

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ087288

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 96/2022, de 23 de febrero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 159/2020

**SUMARIO:**

**IRNR. Determinación de la residencia. Convenio con Kuwait.** En el presente caso, las actuaciones traen causa en un procedimiento de verificación de datos incoado para comprobar la residencia fiscal declarada por el contribuyente en el IRNR, ejercicio 2014. La controversia se circunscribe a la condición de residente del contribuyente. El demandante insiste en que durante el ejercicio 2014 permaneció más de 183 días fuera del territorio español, que era residente fiscal en Kuwait y que la Administración vulneró la doctrina de los actos propios al admitir dicha situación en las dos autoliquidaciones presentadas durante en el mismo ejercicio. A juicio de la Sala, el hecho de computar una ausencia superior a 183 días a lo largo del año, sin acreditar la residencia en otro país no demuestra la no sujeción al IRPF. Según el Convenio entre España y Kuwait, sólo podrán tener la consideración de residentes en Kuwait, en el sentido del Convenio, las personas físicas que estén domiciliadas y que sean nacionales de Kuwait, por lo que no se adquiere la residencia fiscal en Kuwait si no se tiene la nacionalidad de dicho Estado. El recurrente, a efectos de probar su residencia fiscal, presentó una serie de documentos sin la debida traducción. La Sala considera que los documentos aportados en ingles sin la debida traducción jurada no despliegan los efectos probatorios.

**Doctrina de los actos propios.** No se vulnera la doctrina de los actos propios, pues nada impide que la Agencia Tributaria modifique una autoliquidación si considera que no concurren los requisitos legalmente exigidos, aunque no haya revisado otros ejercicios u otras declaraciones previas. El hecho de que no se hayan revisado otras autoliquidaciones del Modelo 210 presentadas por el obligado tributario, no implica que la Administración acepta su veracidad. La Agencia Tributaria puede o no ejercitar el derecho de comprobación. El contribuyente no acreditó su residencia fiscal en Kuwait, con independencia de que no pudiera aportar el certificado de residencia fiscal por causa del Convenio de Doble Imposición con Kuwait. Además, la Administración requirió la aportación del certificado de retenciones emitido por dicha entidad pagadora con el desglose de los rendimientos que correspondían, en su caso, al trabajo realizado en España y al que efectivamente se ha llevado a cabo en el extranjero. Dicho certificado no fue aportado, por lo que no se acreditó que los rendimientos del trabajo pagados en España hayan sido abonados por la actividad profesional desarrollada fuera de territorio español. No procede la devolución instada por el contribuyente a través del modelo 210.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7, 8 y 9.  
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 5, 6 y 32.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

**PONENTE:**

*Doña Ana Rufz Rey.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS  
Don ANA RUFZ REY

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2020/0002971

Procedimiento Ordinario 159/2020

Demandante: D. Roman

PROCURADOR Dña. MYRIAM ALVAREZ DEL VALLE LAVESQUE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 96/22

RECURSO NÚM.: 159/2020

PROCURADOR Dña. MYRIAM ALVAREZ DEL VALLE LAVESQUE

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Ruz Rey

-----

En la villa de Madrid, a veintitrés de febrero de dos mil veintidós.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 159/2020, interpuesto por D. Roman, representado por la Procuradora Dña. MYRIAM ALVAREZ DEL VALLE LAVESQUE, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2019, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número nº NUM000, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre la Renta de No Residentes, ejercicio 2014, contra el acuerdo de liquidación provisional, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.**

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**Segundo.**

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**Tercero.**

Estimándose necesario el recibimiento a prueba y practicadas las mismas, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo el día 22/02/2022, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. Ana Rufz Rey.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

El presente recurso contencioso-administrativo tiene por objeto la resolución adoptada en fecha 26 de noviembre de 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM) por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta contra el acuerdo de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el que se practica, al aquí recurrente, la liquidación provisional (confirmada en reposición) por el concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente- Modelo 210 (en adelante, IRNR), ejercicio 2014, de la que no resulta cantidad alguna a devolver.

La cuantía del pleito fue fijada en 8.621,46 euros mediante decreto, no recurrido, de fecha 16 de noviembre de 2020.

Las actuaciones traen causa del procedimiento de verificación de datos incoado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas para comprobar la residencia fiscal declarada por el contribuyente en el IRNR, ejercicio 2014.

