

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080209

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 23 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 505/2017

SUMARIO:

IRNR. Conceptos generales. Rentas obtenidas/no obtenidas en España. Rentas obtenidas en España. Criterio territorial. *Rentas de trabajo satisfechas por una entidad residente en España.* En el presente caso, la recurrente, durante el ejercicio 2011, realizó diversos trabajos en territorio español (marzo y abril), por los que percibió de su empresa retribución en España, hasta que en el 22 de abril fue desplazada a Kuwait. Por los trabajos realizados en territorio español en marzo y abril la recurrente percibió la correspondiente renta y se practicó la correspondiente retención. La interesada siguió percibiendo la retribución por trabajo, una vez desplazada a Kuwait. A juicio de la Sala, no se discute que la recurrente durante el ejercicio 2011 era residente en Kuwait, pues estuvo presente menos de 183 días en territorio español y no radica en este país la base de sus intereses económicos durante el citado ejercicio fiscal. No obstante, la residencia fuera de España no implica que la renta obtenida en territorio español, se encuentre exenta de tributación en España. Las rentas de trabajo satisfechas por una entidad residente en España a un no residente, se encuentran sometidas a tributación en territorio nacional, y por tanto, no procede la devolución por las cantidades retenidas legalmente sobre las cantidades abonadas. Solo la existencia de una doble tributación, en el país de residencia, como consecuencia de una obligación personal y universal de tributación, justificaría la devolución de lo tributado en España.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 8 y 9.
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 12 y 13.

PONENTE:

Doña Concepción Mónica Montero Elena.

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don RAFAEL MOLINA YESTE

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000505 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03515/2017

Demandante: DOÑA Rita

Procurador: D^a CARMEN GARCÍA RUBIO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

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. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a veintitres de noviembre de dos mil veinte.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido DOÑA Rita, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Carmen García Rubio, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de abril de 2017, relativa a IRNR, ejercicio 2011, siendo la cuantía del presente recurso de 3.788,45 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por DOÑA Rita, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Carmen García Rubio, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de abril de 2017, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que se anule la Resolución del TEAC y los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la demandada.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia por la que desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicada la declarada pertinente y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día doce de noviembre de dos mil veinte, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de abril de 2017, que desestima la reclamación interpuesta, por la hoy recurrente.

Antecedentes del presente recurso:

1.- Con fecha 8 de enero de 2013, la hoy recurrente, presentó solicitud de devolución de las retenciones que le habían sido practicadas en España, al entender que en el ejercicio 2011 no tenía la consideración de residente, mediante el modelo 210 (IRNR sin EP) por el período de 2011 y por un importe de 3.788,46 euros.

2.- El mismo día acompañó su solicitud con un escrito donde expone que en el ejercicio 2011 su país de residencia era Kuwait. Asimismo, hacía constar que su empleador, DIRECCION000., con NIF NUM000, le había practicado retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal. Continuaba señalando que en fecha 2 de julio de 2012 había presentado también declaración por IRPF ejercicio 2011 incluyendo rendimientos del trabajo y obteniendo una devolución por importe de 25,94 euros.

3.- La contribuyente alegaba su condición de no residente fiscal en España, por aplicación de los artículos 8 y 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF). Para justificar la residencia fiscal en Kuwait durante el ejercicio 2011 aportó copia del pasaporte con el sello de entrada en Kuwait, y contrato de arrendamiento en DIRECCION001 junto con las correspondientes facturas, en dicho contrato figura como arrendatario el cónyuge de la contribuyente D. Victor Manuel, que se desplazó a dicho país como consecuencia de un desplazamiento laboral con el mismo empleador, manifestando que no cumple ninguna de las circunstancias a que hace referencia el artículo 9 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, toda vez que ha estado presente menos de 183 días en territorio español y no radica en este país la base de sus intereses económicos durante el ejercicio 2011.

4.- Por Resolución de 3 de septiembre de 2013 dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, se practica liquidación provisional, denegando la solicitud de devolución.

Cuestiones planteadas en la demanda

- 1.- Infracción del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 2.- Infracción del artículo 24 de la constitución española.
- 3.- Infracción del artículo 120 de la Ley General Tributaria

Segundo.

Infracción del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .

La recurrente, centra su argumentación, en que no es residente fiscal en España. Por tal razón, considera que la decisión administrativa ha vulnerado el artículo nueve de la ley 35/2006. Entiende que ha quedado acreditado que reside en Kuwait, donde trabaja y percibe la renta de trabajo.

