

Artículos de Opinión

Mayo 2022

**Maite Ojeda, Asesora
Fiscal en B Law & TAX**



La importancia de una tutela judicial efectiva

Es bien sabido que el papel que los jueces desempeñan en nuestra sociedad consiste en administrar la justicia. Para cumplir con tal misión, los jueces aplican las normas contenidas en el ordenamiento jurídico que por tener, en ocasiones, elementos sujetos a entendimiento, necesitan de su interpretación. La administración de justicia constituye un pilar fundamental para salvaguardar los derechos de los individuos, pues, tienen la certeza de que, si estos derechos se ven infringidos de manera injusta por un tercero, un juez imparcial les dará la razón.

Desafortunadamente, la función de los jueces y su ámbito de actuación, sin embargo, está siendo desvirtuado poco a poco. Estamos observando una tendencia de éstos a alejarse de las normas ya establecidas para, en base a argumentos subjetivos y sin ningún fundamento jurídico, crear nuevas reglas.



"Es decir, lejos de interpretar las leyes, a la vista de la jurisprudencia de los últimos años, parece que los jueces tienden a legislar, atribuyéndose competencias que no les corresponden. "

Un ejemplo de ello es la Sentencia de la Audiencia Nacional dictada en fecha 5 de noviembre de 2020 en el marco del Procedimiento Ordinario 505/2017. La Audiencia Nacional, a nuestro juicio, se extralimita en sus funciones a la hora de interpretar la legislación al aplicar, desde nuestro punto de vista de forma incorrecta el **artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR) y creando así una nueva norma de tributación.**

Los hechos que traen causa de la referida Sentencia se pueden resumir en que, la parte demandante, que

trabajaba como asalariado por cuenta de una entidad española, trasladó en el mes de abril del ejercicio 2011 y por motivos laborales, su residencia de España a Kuwait. Fue en Kuwait donde permaneció el resto del año 2011 y donde percibió la mayor parte de sus rentas de ese ejercicio, que consistieron en los salarios recibidos de la entidad española por sus servicios prestados desde Kuwait. De esta forma, aunque se trasladó la residencia a Kuwait, el empleado mantuvo el contrato laboral con la entidad española, y continuó recibiendo sus rentas de esta entidad.

Sin embargo, al no cumplirse ninguno de los requisitos contenidos en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) para determinar la residencia fiscal en España, (esto es, criterio de permanencia y centro de intereses económicos), el empleado fue no residente fiscal en España durante el ejercicio 2011. La cuestión relativa a la no residencia fiscal del trabajador no ha sido discutida ni por la Administración ni por la Audiencia Nacional.

Por ser considerado como no residente fiscal para el ejercicio 2011, el empleado debía tributar, en España, en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). Este Impuesto, somete a tributación en España únicamente las rentas de fuente española y, es aquí, en relación al concepto de "renta de fuente española" dónde surge el debate y la discrepancia con el criterio mantenido primero por la Administración y respaldado por la Audiencia Nacional a hora de aplicar la norma.

La Sentencia de la Audiencia Nacional somete a tributación en España todas las rentas del trabajo percibidas por el empleado durante el ejercicio 2011, con independencia de si los trabajos se desarrollaron en España o en Kuwait y, todo ello, por considerar que:



“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.”

Nuestra postura es radicalmente opuesta a este criterio puesto que del tenor literal del artículo 13.1.c) de la LIRNR se extrae que las prestaciones percibidas por un contribuyente por razón de empleo serán renta de fuente española cuando la **actividad personal se desarrolle en territorio español**. Teniendo en cuenta que desde el mes de abril, el empleado estuvo trabajando desde Kuwait, mantenemos que las rentas del trabajo percibidas a partir del mes de abril no deben someterse a tributación en España, ya que los trabajos se desarrollaron desde Kuwait.

