

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 3 de diciembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 7998/2024

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Seguridad jurídica. Igualdad. Tutela judicial efectiva. La sentencia de instancia desestimó el recurso porque, a su parecer, de la documentación aportada no resultaba acreditado el cumplimiento del requisito consistente en que los trabajos en el extranjero redundaran en beneficio de una entidad residente, para la aplicación de la exención litigiosa. Pone de manifiesto que tal documentación consiste en cartas procedentes de empresas no residentes, pertenecientes al grupo de la contratante del actor, que se refieren a los trabajos desarrollados por el mismo en diferentes países, careciéndose de un certificado que de forma ordenada contemple los desplazamientos en particular durante el año y las funciones desarrolladas con una mínima precisión. Y que el actor se ha referido únicamente a los servicios prestados a las filiales que por su inconcreción o falta de sustancia no se puede apreciar que hayan redundado en un beneficio a favor de las filiales, y en todo caso redundan a favor del grupo en su conjunto, tratándose de servicios que no pudieran contratarse con un tercero. En este caso no concurre un tratamiento disímil, a personas diferentes, generador de desigualdad constitucionalmente relevante. Aquí, al contrario, es el mismo contribuyente, al que se le regulariza en dos ejercicios distintos la exención contemplada en el art. 7 p) LIRPF para los rendimientos del trabajo por trabajos desempeñados efectivamente en el extranjero, con fundamento en análogos trabajos y elementos de prueba; siendo así que en una primera sentencia se concluye que esos trabajos beneficiaron las empresas no residentes destinatarias de los mismos, y en la segunda -objeto del recurso de casación- se niega el reporte de esa utilidad, sin que la sentencia haya expresado la eventual presencia de una alteración en las circunstancias o en la prueba aportada para su acreditación, o puesto de manifiesto las razones de su cambio de criterio. En principio, resulta contrario a las reglas de la lógica, que el Tribunal de instancia haya afirmado una cosa y su rigurosa contraria, en solo unos meses, y prescindiendo por completo de la motivación justificadora de este cambio de criterio, por virtud del cual, algo puede ser y no ser a un mismo tiempo. Es en esa, cuando menos aparente, contradicción, donde el recurso de casación puede penetrar, por excepción, en el ámbito de la valoración de la prueba. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar el alcance, y en su caso, la naturaleza vinculante o no, que pudiera tener una afirmación fáctica establecida en una sentencia firme precedente, en relación con otra sentencia ulterior dictada por la misma Sala distinta Sección, pero con prácticamente idéntica composición, y pronunciada siete meses después de la primera, con la que existe absoluta conexidad al concurrir entre ambas identidad tanto subjetiva, como objetiva; y, en particular, si la afirmación de la primera de las resoluciones que considera que los trabajos desempeñados por el recurrente en el extranjero beneficiaron a las entidades no residentes destinatarias de los mismos, puede ser negada, en la segunda sentencia, sin explicar las razones determinantes del cambio en los hechos, en la prueba aportada, en su apreciación o en el criterio del tribunal sentenciador.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO****Magistrados/as**

PABLO MARÍA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
JOSE LUIS REQUERO IBÁÑEZ

Síguenos en...



RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ANGELES HUET DE SANDE
TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 03/12/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7998/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7998/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Diego Córdoba Castroverde

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Rafael Toledano Cantero

D.ª Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 3 de diciembre de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de D. Emilio interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 22 de febrero de 2021 que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a un acuerdo de liquidación provisional en relación con el IRPF, ejercicio 2017.

La sentencia n.º 594/2024, de 24 de julio, dictada por la Sección Quinta (Sección de Apoyo) de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimó el recurso contencioso-administrativo, tramitado como procedimiento ordinario n.º 900/2021, con la siguiente ratio decidendi:

«[...] la cuestión queda ceñida a la acreditación de la realización por el actor de trabajos en el extranjero que redundaran en beneficio de una entidad residente fuera y, a juicio de la Sala, del examen de la documentación aportada no resulta acreditado el cumplimiento de tan fundamental requisito necesario para la aplicación de la exención litigiosa en aplicación de la normativa y jurisprudencia recopilada en el fundamento precedente.

Se dispone de cartas procedentes de empresas no residentes, pertenecientes al grupo de la contratante del actor, que se refieren a los trabajos desarrollados por el mismo en diferentes países, careciéndose de un certificado que de forma ordenada contemple los desplazamientos en particular durante el año y las funciones desarrolladas con una mínima precisión.

El actor se ha referido únicamente a los servicios prestados a las filiales que por su inconcreción o falta de sustancia no se puede apreciar que hayan redundado en un beneficio a favor de las filiales, y en todo caso redundan a favor del grupo en su conjunto, tratándose de servicios que no pudieran contratarse con un tercero.

En méritos a lo expuesto procede la desestimación de la demanda.».

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Síguenos en...



1.La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y los artículos 14 y 24 de la Constitución española, en relación con los principios de igualdad en la aplicación de la ley y derecho a la tutela judicial efectiva.

