

Referencia: NFJ052707

## TRIBUNAL SUPREMO

*Sentencia de 16 de octubre de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 1/2013*

*BOE de 19 de diciembre de 2013*

### SUMARIO:

**IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados.** *Requisitos. Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se declara la ilegalidad del inciso del art. 111.b) RD 1775/2004 (Rgto IRPF), en la redacción dada por el RD 687/2005 «... y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.».*

### PRECEPTOS:

[RD 1775/2004 \(Rgto IRPF\), art. 111.b\).](#)  
[RDLeg. 3/2004 \(TR Ley IRPF\), art. 9.5.](#)

### PONENTE:

*Don Manuel Vicente Garzón Herrero.*  
Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE  
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO  
Don MANUEL MARTIN TIMON  
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO  
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

### SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Octubre de dos mil trece.

VISTA ante esta Sección Segunda de la Sala Tercera la Cuestión de Ilegalidad número 1/2013, planteada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , por auto de 5 de marzo de 2013 , en referencia al inciso final del artículo 111.b del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio que aprueba el Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuya cuestión de ilegalidad han sido partes, de un lado, la Administración General del Estado , representada y dirigida por el Abogado del Estado; y, de otro, el Procurador D. Emilio García Guillén, en nombre y representación de D. Valeriano , bajo la dirección de Letrado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencia de 21 de febrero de 2013 recaída en el recurso 921/2010 afirmaba: "FALLAMOS: Que debemos estimar y estimamos el recurso interpuesto por el Procurador D. Emilio García Guillén, en nombre y representación de D. Valeriano , contra la resolución de 28 de abril de 2010, dictada por el Tribunal

Económico Administrativo Regional de Madrid, que desestimó la reclamación económico administrativa que se registro con el número NUM000 , que interpuso contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Gestión desestimatorio del Recurso de Reposición deducido contra la liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, régimen especial de la renta de no residentes ejercicio 2005 por importe de cero euros, por ser contraria a derecho la resolución recurrida que se anula así como la liquidación provisional de la que procede, debiéndose plantear cuestión de ilegalidad ante el Tribunal Supremo contra el inciso final del apartado b) del artículo 111 del Real Decreto 1774/2004, de 30 de julio , del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que dice y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español . No se hace expresa imposición de costas. Notifíquese esta sentencia a las partes haciendo indicación que no cabe recurso a los efectos del artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial . " .

### **Segundo.**

Posteriormente, la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid con fecha 5 de marzo de 2013 y en el recurso número 921/2010, dictó auto con la siguiente parte dispositiva: "LA SALA ACUERDA : 1º) Plantear cuestión de ilegalidad contra el inciso final del artículo 111 b) del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio , por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que dispone literalmente << ... y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español>>; 2º) emplazar a las partes para que, en el plazo de quince días, puedan comparecer y formular alegaciones ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo; y 3º) Remitir urgentemente con la certificación de este auto copia testimoniada de los autos principales y del expediente administrativo a dicho Tribunal. " .

### **Tercero.**

Emplazadas las partes, la Administración General del Estado y D. Valeriano se personan como partes en la Cuestión de Ilegalidad referida.

### **Cuarto.**

Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 2 de octubre pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sala

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero. Antecedentes.**

Se plantea, mediante esta Cuestión de Ilegalidad, por auto de 5 de marzo de 2013 de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , la conformidad con el Ordenamiento Jurídico del inciso final del artículo 111 b) del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio , por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La decisión judicial que formula la Cuestión de Ilegalidad sustenta el pronunciamiento en que el inciso añadido por el artículo 111 b) del Real Decreto 1775/2004 carece de cobertura en el artículo 9.5 del Real Decreto Legislativo 3/2004 por lo que vulnera el principio de Reserva de Ley. Tampoco ofrece cobertura al inciso añadido por el Reglamento, y cuya conformidad con el Ordenamiento Jurídico se cuestiona, la Disposición Final Segunda del Real Decreto Legislativo 3/2004 que sirve de base al desarrollo reglamentario controvertido.

Se añade que es indudable que el inciso añadido impidió al recurrente del Recurso Contencioso-Administrativo 921/10 disfrutar del beneficio invocado en el ejercicio 2005, lo que no sucedió en el ejercicio 2004. La pérdida del beneficio tuvo lugar, por tanto, por efecto del Reglamento y no de la Ley.

Por su parte, el Abogado del Estado se opone a la estimación de la Cuestión de Ilegalidad y afirma que en la naturaleza de las cosas está que el beneficio concedido por el artículo 9.5 del Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de marzo se refiere sólo a las rentas de trabajo. Fundamenta tal opinión en el análisis sistemático del propio Decreto impugnado, Decreto 687/2005 de 10 de junio, y en legislación posterior, y a tal efecto alega: "Que esta opción se refiere exclusivamente a rendimientos de trabajo es algo que se desprende no solo de lo que dice el artículo 9.5 mencionado, sino también de lo que después

desarrolló el Reglamento, Real Decreto 1775/04, de 30 de julio en el que se introdujo un Título regulador de la materia por Real Decreto 687/05, de 10 de junio. Así comienza en el artículo 111 , sobre ámbito de aplicación, desarrollando los requisitos ya establecidos en el Real Decreto Ley: En el apartado b) se habla de la relación laboral y se dice que el desplazamiento es consecuencia de un contrato de trabajo; el apartado c) vuelve a decir que los trabajos deben realizarse en España y habla del cálculo de la retribución; el apartado d) se refiere una vez más a los trabajos para la empresa o entidad; y por último el apartado e) dice claramente que es preciso <<que los rendimientos del trabajo que se deriven de la relación laboral no estén exentos>>.

