

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

Referencia: NFJ041986

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 26 de enero de 2011

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 188/2009

**SUMARIO:**

**IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero.** Requisitos. Que el trabajo efectivo y realizado en el extranjero lo sea en favor o para entidades o empresas no residentes en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero. Procede la aplicación de la exención del art. 7.º p) Ley 40/1998 (Ley IRPF) a los rendimientos del trabajo que percibieron empleados socios de una entidad por los servicios de consultoría prestados a entidades vinculadas no residentes y que se facturaron mediante contratos intragrupo, y es que se ha conseguido probar que el trabajo realizado por los empleados socios ha reportado un beneficio o valor añadido para la entidad no residente destinataria de los mismos: se han aportado los contratos de los referidos trabajadores; un documento explicativo del rol internacional o cometido tanto de la empresa como el profesional de cada directivo; cuadro explicativo de las retribuciones declaradas exentas con detalle, para cada perceptor, del número de días viajados, fechas de salida y llegada, origen, destino y días de estancia; los contratos intragrupo suscritos entre la entidad recurrente y otras entidades del grupo sobre operaciones vinculadas; los *job summary* que recogen el detalle de las horas trabajadas y facturadas en cada proyecto y los gastos incurridos y copia de las facturas intragrupo emitidas. *Cálculo del importe de los rendimientos devengados por cada día en el extranjero.* Por otro lado, para determinar el porcentaje de días efectivamente trabajados en el extranjero dentro del ejercicio tiene sentido el criterio empleado por la recurrente, de no partir del cálculo de los rendimientos del trabajo percibidos en un año, en un ejercicio, sino de los días efectivos de trabajo, ya que tal criterio está en la lógica del sistema de facturación que emplea el grupo y del art. 7.º p). [Vid., en el mismo sentido, STS, de 8 de noviembre de 2012, recurso nº 3116/2011 (NFJ049532), que resuelve el recurso interpuesto contra esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 7.º p).  
RD 214/1999 (Rgto. IRPF), arts. 5.º y 8.º A.3.b).  
Ley 58/200 (LGT), art. 105.13.  
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.3.  
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 7.º p).  
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 6.º 2.

**PONENTE:**

*Doña Ana Isabel Martín Valero.*  
Magistrados:

Don ANA ISABEL MARTIN VALERO  
Don ANA MARIA SANGÜESA CABEZUDO  
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA  
Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ  
Don TOMAS GARCIA GONZALO

## SENTENCIA

Madrid, a veintiseis de enero de dos mil once.

La Sala constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso administrativo número

188/2009, interpuesto por el Procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de ACCENTURE, S.L contra la

resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de abril de 2009 que desestima las reclamaciones económico

administrativas que había interpuesto contra acuerdos de liquidación de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF por

rendimientos de trabajo o profesionales de los ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005; habiendo sido parte en las presentes

actuaciones, la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

La cuantía del recurso se ha fijado en 778.136,32 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Interpuesto el recurso, previos los oportunos trámites, se confirió traslado a la parte actora para que en el término de veinte días formalizase la demanda, lo que llevó a efecto en escrito presentado el 4 de diciembre de 2009, en el que, tras exponer los Hechos y Fundamentos de Derecho que estima aplicables, termina suplicando: << (...) dicte sentencia por la que se declare nula, anule o revoque la resolución impugnada>>.

### Segundo.

El Abogado del Estado contestó la demanda en escrito presentado el 8 de marzo de 2010, en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró aplicables, recaba sentencia desestimatoria de todas las pretensiones de la parte actora.

### Tercero.

Abierto el trámite de conclusiones, se ha evacuado por ambas partes, por su orden, y se ha señalado el día 19 de enero de 2011 para votación y fallo, fecha en que ha tenido lugar.

Ha sido PONENTE la Magistrada Ilma. Sra. D<sup>a</sup> ANA MARTIN VALERO, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Accenture, S.A interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de abril de 2009 que desestima las reclamaciones económico administrativas que

había interpuesto contra acuerdos de liquidación de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF por rendimientos de trabajo o profesionales de los ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005.