La controversia se circunscribe a la condición de residente, a efectos fiscales, del contribuyente. En el escrito de demanda se insiste en que durante el ejercicio 2014 permaneció más de 183 días fuera del territorio español (Kuwait). Se añade que tiene la condición de residente fiscal en Kuwait y que la Administración ha vulnerado la doctrina de los actos propios al admitir dicha situación en las dos autoliquidaciones presentadas, en el mismo ejercicio, a propósito de los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario, que han sido aceptadas.

Con carácter subsidiario se alega la vulneración del artículo 14 de la Constitución Española porque Kuwait expedía los certificados de residencia hasta el año 2016, habiendo cambiado posteriormente de criterio.

En el acuerdo de liquidación se recogen las siguientes consideraciones:

"El pasado 18/03/2016 se notificó al contribuyente propuesta de liquidación provisional desestimando la solicitud de devolución con la motivación:

' Con fecha 30/12/2015 se notificó requerimiento en el que se indica que para resolver ciertas incidencias en la declaración se solicita:

- Certificado de residencia fiscal referido al ejercicio de su declaración, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia en el que debe constar que el contribuyente es residente en el sentido definido del Convenio.
- Certificado de retenciones emitido por la entidad pagadora desglosando e indicando expresamente los rendimientos que corresponda, en su caso, al trabajo realizado en España y al trabajo que efectivamente se haya podido realizar en el extranjero para la entidad pagadora, así como los periodos del año a que corresponden.

Dicha documentación no ha sido aportada, por tanto continúa siendo residente fiscal en España durante el 2014 y los rendimientos del trabajo pagados desde España por la entidad DIRECCION000, NIF: NUM004 se consideran obtenidos por la actividad personal del contribuyente en España'.

- En primer lugar hay que señalar que el contribuyente aporta diversa documentación en escrito de alegaciones, NUM001, sin la correspondiente traducción al castellano incumpliendo el artículo 36.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que establece: La lengua de los procedimientos tramitados por la Administración General del Estado será el castellano (...).

- No aporta ninguno de los documentos solicitados: (...)

- El artículo 5 del TRLIRNR, RD Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, 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.

Artículo 6. Residencia en territorio español.

La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Referido a la residencia fiscal la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) establece:

Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

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 periodo 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 periodo 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.

- El artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y el Estado de Kuwait para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Kuwait el 26 de mayo de 2008 establece lo siguiente:

'1. A los efectos de este Convenio, la expresión 'residente de un Estado contratante' significa:

a) en el caso de Kuwait: toda persona física domiciliada en Kuwait y que tenga nacionalidad kuwaití; y toda sociedad constituida en Kuwait; b) en el caso de España: toda persona que, en virtud de su legislación, esté sujeta a imposición por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en España exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en España, o por el patrimonio allí situado. De lo establecido en el Convenio entre España y Kuwait se deduce que sólo podrán tener la consideración de residentes en Kuwait en el sentido del Convenio las personas físicas que estén domiciliadas y que sean nacionales de KUWAIT, por lo que no se adquiriría la residencia fiscal en Kuwait si no se tiene la nacionalidad de dicho Estado.

- De acuerdo con la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos reflejada en numerosas consultas entre ella la Consulta Vinculante V0630-14: 'Para acreditar la residencia fiscal en otro Estado se deberá aportar un certificado de residencia expedido por la autoridad tributaria competente del país donde se dice residir. No obstante, si dicho país tuviese suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional, al objeto de aplicar el convenio, la residencia fiscal en dicho Estado se deberá acreditar mediante un certificado de residencia expedido a los efectos del propio convenio'.

- Igualmente se pone en su conocimiento que, la Dirección General de Tributos se reitera en su posición de aceptar únicamente el Certificado de residencia fiscal como prueba válida en la consulta Vinculante 0665-13 que establece que 'Hay que tener en cuenta que son los obligados tributarios quienes deben probar los hechos que les dan derecho a disfrutar de un beneficio fiscal, siendo el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes de los Estados la forma idónea de acreditar la residencia fiscal'.