Esta conclusión se respalda en base a las numerosas sentencias y resoluciones emitidas por nuestros Tribunales al respecto. En concreto, debemos citar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2017. Este Tribunal, que, si bien se trata de un órgano administrativo adscrito al Ministerio de Hacienda y Función Pública, es un órgano especializado en materia tributaria y, por tanto, conocedor de la normativa fiscal y su aplicación, ha establecido expresamente que “(...) El punto de conexión ya no es pagar desde España, sino que pasa a ser el lugar donde se desarrolla el trabajo (...)”.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en las Sentencias 105/2015 de 27 de enero de 2015, 29/2015 de 15 de enero de 2015, 1139/2014 de 23 de septiembre de 2014 y 1047/2014 de 28 de julio de 2014.

Además, nos resulta sorprendente que incluso la Dirección General de Tributos, que es el órgano directivo del Ministerio de Hacienda y Función Pública, responsable de la planificación, dirección, coordinación, control y ejecución de la política tributaria del Gobierno, a través, entre otras, de las consultas vinculantes V2245-11, de 26 de septiembre de 2011, V1842-13, de 05 de junio de 2013, V1842-13, de 05 de junio de 2013, V0433-14, de 17 de febrero de 2014, V2710-14, de 09 de octubre de 2014,

V2876-14, de 27 de octubre de 2014 y V1683-19, de 8 de julio de 2019 haya considerado como renta del trabajo de fuente española y, por tanto, sujeta a tributación en España, exclusivamente la percibida por el desarrollo de los trabajos en territorio español en supuestos como el que nos ocupa.

A pesar de que, no solo la propia LIRNR recoge en su artículo 13, con claridad, las rentas sujetas a tributación en España, sino que además y, por si hubiera alguna duda al respecto, se ha clarificado el contenido de dicho artículo a través de los numerosos pronunciamientos administrativos y judiciales, **la Audiencia Nacional se desmarca deliberadamente de estos criterios** y la consecuencia es el sometimiento a tributación de unas rentas que, por ley, no deben tributar en España.

El principio de separación de poderes que rige en nuestro Estado distingue entre el poder ejecutivo, legislativo y judicial y cada uno de ellos tiene una competencia delimitada: El poder ejecutivo; administrar y gobernar, el poder legislativo; elaborar y aprobar las leyes, y el poder judicial: juzgar y hacer cumplir las órdenes de los jueces. La tarea de los jueces debe ceñirse, por tanto, a administrar justicia lo que se consigue, interpretando las leyes que emanan del legislativo. Este deber de interpretar no puede significar la creación de nuevas normas pues, en ese caso, estaría legislando y por tanto extralimitándose de sus funciones.

La Audiencia Nacional, al gravar unas rentas que no quedarían sujetas por Ley, lo que hace es instaurar una nueva regla de tributación hasta ahora inexistente, algo que, en absoluto debería hacer, ya que excede de su competencia.

La consecuencia última de todo esto no es solo el quebrantamiento del principio de separación de poderes, sino la vulneración del principio de tutela judicial efectiva recogido constitucionalmente, pues el hecho de que los jueces puedan desvincularse de las Leyes a la hora de impartir justicia deja al individuo en una situación de inseguridad jurídica al no poder conocer de antemano las normas que debe cumplir, lo que produce una situación de total indefensión.

Desgraciadamente, no ha sido este el único pronunciamiento judicial que nos ha sorprendido ingratamente. Desde hace algún tiempo, hemos podido comprobar que, los jueces y tribunales, lejos de impartir justicia, tienen una predisposición a crear nuevas normas o alejarse de lo previamente



establecido. Teniendo en cuenta que el campo del derecho tributario entra dentro de un orden de gran amplitud como es el contencioso-administrativo, hemos llegado a la conclusión de que la única alternativa para paliar estas situaciones de injusticia es una mayor especialización de los jueces en esta materia. Así, si los jueces son capaces de conocer con precisión la norma tributaria, serán capaces de sentenciar coherentemente.

Maite Ojeda,
Asesora Fiscal en B Law & TAX