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que la sentencia recurrida, en relación con el ejercicio 2017, realiza un pronunciamiento radicalmente distinto al realizado, para el ejercicio 2016 por el mismo órgano judicial respecto de la misma persona, infringiendo el principio de igualdad, así como el de tutela judicial efectiva al no expresarse las razones de ese cambio de decisión, debiendo tenerse por arbitrario el resultado que supone que una persona, sobre idénticos asuntos litigiosos, obtenga inmotivadamente respuestas distintas del mismo órgano judicial.

3.Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de octubre de 2024, habiendo comparecido D. Emilio, como recurrente, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el plazo de treinta días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como recurrente, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, que se opone a la admisión.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.

1.El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y el recurrente, se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2.En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3.El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada (i) fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA]; (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA]; siendo así que, además (iv) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA].

De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- Cuestiones litigiosas y marco jurídico.

1.Un análisis del expediente administrativo y las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes: La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional, impugnada en la instancia, se fundamentó, entre otras consideraciones, en que no quedaba suficientemente acreditado el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 7 p) de la Ley IRPF para la aplicación de la exención por los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, ya que no se acredita que dichos trabajos beneficien a las entidades no residentes y, por tanto, se estaría dispuesto a pagar a un tercero independiente por su prestación, como por

Síguenos en...



ejemplo: contratos de apoyo a la gestión firmados entre la matriz y las filiales que se mencionan en las cartas aportadas, facturación entre las sociedades por los servicios prestados, solicitud de los servicios por parte de la entidad no residente, órdenes de trabajo, carta de asignación a proyectos en el extranjero, documentación de las licitaciones y proyectos que se mencionan etc...

2.La sentencia de instancia desestimó el recurso porque, a su parecer, de la documentación aportada no resultaba acreditado el cumplimiento del requisito consistente en que los trabajos en el extranjero redundaran en beneficio de una entidad residente, para la aplicación de la exención litigiosa. Pone de manifiesto que tal documentación consiste en cartas procedentes de empresas no residentes, pertenecientes al grupo de la contratante del actor, que se refieren a los trabajos desarrollados por el mismo en diferentes países, careciéndose de un certificado que de forma ordenada contemple los desplazamientos en particular durante el año y las funciones desarrolladas con una mínima precisión. Y que el actor se ha referido únicamente a los servicios prestados a las filiales que por su inconcreción o falta de sustancia no se puede apreciar que hayan redundado en un beneficio a favor de las filiales, y en todo caso redundan a favor del grupo en su conjunto, tratándose de servicios que no pudieran contratarse con un tercero

3.El escrito de preparación se fundamenta, en esencia, en que la misma Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, distinta Sección pero con una composición prácticamente coincidente, había dictado Sentencia en fecha 18 de diciembre de 2023 (recurso 92/2022), en relación con un acuerdo de liquidación por el IRPF correspondiente al ejercicio 2016 en la que, ante una situación y hechos análogos, estimó totalmente el recurso interpuesto por el recurrente al considerar la naturaleza de los servicios prestados y las funciones desarrolladas en dichos cometidos por el obligado tributario, que se describen en la documentación aportada por este, ponen de manifiesto que, con independencia de que también beneficiaran al grupo empresarial en su conjunto, reportaban un beneficio o valor añadido para las entidades no residentes destinatarias de tales trabajos, empresas filiales receptoras de los mismos. Afirma que en ambos casos los argumentos jurídicos fueron idénticos, así como las pruebas aportadas, adaptadas a cada uno de los ejercicios.

A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y los artículos 14 y 24 de la Constitución Española, en relación con los principios de igualdad en la aplicación de la ley y derecho a la tutela judicial efectiva.

TERCERO.- Cuestión en la que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión: Determinar el alcance, y en su caso, la naturaleza vinculante o no, que pudiera tener una afirmación fáctica establecida en una sentencia firme precedente, en relación con otra sentencia ulterior dictada por la misma Sala distinta Sección, pero con prácticamente idéntica composición, y pronunciada siete meses después de la primera, con la que existe absoluta conexidad al concurrir entre ambas identidad tanto subjetiva, como objetiva; y, en particular, si la afirmación de la primera de las resoluciones que considera que los trabajos desempeñados por el recurrente en el extranjero beneficiaron a las entidades no residentes destinatarias de los mismos, puede ser negada, en la segunda sentencia, sin explicar las razones determinantes del cambio en los hechos, en la prueba aportada, en su apreciación o en el criterio del tribunal sentenciador.

CUARTO.- Justificación de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1.Este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la cuestión jurídica afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que aconseja un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2.Esta Sección de admisión ya ha tenido ocasión de preguntar a la Sección sentenciadora sobre la idoneidad de las sentencias de contraste dictadas por la misma Sala y sección que la recurrida, discerniendo si cabría apreciar el requisito de ajenidad -entre distintos Tribunales- cuando, invocando tal supuesto, se cita como contradictoria una sentencia de la misma Sala y Sección que la recurrida, que analiza un supuesto objetiva y subjetivamente idéntico al sustanciado en la

primera sentencia y, finalmente, teniendo en cuenta, el breve periodo transcurrido entre ambas por la misma Sección (auto de 5 de julio de 2023, que dio lugar al recurso de casación n.º 9082/2022).