- Por otro lado hay que señalar que el contribuyente era residente fiscal en España durante el ejercicio precedente 2013 - consta su presentación de la declaración de IRPF. El hecho de computar un número superior a 183 días de ausencia a lo largo del año, sin acreditar la residencia en otro país no permite ser excluido del IRPF. La administración ha interpretado que las ausencias son temporales mientras no se acredite la residencia habitual en otro país y que las ausencias dejarán de ser temporales cuando se acredite mediante certificado fiscal que se ha adquirido la residencia en otro Estado. Sin esta prueba la permanencia en el exterior se entiende que es temporal y su plazo computa en España para determinar la presencia en España. (DGT 27-6-97; 23-2-00). La presunción de residencia debe desvirtuarse mediante prueba de la residencia habitual en otro país que ha de acreditarse mediante certificación de residencia expedida por las autoridades fiscales del país de que se trate (DGT 30-11-92). En relación con la acreditación de la residencia fiscal, como es el caso del contribuyente, la consulta de la DGT 0296-02 estableció la exigencia de certificado de residencia fiscal y éste para ser válido, debía expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado en que lo expide y debe ser expedido por la autoridad fiscal competente.

- Dado que no consta aportado certificado de residencia fiscal durante el año 2014 no puede ser considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no residentes (IRNR) y continúa siendo residente fiscal en España en dicho ejercicio 2014. Artículos 8 y 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF .

- No obstante lo anterior, se pone de manifiesto que no acredita que el importe de los rendimientos y retenciones pagados desde España por la entidad DIRECCION000 ' , durante el 2014 fueran abonados por su actividad personal desarrollada fuera de territorio español.

- En consecuencia, en caso de que se aportase el certificado de residencia fiscal en Kuwait, ejercicio 2014 y fuera contribuyente no residente en España, dichos rendimientos del trabajo se considerarían obtenidos en territorio español. Artículo 13.1.c.)1º del Texto refundido de la Ley IRNR , RD Leg. 5/2004 de 5 de marzo."

## Segundo.

El acuerdo anterior viene confirmado por la desestimación del recurso de reposición contra él interpuesto, en el que se rechazan las alegaciones del contribuyente, en esencia, en los siguientes términos:

"SEGUNDO. De acuerdo con:

El artículo 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes , aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, señala que 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.

El artículo 6 establece la residencia en territorio español , señalando que se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF - , aprobado por la Ley 35/2006 de 28 de noviembre y en el artículo 8.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades .

En cuanto a la residencia fiscal, la Ley del IRPF art. 9 , señala que los contribuyentes tienen su residencia habitual en territorio español cuando se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días (..)

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

El artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y el Estado de Kuwait para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Kuwait el 26 de mayo de 2008 establece lo siguiente: '1. A los efectos de este Convenio, la expresión 'residente de un Estado contratante' significa:

a) en el caso de Kuwait : toda persona física domiciliada en Kuwait y que tenga nacionalidad kuwaití; y toda sociedad constituida en Kuwait;

b) en el caso de España : (..)

(..)

Por otro lado hay que señalar que el contribuyente era residente fiscal en España durante los ejercicios precedentes, hasta el 2013 - consta su presentación de la declaración de IRPF de ese año. El hecho de computar un número superior a 183 días de ausencia a lo largo del año, sin acreditar la residencia en otro país no permite ser excluido del IRPF. La administración ha interpretado que las ausencias son temporales mientras no se acredite la residencia habitual en otro país y que las ausencias dejarán de ser temporales cuando se acredite mediante certificado fiscal que se ha adquirido la residencia en otro Estado. Sin esta prueba la permanencia en el exterior se entiende que es temporal y su plazo computa en España para determinar la presencia en España. (DGT 27-6-97; 23-2-00). La presunción de residencia debe desvirtuarse mediante prueba de la residencia habitual en otro país que ha de acreditarse mediante certificación de residencia expedida por las autoridades fiscales del país de que se trate (DGT 30-11-92). En relación con la acreditación de la residencia fiscal, como es el caso del contribuyente, la consulta de la DGT 0296-02 estableció la exigencia de certificado de residencia fiscal y éste para ser válido, debía expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado en que lo expide y debe ser expedido por la autoridad fiscal competente.

Ni en la tramitación del expediente que dio lugar a la liquidación provisional que ahora se recurre, la de referencia NUM002, ni en el presente recurso de reposición contra la misma, se ha aportado certificado de residencia fiscal en Kuwait durante el año 2014. Por tanto, Don Roman no puede ser considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no residentes (IRNR) y continúa siendo residente fiscal en España en dicho ejercicio 2014 ( Artículos 8 y 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF ).

No obstante lo anterior, se pone de manifiesto que no ha quedado acreditado que el importe de los rendimientos y retenciones pagados desde España por la entidad DIRECCION000 durante el 2014, fueran abonados por su actividad personal desarrollada por el Sr. Roman fuera de territorio español.