La administración, por su parte, sostiene que la recurrente no ha acreditado la tributación universal por todas las rentas de trabajo en Kuwait, y por lo tanto considera que no procede la devolución de la retención realizada por una empresa residente en territorio español, en el abono de renta sometidas a retención.

El artículo 9 de la ley 35/2006, dispone:

"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

La Administración nunca ha negado la residencia en Kuwait de la recurrente en el ejercicio 2011, por lo tanto, no podemos entender que se haya vulnerado el artículo 9 de la señalada ley 35/2006.

El problema para la Administración, se plantea, en otros términos: la recurrente, durante el ejercicio 2011, realizó diversos trabajos en territorio español (marzo y abril), por los que percibió de su empresa retribución en España, hasta que en el 22 de abril fue desplazada por su empresa a Kuwait. Por los trabajos realizados en territorio español en marzo y abril la recurrente percibió la correspondiente renta (así se reconoce expresamente en la demanda), abonada por entidad residente en España. Sobre la renta abonada, se realizó la correspondiente retención legalmente establecida.

Por otra parte, y una vez fue desplazada a Kuwait, siguió percibiendo la retribución por trabajo, de una entidad residente en territorio nacional.

Debemos advertir desde ahora, que entendemos probada la residencia de la recurrente en Kuwait a partir de abril de 2011. Asimismo, lo entiende la administración.

Ahora bien, debe examinarse la sujeción a tributación en España de las rentas percibidas por los no residentes.

Para ello debemos considerar dos preceptos, los artículos 12 y 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004:

Artículo 12:

"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."

Artículo 13:

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

c) Los rendimientos del trabajo:

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

(...)

3.º Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional"

De la dicción de los preceptos anteriores, resulta que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, es hecho imponible la obtención de rentas en territorio español por los no residentes. Por lo tanto, nos encontramos con una primera conclusión: las personas que están sujetas a este impuesto en virtud del hecho imponible definido el artículo 12 citado, son personas que no residen en territorio español. Este es el caso de la recurrente, puesto que ha residido fuera de España durante más de 183 días del año.

Ahora bien, esa residencia fuera de España, que reiteramos entendemos probada, no implica que la renta obtenida en territorio español, se encuentre exenta de tributación en España, porque como hemos visto, determina el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

A continuación, el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004, considera rentas obtenidas en territorio español, los rendimientos de trabajo que deriven de una actividad personal desarrollada en territorio español, o cuando se trate de remuneraciones satisfechas por entidades residentes en territorio español, que es lo que ocurre en el presente supuesto.

Así las cosas, tales rentas están sujetas a retención.

Desde esta perspectiva, la administración insiste en que la recurrente acredite que está sujeta en Kuwait, lugar de su residencia, a tributación por las rentas obtenidas como remuneración, de una entidad residente en territorio español y que han sido objeto retención, porque en tal caso asistiríamos a una doble tributación que daría lugar a la correspondiente devolución.

Esto es, si la recurrente se encuentra sometida por obligación personal a tributación universal en el lugar de su residencia, se produciría una doble imposición que daría lugar a la devolución de las cantidades retenidas por la renta satisfecha en España.

Pero precisamente, esta obligación personal universal de tributación en el lugar de residencia es lo que no se ha acreditado, bien al contrario, existe incorporada a autos, una nota verbal de la embajada de Kuwait, de fecha 20 de junio de 2018, en la que se afirma:

"La Embajada del Estado de Kuwait en Madrid
CERTIFICA:

Que la Administración o autoridad fiscal de Kuwait no emitía en relación al ejercicio fiscal 2011 certificados de residencia fiscal en dicho país a nacionales españoles.

Que en el año 2011 no existía en Kuwait impuesto sobre la renta obtenida por personas físicas ni se exigía tributación por renta mundial a las personas físicas residentes fiscales en dicho país.

Se expide el presente certificado para que conste y surta efecto donde convenga a veinte de junio de dos mil dieciocho."

Por lo tanto, no se ha producido ningún gravamen sobre la renta que ha sido abonada por la entidad residente en España, con la correspondiente retención legalmente establecida.

Lo que debe entenderse, es que las rentas de trabajo satisfechas por una entidad residente en España a un no residente, se encuentran sometidas a tributación en territorio nacional, y por tanto, no procede la devolución por las cantidades retenidas legalmente sobre las cantidades abonadas. Y ello es así, porque tales rentas constituyen el hecho Imponible del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Solo la existencia de una doble tributación, en el país de residencia, como consecuencia de una obligación personal y universal de tributación, justificaría la devolución de lo tributado en España para evitar, precisamente, esa doble tributación.

