sino de 3410,41 euros".*

Cuestiones litigiosas.

No sujeción al IRNR.

Exención en el IRNR.

La pretensión actora se ejercita por la diferencia entre ambas sumas, es decir por 2400 euros, y, aunque también alude a la residencia fiscal fuera de España (que no se le ha discutido), realmente sostiene que la beca no está sujeta al IRNR, por lo que no sería susceptible de

retención alguna, y procedería la devolución íntegra de la retención, y no sólo parcialmente. En segundo lugar, sostiene que está exenta, de acuerdo con lo previsto en los artículos 7.j) LIRPF y 14.1 LIRNR, pues las becas ICEX se enmarcan en el Plan estratégico de internacionalización de la economía española 2014/2015, que cumple los requisitos del artículo 14.1.b) LIRNR.

SEGUNDO. Sobre la sujeción de la beca al IRNR.

La liquidación, que afirma la residencia fiscal del recurrente en Emiratos Árabes en aquel ejercicio, entiende que la beca tiene la consideración de rendimiento de trabajo sujeto al IRNR, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.c) 2º del TRLIRNR, -Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5/3,- en relación con el artículo 19 del CDI España-Emiratos Árabes, procediendo aplicar el tipo de gravamen del 8%, regulado en el artículo 25.1.c) del mismo texto legal.

El artículo mencionado, situado en el Capítulo II, referido a la "sujeción al impuesto", determina, en lo que ahora importa, que se consideren rentas obtenidas en territorio español, entre otras, (1.c, 2º) los rendimientos de trabajo, cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española; esta previsión no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos están sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

Por su parte el artículo 19 del CDI España-Emiratos Árabes recoge que el país de acogida (Emiratos Árabes) no podrá gravar la beca, si el becario, como es el caso, era residente en España con carácter previo al momento de concesión de la beca y existe Convenio con el país de acogida, como es también el caso.

En consecuencia, aunque es indudable que el trabajo se prestó íntegramente en el extranjero, no concurre la segunda de las excepciones (que la beca esté sujeta a un impuesto de naturaleza personal en el país de acogida) para no considerar la beca como rendimientos del trabajo personal, y, por tanto, sujeta al impuesto.

Por otra parte, el artículo 13.3 TRLIRNR establece que para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de LIRPF, y el artículo 17.2 h) de la Ley 35/2006, de 28/11 LIRPF señala que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos de trabajo las becas.

En consecuencia, si hubiera alguna duda de la calificación de la renta discutida, que no la hay, de acuerdo con la interpretación anterior, entraría en juego (en su defecto) la categórica afirmación de la LIRPF de que las becas tendrán la consideración de rendimiento del trabajo.

En este apartado, la demanda aduce una serie de cuestiones que, a nuestro juicio, no son relevantes.

Afirma que entre el becario y la Administración concedente no existía ninguna relación laboral o de dependencia, sin que se dieran en el becario las notas de sujeción especial de las normas funcionariales, por lo que la beca no podía considerarse como retribución pública.

El concepto de retribución pública de la LIRNR no atiende a relaciones laborales o estatutarias, ni a las normas jurídicas que disciplinan estas relaciones y las correspondientes retribuciones que de ellas se deriven, sino a los propios criterios del tributo, establecidos en la Ley, -artículo 13.3, del citado cuerpo legal-, expresados suficientemente por la liquidación, coincidentes con los que hemos resaltado anteriormente, entre los que ha de destacarse que por esa beca no tributó en Emiratos Árabes, por así disponerlo el artículo 19 CDI, siendo irrelevante que se le requiriera la aportación de las normas tributarias internas de aquel país, porque lo verdaderamente importante es el CDI. En cualquier caso, de haber tributado allí, la demanda lo habría aportado.

Se desestima.

TERCERO. Sobre la no exención de la beca del IRNR.

Como hemos dicho, la pretensión actora solicitaba o bien la no sujeción al impuesto, o bien su exención; en ambos casos, la devolución de las retenciones debería ser total.

Ya se ha descartado la no sujeción, por lo que nos referimos a la exención, que consideramos no concurre.

La demanda argumenta que a la beca le es aplicable la exención prevista en el art. 14.1, b) del TRLIRNR., según el cual, por lo que interesa, estarán exenta las siguientes rentas: *"las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones Públicas en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de ministros"*.

Es indudable que concurren las dos primeras condiciones: beca percibida por persona física, satisfecha por una Administración Pública.

En cuanto al tercero, se afirma que las becas del ICEX se enmarcan en el *"Plan de Internacionalización de la Economía Española"*, aportado como documento 4 con la demanda, pero no ha acreditado que reúna las condiciones para ser considerado como *"plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros"*.

Como acertadamente ha planteado el Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, son planes y políticas distintas.