En consecuencia, en caso de que se aportase el certificado de residencia fiscal en Kuwait, referido al ejercicio 2014, y fuera, por tanto, contribuyente no residente en España, dichos rendimientos del trabajo se considerarían obtenidos en territorio español ( Artículo 13.1.c.)1º del Texto refundido de la Ley IRNR , RD Leg. 5/2004 de 5 de marzo)."

Por su parte, la resolución del TEARM confirma la actuación administrativa prácticamente en idénticos términos, añadiendo las siguientes conclusiones:

"SEXTO.- Cuestión diferente es si al mismo tiempo que fuera residente fiscal en España, lo fuera también en Kuwait conforme a su normativa interna. En este caso sería de aplicación el Convenio entre el Reino de España y el Estado de Kuwait para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Kuwait el 26 de mayo de 2008 (BOE de 5 de junio de 2013), que en su artículo 4.2 recoge otros criterios para dirimir el conflicto de residencia. Dicho artículo establece: (..)

Pero obsérvese que esta norma de resolución de conflictos sólo está prevista para los casos en que el conflicto de residencia se plantea con una persona de nacionalidad kuwaití ya que con las personas de nacionalidad española el conflicto no es posible ya que el Estado de Kuwait no admite la residencia fiscal en dicho país.

Por tanto, según el Convenio, es incompatible la nacionalidad española con la condición de residente fiscal en Kuwait, por lo que, aún en el supuesto en que se hubiese emitido un certificado de residencia fiscal, ante la evidente contradicción entre el artículo 4 del Convenio y el certificado presentado, deberían prevalecer las disposiciones del Convenio. Por este motivo, en el expediente no consta certificación emitida por la Autoridad fiscal de Kuwait. Y esto es así porque en los supuestos en que un país no admite a los no nacionales como residentes fiscales en el mismo, los contribuyentes tributan en dicho país por obligación real, es decir, exclusivamente por las rentas obtenidas en ese país y, en estos casos, el interesado que tiene la nacionalidad española y ha residido en España hasta su traslado temporal a Kuwait, mantiene su residencia fiscal en España, porque no ha probado que radique en Kuwait el centro de intereses vitales y porque su residencia en Kuwait se considera temporal o esporádica a todos los efectos tributarios y es en España donde está obligado a tributar por obligación personal y, en consecuencia, no puede considerarse probada la residencia alegada.

SÉPTIMO.- El interesado alega también que ante idénticas situaciones (tres autoliquidaciones presentadas) la interpretación de la Administración es radicalmente opuesta, procediendo a la devolución en un caso y negando la misma en otro. A estos efectos procede señalar que la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 mayo 1988 , establece que:

"la doctrina de los actos propios no puede aplicarse cuando a consecuencia de ello pueda prevalecer el interés particular de los sujetos afectados sobre el público protegido por el principio de legalidad, pues sin esta limitación se habría introducido en las relaciones del derecho público administrativo el principio de autonomía de la voluntad en la reclamación de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa".

De esta doctrina se deriva la posibilidad para la Administración de rectificar errores anteriores o modificar su conducta siempre que se atenga a criterios jurídicos. Por ello la aplicación del precedente administrativo presenta dos límites: el interés público y la ilegalidad del precedente. Y de ahí que el precedente administrativo puede ser

invocado con éxito en materias en que la Administración actúe con un margen de discrecionalidad, para evitar que ésta degenera en arbitrio, pero no en el Derecho tributario, ya que se trata de una materia estrictamente sometida al principio de legalidad. En consecuencia esta alegación debe ser desestimada."

## Tercero.

En lo que hace a la normativa aplicable, el artículo 5 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 (en adelante, Ley del IRNR), establece, a los efectos que aquí interesan:

"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."

Según el artículo 6 del mismo texto legal, la residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (en adelante, Ley del IRPF).

Por su parte, el artículo 9 de la Ley del IRPF previene lo siguiente:

" 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."