Resolución que parte como antecedentes fácticos, de las Actas de disconformidad incoadas a la entidad recurrente el 6 de julio de 2007 referentes a retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005, en las que, respecto del fondo de la regularización propuesta, se hace constar que la Entidad presentó el modelo 190 de retenciones por el IRPF y consignó con clave L rentas satisfechas por trabajos realizados en el extranjero que consideró exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.p del Texto Refundido de la Ley del IRPF, sobre las que no practicó retención por este impuesto, detallando el actuario una relación de los perceptores de dichas rentas declaradas exentas, los importes percibidos y los periodos en que las mismas se satisfacían. El actuario entiende que, respecto de dichos trabajadores, no procede admitir la exención sobre esas rentas al no haberse acreditado por la Entidad que se han cumplido los requisitos establecidos en el artículo 7.p del TRIRPF para poder acogerse a la citada exención y en particular se refiere al recogido en el número 1º que requiere que los trabajos se realicen para una empresa no residente en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero y procede a incluir dichas rentas dentro de los rendimientos sujetos a retención y practicar la propuesta de regularización correspondiente.

Junto con las actas se emitieron los correspondientes Informes ampliatorios: en éstos se analiza en detalle en qué medida puede entenderse que los trabajos se realizan para una empresa o entidad no residente en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero, habida cuenta de que en este caso los trabajos se realizan en el seno de una multinacional y cómo debe cuantificarse la renta exenta, remitiéndose el actuario a criterios sentados por la Dirección General de Tributos. Respecto del cálculo de la renta exenta, señala el Informe que habiéndose negado la procedencia de la exención, no sería necesario entrar en el mismo, pero señala que la Entidad no ha calculado la renta exenta siguiendo dichos criterios, añade que la divergencia se encuentra tanto en la base de las retribuciones imputables a los desplazamientos al extranjero, como en el cálculo de la proporción de los días desplazados.

Tales actas fueron confirmadas por los acuerdos de liquidación dictados en fecha 27 de diciembre de 2007, contra los que la entidad actora interpuso la correspondiente reclamación económico administrativa que fue desestimada por la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 16 de abril de 2009, aquí impugnada.

## Segundo.

La parte actora expone en su demanda, en síntesis:

1º Que el Grupo Accenture desarrolla su actividad en el sector servicios, y dentro de éste, principalmente en el de servicios de consultoría, lo que implica necesariamente la realización de numerosos viajes al extranjero por un gran número de empleados, tanto los que tienen categoría de socios como el resto de los profesionales de la compañía. De esta manera se prestan servicios tanto a clientes finales como a entidades vinculadas al propio Grupo, situadas en el extranjero.

2º Que como consecuencia de la prestación de estos servicios en el extranjero se dan ciertas circunstancias que no han sido puestas en duda en ningún momento en el procedimiento de inspección. Así:

- .- Desplaza empleados (socios o no) al extranjero a prestar estos servicios.
- .- El motivo del desplazamiento al extranjero es, precisamente, la prestación de los servicios profesionales que constituyen el objeto social de la compañía en beneficio de empresas o entidades extranjeras.
- .- Factura los honorarios de sus servicios siempre, sea a clientes no vinculados, sea a entidades del Grupo Accenture (que a su vez prestan servicios a clientes no vinculados).
- .- La facturación intragrupo se hace en consonancia con los términos de los contratos intragrupo suscritos al respecto.
- .- Dichos contratos fueron revisados en el curso de la inspección de tributos y los mismos se consideraron conformes con la normativa de los precios de transferencia
- .- Todos los gastos de viaje al extranjero de los empleados (socios o no) ha sido aceptados como fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades por la Inspección, al ser necesarios para la generación de ingresos por parte de la entidad.