Pero de no existir tal doble tributación, es evidente que se ha producido el hecho imponible al que nos venimos refiriendo y que las rentas que constituyan remuneración, satisfechas por una entidad residente en España, a un no residente, están sujetas a tributación.

Por las razones expuestas, consideramos que la cuestión debatida, no se centra en decidir si la recurrente es o no residente de España, sino en determinar, sí ha existido una doble tributación por rentas obtenidas en España. Y llegamos a la conclusión de que tal doble tributación no existido.

No existe vulneración del artículo 9 de la ley 35/2006, porque en ningún momento se ha negado que la recurrente sea residente en Kuwait. Lo que ocurre es que los preceptos que justifican la imposición en España, y por tanto la denegación de la devolución de las retenciones, se encuentran contenidos en el Real Decreto Legislativo 5/2004, y que ya han sido objeto de examen.

Infracción del artículo 24 de la Constitución española

La recurrente vincula la infracción de este precepto constitucional, en una incorrecta valoración de la prueba, pues como existido a lo largo de todo el escrito de demanda, considera que la denegación de la devolución de las retenciones, se debe a la negación de su residencia fuera de España.

Como hemos podido comprobar por lo anteriormente expuesto, nunca la administración ha negado la residencia en Kuwait, sino que ha afirmado que las retenciones practicadas en territorio español, son ajustadas a derecho pues cumplen con los requisitos del Real Decreto Legislativo 5/2004,

Por lo tanto, no podemos apreciar error en la valoración de la prueba, que la recurrente refiere a la negación de su residencia fuera de España, porque esa residencia nunca ha sido negada por la Administración.

No apreciamos vulneración alguna del artículo 24 de la Constitución.

Infracción del artículo 120 de la Ley General Tributaria

No podemos apreciar infracción de este artículo, puesto que la recurrente ha podido presentar y, de hecho, ha presentado, corrección de autoliquidación que le ha sido denegada. El argumento que utiliza el TEAC, en relación a que la recurrente presentó declaración en España por el impuesto de la renta de las personas físicas, es un argumento tangencial a la cuestión discutida y refleja un hecho que no es relevante para la resolución del presente recurso, pues lo esencial, es que las retenciones se han producido en aplicación del impuesto sobre la renta de no residentes, como de forma inequívoca resulta de la documentación aportada por la propia recurrente, y de su autoliquidación, en la que se expresa el concepto a liquidar, como impuesto de renta de no residentes.

Conclusiones

Para resumir la controversia jurídica que se ha dirimido ante esta Sala, consideraremos un resumen de los hechos que la propia recurrente expone ante la Administración:

"Con fecha 08-01-2013, el contribuyente presentó un escrito donde expone que la solicitud de devolución del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se deriva por su condición de no residente fiscal en España en el ejercicio 2011. En dicho escrito expone, que desde el 28-03-2011 presto mis servicios en la entidad DIRECCION000 (en lo sucesivo DIRECCION002) con NIF NUM000. Con fecha 22-04-2011 como consecuencia de mi desplazamiento laboral mi empleador me trasladó a Kuwait para prestar mis servicios, desde esa fecha resido y trabajo en ese país."

En primer lugar, observamos, que la petición de devolución del impuesto sobre la renta de no residentes, se justifica por la recurrente en que no es residente fiscal en España. Ello en sí mismo, hace decaer el argumento, pues precisamente el impuesto sobre la renta de no residentes, se aplica a personas que no residen en territorio español.

En segundo lugar, la recurrente en ningún momento ha discutido la cuantía de la retención y su justificación. Quiere ello decir, que la Sala no tiene ningún indicio de que la retención en concepto de impuesto sobre la renta de

no residentes, sea incorrecta desde el punto de vista de su cuantía. En ningún momento se ha planteado esta cuestión ni en vía administrativa ni en la demanda.

En tercer lugar, y para finalizar, no existe más posibilidad que denegar la petición actora, puesto que, el fundamento de su argumentación, que consiste en solicitar la devolución de retenciones por el impuesto de renta de no residentes porque no reside en España, no puede sostenerse desde el punto de vista legal.

De lo expuesto resulta la desestimación del recurso.

Tercero.

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por DOÑA Rita, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Carmen García Rubio, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de abril de 2017, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y confirmamos con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que 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 y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, 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.