De otro lado, el artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y el Estado de Kuwait para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Kuwait el 26 de mayo de 2008, dispone:

"1. A los efectos de este Convenio, la expresión 'residente de un Estado contratante' significa:

a) en el caso de Kuwait: toda persona física domiciliada en Kuwait y que tenga nacionalidad kuwaití; y toda sociedad constituida en Kuwait;

b) en el caso de España: toda persona que, en virtud de su legislación, esté sujeta a imposición por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en España exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en España, o por el patrimonio allí situado. De lo establecido en el Convenio entre España y Kuwait se deduce que sólo podrán tener la consideración de residentes en Kuwait en el sentido del Convenio las personas físicas que estén domiciliadas y que sean nacionales de KUWAIT, por lo que no se adquirirá la residencia fiscal en Kuwait si no se tiene la nacionalidad de dicho Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) se la considerará residente exclusivamente del Estado contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados contratantes, se la considerará residente exclusivamente del Estado contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado contratante en el que dicha persona tiene su centro de intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados contratantes, se la considerará residente exclusivamente del Estado contratante donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados contratantes, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado contratante del que sea nacional;

d) si su situación no pudiera determinarse conforme a lo dispuesto en el subapartado c), las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo."

Según el artículo 14 de dicho Convenio :

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 15, 17, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado contratante a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante pueden someterse exclusivamente a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) el perceptor permanece en el otro Estado contratante durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) las remuneraciones se pagan por un empleador que no sea residente del otro Estado contratante, o en su nombre, y

c) las remuneraciones no las soporta un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado contratante.

(..)".

#### **Cuarto.**

Siguiendo con lo expuesto en el fundamento anterior, es evidente que las prevenciones del Convenio entre el Reino de España y el Estado de Kuwait impiden que las autoridades de este último certifiquen la condición de residente fiscal del aquí recurrente, puesto que carece de la nacionalidad de dicho Estado. Ahora bien, no puede apreciarse vulneración del artículo 14 de la Constitución Española por el hecho de que las autoridades de Kuwait expidieran tales certificados hasta el 14 de marzo de 2016, pues es evidente que la valoración de dicha actuación excede de la competencia de esta Sala.

En el caso de autos se ha presentado la siguiente prueba documental:

- Modelo 30, "Declaración censal de alta en el Censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o de variación de datos personales" presentado el 11 de junio de 2014 consignando el domicilio en el extranjero (Kuwait).

- Las tres autoliquidaciones del IRNR sin establecimiento permanente, Modelo 210, presentadas en la misma fecha, 30 de junio de 2015, declarando en todas ellas el domicilio en Kuwait (ingresos de capital mobiliario con devolución de 37,68 euros que se hace efectiva mediante transferencia bancaria realizada por la Agencia Tributaria en fecha 6 de noviembre de 2015; imputación de rentas inmobiliarias ( DIRECCION001, Almería) con resultado a ingresar de 56,72 euros, que se domicilia, y la declaración de rentas del trabajo que es aquí cuestionada). - Contrato de arrendamiento de vivienda unifamiliar sita en la CALLE000 número NUM003, DIRECCION002, de fecha 18 de enero de 2013, suscrito por el contribuyente y su cónyuge, donde se estipula una duración de dos años de obligado cumplimiento. Esto no obstante, el contrato se resuelve en fecha 30 de abril de 2014, fijando una indemnización por rescisión anticipada.

- Certificado de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF emitido por la entidad pagadora, DIRECCION000. Efectivamente, con una retribución de 25.357,26 euros le practican una retención de 8.621,46 euros, que es la cantidad cuya devolución se insta a través del Modelo 210.

- Certificado de residencia de la Embajada de España en Kuwait, de fecha 6 de marzo de 2016, que indica que está inscrito en el Registro de Matrícula Consular como residente desde el 27 de mayo de 2014.

- Pasaporte en el que consta la autorización de residencia en Kuwait.

- Escritura de compraventa, de fecha 23 de agosto de 2017, donde figura que el recurrente reside en Kuwait (interviene su esposa en su nombre) por la que transmiten su inmueble en DIRECCION001, Almería. Se acompaña también Modelo 211 - IRNR, Retención en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente, con ingreso en efectivo de 3.360 euros y el Modelo 210 del año 2017, en el que obtienen la devolución de la retención.

También se presenta un conjunto de documentos esenciales que, no obstante, no han sido debidamente traducidos. Aunque esta circunstancia se puso de manifiesto en vía administrativa, la documentación se ha aportado nuevamente con el escrito de demanda sin acompañar su traducción.

Hemos de recordar que la traducción jurada de los documentos es un requisito preceptivo según el artículo 144.1 de la LEC, que dispone: " A todo documento redactado en idioma que no sea el castellano o, en su caso, la lengua oficial propia de la Comunidad Autónoma de que se trate, se acompañará la traducción del mismo." Dicha normativa es de aplicación supletoria en esta jurisdicción conforme a lo previsto en la Disposición Final Primera de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Además, el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que " En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa."