3º La Administración solicitó acreditación del cumplimiento de los requisitos establecidos para la aplicación del artículo 7 p), pero, mientras que dicho cumplimiento fue aceptado para los profesionales no socios de la compañía, fue negado para los socios. Que en ambos casos fue precisa una labor probatoria concreta porque la Inspección no aceptó a priori la aplicación de la exención para ningún profesional, fuera socio o no. Tanto para unos como otros, la compañía aportó el mismo tipo de documentación, la Inspección optó por no aceptar la exención para los socios sobre la base de que en el caso de los socios no se había probado que las entidades beneficiarias de los servicios que dieron lugar a los desplazamientos eran extranjeras. Pero lo cierto es que ambos profesionales se desplazan para hacer lo mismo: prestar servicios de consultoría

4º Expone los requisitos del artículo 7.p) Ley 40/1998 , y señala que, de los requisitos establecidos en el mismo existe controversia en el presente procedimiento únicamente sobre el cumplimiento de uno de ellos, cual es que el trabajo se realice en beneficio de una compañía no residente en España o de un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Recoge la evolución normativa del precepto y resalta que la Dirección General de Tributos, antes de 2007 , no aceptaba la exención en caso de trabajos intragrupo ni cuando se tratase de tareas de dirección o supervisión, si bien posteriormente modificó este criterio.

5º Una vez expuesto lo anterior, manifiesta que en el presente procedimiento, en el curso de la Inspección ocurrió lo siguiente:

.- Había aplicado la exención en los ejercicios 2002 a 2005 a dos tipos de empleados: a) Trabajadores que se desplazan al extranjero a implantar un proyecto en una sociedad ajena al Grupo Aventure. La aplicación de la exención a estos trabajadores no ha sido discutida por la Inspección; b) Empleados cuya calificación profesional es muy alta y tienen categoría interna de socios. La función de estos trabajadores es de dirección del negocio y de gestión con los clientes. Se dedican fundamentalmente a definir que tipo de servicios se pueden presentar a un determinado sector de negocio en un momento determinado o que prioridades tienen las empresas del sector, a controlar la implementación de un determinado proyecto en un cliente concreto como el responsable del sector, a apoyar a los respectivos responsables de las sociedades extranjeras del Grupo Accenture en la venta de determinados proyectos a clientes; a coordinar la venta y la implementación de proyectos específicos en grupos multinacionales etc. Se trata, por tanto, de servicios que se prestan a sociedades extranjeras del Grupo Accenture (a fin de optimizar sus proyectos con sus clientes), pero, en todo caso, siempre como labor de dirección de los proyectos a implantar a dichos clientes. Es en este caso en el que surge la controversia entre la recurrente y la Inspección.

.- Que, habiéndose admitido como válidos para la exención los servicios intragrupo se entiende por el TEAC que no se ha probado que, en el presente caso, los servicios prestados por los empleados con categoría de socios han beneficiado a entidades no residentes. Así, la Inspección exigía probar cuáles eran los clientes finales y últimos de cada servicio, prueba que era imposible, puesto que son las entidades extranjeras del Grupo Accenture las que facturan a esos clientes finales, y en esas facturas no se detallan las horas de cada persona que participa en ese proyecto. Lo que si podía probar es que sus clientes directos eran entidades extranjeras (del Grupo Accenture) y que los servicios habían sido facturados a éstas, y a tal efecto expone de qué prueba se sirvió ante la Inspección.

6º A continuación, explica como se facturan los servicios intragrupo, aporta la prueba de dicha facturación, un informe de perito y documentación que justificaría las responsabilidades internacionales de los socios implicados en la exención:

.- En cuanto a la facturación intragrupo, expone los distintos tipos de contratos intragrupo, en concreto el Internacional Engagements e Internacional Assignments, referido a un clientes de más de un país, de forma que el cliente final contrata con filiales y éstas precisan de los recursos de otras entidades del Grupo; Internacional Services Agreements, contrato empleado para centralizar determinados servicios y funciones del grupo; Billings Service, mediante el que se centraliza toda la facturación intragrupo y que se presta desde Holanda por Accenture Participations BV; e Intellectual Property Services, referido a la contratación para servicios de desarrollo de activos intangibles por parte de las entidades operativas del Grupo con Accenture Global Services, domiciliada en Suiza.