El presente caso es diferente, pues no concurre un tratamiento disímil, a personas diferentes, generador de desigualdad constitucionalmente relevante. Aquí, al contrario, es el mismo contribuyente, al que se le regulariza en dos ejercicios distintos la exención contemplada en el artículo 7 p) LIRPF para los rendimientos del trabajo por trabajos desempeñados efectivamente en el extranjero, con fundamento en análogos trabajos y elementos de prueba; siendo así que en una primera sentencia se concluye que esos trabajos beneficiaron las empresas no residentes destinatarias de los mismos, y en la segunda -objeto del recurso de casación- se niega el reporte de esa utilidad, sin que la sentencia haya expresado la eventual presencia de una alteración en las circunstancias o en la prueba aportada para su acreditación, o puesto de manifiesto las razones de su cambio de criterio.

3.Se impone, por tanto, que la Sala se pronuncie para el particular supuesto que subyace en este recurso de casación, el de ponderar si, ante una constatada -o, al menos, no controvertida por el tribunal sentenciador- analogía de situaciones fácticas -naturaleza de los trabajos desempeñados-, una sentencia dictada en un litigio tributario debe respetar, como fundamento, la realidad fáctica y jurídica sostenida en otra firme precedente con la que existe una intensa conexidad, al existir identidad entre las partes y también sobre la cuestión enjuiciada, aunque se refieran a ejercicios económicos distintos.

En definitiva, está aquí en juego, decisivamente, no tanto la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de instancia en este concreto asunto, en sí misma considerada -y en la que, si le la toma aisladamente, no podríamos entrar sin quebrantar la esencia misma del recurso de casación, que excluye de su ámbito objetivo las cuestiones de hecho (art. 87 bis, 1 LJCA); sino, más bien, la abierta e insoluble contradicción que surge al ser comparada la sentencia ahora impugnada en casación con la de signo contrario, dictada por el mismo Tribunal, al mismo recurrente, y en atención a hechos y elementos probatorios análogos. Tal sentencia, devenida posteriormente firme, fue consentida por la Administración del Estado ahora recurrida.

En principio, resulta contrario a las reglas de la lógica, que el Tribunal de instancia haya afirmado una cosa y su rigurosa contraria, en solo unos meses, y prescindiendo por completo de la motivación justificadora de este cambio de criterio, por virtud del cual, algo puede ser y no ser a un mismo tiempo. Es en esa, cuando menos aparente, contradicción, donde el recurso de casación puede penetrar, por excepción, en el ámbito de la valoración de la prueba.

4.A ello cabe añadir que, recientemente, la Sección Segunda de esta Sala ha dictado Sentencia de fecha 17 de julio de 2025 (RCA/5342/2023) en la que ante una situación análoga a la que es suscita en este recurso (dos sentencias de la misma Sala y Sección dictadas con una diferencia de ocho meses que sostuvieron ante idénticas pruebas la afectación parcial y la no afectación parcial del inmueble que constituye la vivienda habitual de la administradora de la sociedad y su esposo al desarrollo de la actividad ejercida en sede de una entidad mercantil, sin que la segunda sentencia que rechazó la afectación parcial motivara el cambio de valoración de la prueba), ha fijado como doctrina que, «Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por el mismo órgano judicial o por otro órgano judicial distinto, el que pronuncia la segunda sentencia debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio, o por qué valora la prueba de una forma diferente».

Se hace conveniente, por tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a esta cuestión a fin de reafirmar, reforzar, preservar, completar o modificar, si es necesario, la doctrina sentada por esta Sala, tarea propia del recurso de casación.

QUINTO.- Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1.En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico tercero.

2.Las normas que en principio serán objeto de interpretación son, el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y los artículos 14 y 24 de la Constitución española, en relación con los principios de igualdad en la aplicación de la ley y derecho a la tutela judicial efectiva.

SEXTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.
Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SÉPTIMO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º)Admitir el recurso de casación n.º 7998/2024, preparado por la representación procesal de D. Emilio contra la sentencia dictada el 24 de julio de 2024, por la Sección Quinta (Sección de Apoyo) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso n.º 900/2021.

2º)La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar el alcance, y en su caso, la naturaleza vinculante o no, que pudiera tener una afirmación fáctica establecida en una sentencia firme precedente, en relación con otra sentencia ulterior dictada por la misma Sala distinta Sección, pero con prácticamente idéntica composición, y pronunciada siete meses después de la primera, con la que existe absoluta conexidad al concurrir entre ambas identidad tanto subjetiva, como objetiva; y, en particular, si la afirmación de la primera de las resoluciones que considera que los trabajos desempeñados por el recurrente en el extranjero beneficiaron a las entidades no residentes destinatarias de los mismos, puede ser negada, en la segunda sentencia, sin explicar las razones determinantes del cambio en los hechos, en la prueba aportada, en su apreciación o en el criterio del tribunal sentenciador.

3º)Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y los artículos 14 y 24 de la Constitución Española, en relación con los principios de igualdad en la aplicación de la ley y derecho a la tutela judicial efectiva.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º)Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º)Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º)Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).