En consecuencia, los siguientes documentos no despliegan los efectos probatorios postulados por la parte actora: contrato de arrendamiento de vivienda en Kuwait vigente desde el 1 de junio de 2014 (en inglés y en árabe); documentación en inglés sobre la contratación del contribuyente y las condiciones de trabajo; nóminas en inglés; certificado en inglés de Creative Children International School, de fecha 7 de septiembre de 2014, indicando que Roman está registrado para el año académico 2014-2015; recibo en inglés del primer semestre del año académico 2014-2015, de la estudiante María Virtudes.

## Quinto.

Antes de exponer las conclusiones del examen de las circunstancias, recordemos la doctrina sobre vulneración del principio de confianza legítima y actos propios de la Administración, previsto en el párrafo 2º del artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aplicable *ratione temporis*, y vigente conforme al artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

En la STS 1006/2018, de 13 de junio (ponente: Excmo. Sr. Magistrado D. Jesús Cudero Blas, recurso de casación 2800/2017), se establece lo siguiente:

" SEGUNDO. El principio de confianza legítima.

(..)

No parece necesario ahora reproducir literalmente o replicar in extenso las numerosas resoluciones recaídas sobre la cuestión, aunque sí afirmar que nos hallamos ante un principio de creación jurisprudencial cuya eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Dicho de otro modo, aunque es posible identificar determinados requisitos generales que acotan la naturaleza, la significación, el alcance y los efectos de tal principio, serán las características del asunto las que permitirán determinar si se ha producido, o no, la infracción de la confianza legítima, en el bien entendido que ésta no es más que una consecuencia de la buena fe que, necesariamente, debe presidir las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos.

Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015 , con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede

considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder. "

#### **Sexto.**

Sentado lo anterior, hemos de rechazar las alegaciones de la parte actora sobre vulneración de los actos propios, pues nada impide que la Agencia Tributaria modifique la autoliquidación del Modelo 210 si considera que no concurren los requisitos legalmente exigidos, ello aunque no hubiera revisado otros ejercicios u otras declaraciones. Esto es, el hecho de que no se hayan revisado dos de las tres autoliquidaciones del Modelo 210 presentadas por el obligado tributario no implica aceptación alguna de su veracidad por parte de la Administración, quien puede o no ejercitar el derecho de comprobación que le compete.

Más allá de la interpretación que haya de hacerse de las ausencias esporádicas que, entre otras, queda fijada en la STS de 28 de noviembre de 2017 (recurso de casación 812/2017), la cuestión es que el contribuyente pretende obtener la devolución de las retenciones soportadas por los rendimientos de trabajo pagados en España por la entidad DIRECCION000. Con independencia de que no pudiere aportarse el certificado de residencia fiscal por causa del Convenio de Doble Imposición con Kuwait, la Administración también requirió la aportación del certificado de retenciones emitido por dicha entidad pagadora con el desglose de los rendimientos que correspondiesen, en su caso, al trabajo realizado en España y al que efectivamente se hubiese llevado a cabo en el extranjero. Dicho certificado no ha sido aportado en momento alguno, por lo que no se ha acreditado que los rendimientos del trabajo pagados en España por la entidad DIRECCION000. hayan sido abonados por la actividad profesional desarrollada fuera de territorio español.

Así las cosas, ha de entenderse que las retribuciones han sido satisfechas por trabajos realizados en España que, por tanto, están sujetos a tributación en territorio nacional, salvo que, para evitar la doble imposición, se sometieran a carga impositiva en otro país conforme a los convenios aplicables, circunstancia que no concurre en el caso de autos, por lo que no procede la devolución instada por el contribuyente a través del modelo 210, lo que conlleva la confirmación de la actuación de la Administración.

En definitiva, el presente recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado.

#### **Séptimo.**

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 presente caso se imponen a la parte actora las costas causadas en la presente instancia, en atención a la desestimación del recurso contencioso-administrativo y en ausencia de circunstancias que justifiquen lo contrario, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.4 de dicho texto legal, señala 2.000 euros como cuantía máxima, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas.

Por todo lo expuesto, en nombre de S.M. el Rey y en el ejercicio de la potestad que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

### **FALLAMOS**

#### **Primero.**

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo número 159/2020 interpuesto contra la resolución del TEARM objeto de la presente litis y los actos administrativos de los que trae causa.

#### **Segundo.**

IMPONEMOS a la parte actora las costas procesales devengadas en la presente instancia, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, 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, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0159-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0159-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.