Añade que se trata de un opción posible exclusivamente para rendimientos de trabajo. Ello se confirma por la Disposición Transitoria Única del Real Decreto 687/05, de 10 de junio, que comienza diciendo <<cuando se hubiesen satisfecho rendimientos de trabajo ...>> y a continuación hace referencia a las retenciones e ingresos a cuenta.

También se confirma por la legislación posterior. Ya que este régimen especial se volvió a recoger en la Ley del Impuesto de la Renta 35/2006, de 28 de noviembre y después en su Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en un Título VIII que lleva como rótulo: <<Régimen Especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español>>.

Los trabajadores desplazados temporalmente a territorio español por las empresas pueden optar por un régimen especial favorable que evita que tributen por toda su renta, y les faculta para tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes."

De otro lado, sostiene que un Reglamento Ejecutivo puede tener un cierto carácter innovador que implica el desarrollo de normas anteriores, citando al efecto las sentencias de esta Sala de 10 de julio de 2001 y la de 3 de febrero de 1992 .

### **Segundo. Decisión de la Sala.**

#### **A) Texto de la norma con rango de Ley y del Reglamento cuestionado**

El artículo 9.5 del Real Decreto Legislativo 3/2004 afirma: "Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por este Impuesto o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

Que no hayan sido residentes en España durante los diez años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

Que los trabajos se realicen efectivamente en España.

Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministerio de Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado."

B) Texto legal del artículo 111 del Real Decreto 1775/04 en la redacción dada a dicho texto por el Real Decreto 687/2005 de 10 de junio: "Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y existe una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1 c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, no exceda del 15 por 100 de todas las contraprestaciones del trabajo

percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por 100.

Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero.

d) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. Se entenderá cumplida esta condición cuando los servicios redunden en beneficio de una empresa o entidad residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. En el caso de que el desplazamiento se hubiera producido en el seno de un grupo de empresas, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y exclusivamente a estos efectos, será necesario que el trabajador sea contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.

e) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes."

### **Tercero. Contraste de preceptos.**

En nuestra opinión el texto del Real Decreto Legislativo establece un principio general en el primer párrafo del apartado cinco consistente en un crear una opción en favor de quienes adquieran su residencia en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español. La opción ofrecida es la de tributar por el Impuesto sobre la Renta, o, alternativamente, por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Esta opción se supedita a las "condiciones" que el precepto menciona. De un lado es patente que la "opción" que se concede no tiene otro límite que la adquisición de la residencia en territorio español y que esa residencia se obtenga por el desplazamiento a territorio español. De otro lado, en las condiciones que a continuación se mencionan no hay referencia alguna a la posibilidad de excepciones de la opción previamente concedida a quienes obtengan rentas procedentes de un establecimiento permanente.

Parece, por tanto, indudable que la excepción a la opción previamente concedida y contenida en el Reglamento y consistentes en que el optante no obtenga rentas que se podrían calificar como obtenidas mediante un establecimiento permanente no tenía cobertura en el texto del Real Decreto Legislativo.

Contra esta conclusión no pueden prevalecer las alegaciones del Abogado del Estado. Afirma éste, en primer lugar, que la lógica de la regulación de las rentas percibidas mediante el establecimiento permanente, lleva a la conclusión de que la excepción reglamentaria está recogida implícitamente en la Ley.

Tal tesis podría prosperar si las relaciones Ley y Reglamento se desarrollaran de modo exclusivo en el plano de la lógica. Son otros los principios que rigen esas relaciones (primacía de la ley, y, reserva material y formal de la ley), y ello sin olvidar que no se ha hecho esfuerzo alguno por acreditar que el juego de tales principios abona la opción reglamentaria y que la lógica institucional lleva a la conclusión explicitada en la norma reglamentaria y no a la que se infiere del texto literal del Real Decreto Legislativo.

En segundo término, la justificación del reglamento impugnado como consecuencia de otras disposiciones contenidas en el propio reglamento impugnado, tampoco puede servir de justificación a la norma cuestionada, pues esos preceptos adolecen del mismo vicio que se reprocha al texto impugnado, "inexistencia de norma previa que les sirva de cobertura".

En tercer lugar, la norma con rango de ley que ahora establece la limitación que el Reglamento impugnado novedosamente recogía sólo tiene vigencia a partir de su publicación pero no antes. Precisamente, la inclusión del vicio discutido en una norma posterior con rango de ley acredita la insuficiencia de la previa norma reglamentaria cuestionada.

Finalmente, no es ocioso recordar que la habilitación reglamentaria utilizada hacía aconsejable que la inclusión del inciso reglamentario discutido, (excepción al ejercicio de la opción que se ofrecía en el texto legal con rango de ley), fuera debidamente razonada y explicada, lo que evidentemente no se hizo.

### **Cuarto. Conclusión.**

De todo lo expuesto se infiere la necesidad de estimar la cuestión de ilegalidad planteada, respecto del inciso final del artículo 111 b) del Real Decreto 687/2005 respecto de la expresión: "... y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español."

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la Potestad de juzgar que emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

## FALLAMOS

Que estimando la cuestión de ilegalidad número 1/2013 planteada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, debemos declarar y declaramos la ilegalidad en la redacción dada por el Real Decreto 687/2005 del apartado b) del artículo 111 del Real Decreto 1774/2004 : "... y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español."

Esta sentencia, una vez que sea firme, se comunicará a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y su parte dispositiva deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado, a los efectos previstos en el art. 72.2, en relación con el 126.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Se adoptarán cuantas medidas sean necesarias para cumplimentar este mandato.

No hacemos imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.