Dice el Abogado del Estado *"Al margen de muchas otras diferencias, el segundo (refiriéndose al plan anual de cooperación internacional) implica interacción positiva y colaborativa de España con otros estados (generalmente, estados que por sus circunstancias difíciles o deprimidas precisan de la cooperación de otros en mejor situación), en tanto en cuanto la internacionalización de la economía española es una política de fomento tendente a promover la economía española mediante la mejora de su capacidad exportadora de bienes y servicios"*.

En defecto de prueba en contrario, esta afirmación nos lleva a concluir que la beca no se enmarcó en un plan anual de cooperación internacional aprobado por el Consejo de Ministros.

Se desestima.

CUARTO. Sobre la discriminación y sobre la vulneración de los principios de buena fe y de confianza legítima.

La demanda achaca discriminación a la resolución recurrida, porque en otros casos de becarios del ICEX el Tribunal Supremo sentenció que no tenían que tributar ni por el IRNR, ni por el IRPF; de tal manera que si se le hace tributar a él por el IRNR la resolución administrativa no respetaría las decisiones del Tribunal Supremo y se produciría una discriminación.

Además, la buena fe y la confianza legítima se habrían desprendido de ciertos comportamientos de la AEAT, como las indicaciones en la web sobre el régimen de las becas, y la resolución de varias consultas vinculantes.

La demanda alude expresamente a la STS n. 4306/2017, de 28/11/2017 (rec.812/2017), aunque menciona también otras con el mismo contenido, al referirse a la publicitación hecha por la AEAT sobre estas becas (STS 4305/2017, 4307/2017 y 334/2018), de tal modo que sostiene que sería de peor condición que los beneficiarios de estos recursos.

Pero no cabe duda de que las sentencias que menciona no resuelven la misma cuestión litigiosa, por lo que ni constituían un precedente que la Administración estuviera obligada a seguir, ni, por no seguirlas, se produciría la vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley.

En efecto, estas sentencias ni contienen doctrina ni se refieren en absoluto al régimen de tributación de las becas del ICEX, ni se pronuncian sobre la cuestión objeto del presente recurso. Se limitan a resolver las cuestiones de interés casacional objetivo que motivaron la admisión de los recursos de casación, como no podía ser de otra manera.

En el fundamento jurídico séptimo se da respuesta a las cuestiones casacionales planteadas y admitidas, en los siguientes términos:

"SÉPTIMO. Criterios interpretativos sobre los artículos 8.1.a) y 9.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este litigio: 1º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España.

2º) El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.

No es necesario, conforme a lo razonado en el fundamento jurídico anterior, dar explícita respuesta a la tercera de las cuestiones señaladas en el auto de admisión."

No se referían, pues, ni se pronunciaron sobre la no sujeción o sobre la exención de la beca, que es lo pretendido en este proceso, sino que lo debatido fue si los recurrentes eran o no residentes en España, a los efectos de tributar por el IRPF, que no es lo planteado ahora, porque aquí se

ha admitido que fue residente en Emiratos Árabes y, por ello, (y por las demás razones, que ya hemos visto) debía tributar por el IRNR al 8%.

De ahí que la indicación en la página web de la AEAT solo pueda entenderse en los términos restrictivos que acabamos de decir; en los supuestos afectados por las sentencias del Tribunal Supremo, los criterios interpretativos son, como no podía ser de otra manera, los que resulten de dichas sentencias; pero de ellos no se puede extraer la conclusión de que la beca del recurrente constituiría un supuesto de no sujeción al IRNR o de exención al tributo.

Los restantes supuestos de becarios afectados por sentencias de 2017 y 2018, a los que se les habría dado el trato que él reclama no han sido identificados por la demanda, por lo que no son aptos como término de comparación.

Y, en fin, la vinculación a las consultas tributarias exige una identidad de supuestos que en este caso no se da, porque la invocada (V0775-13) se refería a una beca para Kuwait, país con el que no existía Convenio para evitar la doble imposición, a diferencia del caso de Emiratos Árabes, que es el que nos ocupa, y cuyo contenido (artículo 19) es determinante del régimen de tributación de la beca, como hemos manifestado; y en la V0988-14, el consultante invoca el Plan Anual de Cooperación Internacional de 2011, que no es apto como antecedente fáctico comparable.

Se desestima.

QUINTO.-Costas procesales.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, 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, al desestimarse la pretensión actora, procede imponerle las costas del recurso.

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

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 299/2021, promovido por el Procurador Sr. Blanco Rodríguez, en nombre y representación de D. Paulino, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 16/12/2020, por la que se desestimó la reclamación NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación, de 21/3/2019, de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por la que se estimó en parte la devolución solicitada por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) sin establecimiento permanente, correspondiente al ejercicio 2014, por ser ajustadas a derecho, imponiendo a la parte recurrente las costas del recurso.

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).

Síguenos en...