.- Señala que está probado que servicios se han prestado a entidades no residentes pues basta la prueba de que los servicios se facturaron a las beneficiarias. Señala que los socios directivos a los que se refiere el pleito, dirigen grupos operativos en ámbitos nacional e internacional, en beneficio de la actora y de entidades vinculadas;

se trata de socios con responsabilidades internacionales que trabajan para clientes, luego reportan beneficios a entidades no residentes, de ahí que se facturen.

- Expone cómo se controlan las horas incurridas por esos socios a través de los llamados Jobs que se abren por cada cliente y en los que, cada quince días, se apuntan las horas y los gastos. Cuando se trata de jobs con entidades vinculadas, no se indica el cliente final o tercero y expone la forma de probar que el servicio se presta a un no residente.

7º Por último alega que el cálculo del importe de la exención que se ha hecho por parte la Administración es erróneo, de forma que al no prever nada la normativa del IRPF sino a partir de 2007, se ha calculado por día laborables, con exclusión de los fines de semana, lo que es coherente con la exigencia de trabajo efectivo.

### Tercero.

La Abogacía del Estado, en su contestación a la demanda señala que la cuestión litigiosa se centra en si las retribuciones percibidas por los socios coincidiendo con viajes de trabajo a empresas del Grupo no residentes y que no son servicios a terceros, pueden acogerse a la exención del artículo 7.p) de la Ley 40/1998. Que en el caso de empleados no socios, la actora ha probado que los servicios han sido en beneficio de las empresas no residentes, pero en el caso de los socios, los desplazamientos se han hecho en el seno de relaciones internas del grupo, no vinculadas con trabajos relacionados con terceros. Los documentos aportados son documentos internos, privados, que no dan fe respecto de terceros (artículos 1225 y 1230 del Código Civil). Los empleados de la actora que son socios o directivos han realizado tareas de dirección y gestión, luego se presume que son viajes para trabajos dentro de los intereses propios de cada filial, y por tanto en beneficio de la demandante pues se entiende que tales viajes se hacen porque conviene a los intereses de la actora en el extranjero.

Esta conclusión no se contradice con el esquema de facturación pues, según el esquema que obra en la demanda, en teoría la actora pasa la factura a Accenture Participations BV que no es receptora de los servicios, con lo que se altera el lugar natural de la imposición de la renta que sería Holanda. Cita en apoyo de sus alegaciones las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid y Extremadura cuyos datos obran en su escrito de contestación y se opone a los alegatos de la actora en lo que hace al cálculo del importe exento pues, con independencia de que para los ejercicios regularizados no hubiere una previsión expresa, con el criterio seguido por la actora se maximiza indebidamente el número de días. Por lo tanto, el cálculo debe ser el número de días en el extranjero dividido por 365 días o el número de horas trabajadas en el extranjero dividido por el número de horas laborables pues las retribuciones de los trabajadores se calculan sumando la jornada de trabajo más los periodos de descanso.

### Cuarto.

La cuestión litigiosa se circunscribe a determinar si procede la aplicación de la exención artículo 7.p) de la Ley 40/1998, a los rendimientos de trabajo que percibieron empleados socios de la entidad recurrente por los servicios de consultoría prestados a entidades vinculadas no residentes y que facturó mediante contratos intragrupo y, por tanto, si debió practicar retención.

El artículo 7 p) Ley 40/1998, en la redacción aquí aplicable por razones temporales, dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, establece que estarán exentas las siguientes rentas:

(...) "p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

2º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

La exención tendrá un límite máximo de 60.101,21 euros anuales. Reglamentariamente podrá modificarse dicho importe.



La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el art. 8.A.3.b) del Reglamento de este Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

Y en el mismo sentido, el artículo 5 RD 214/1999, de 5 de febrero, modificado por el RD 579/2001, dispone que:

"Estarán exentos del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

2. La exención tendrá un límite máximo de 10.000.000 de pesetas anuales (60.101,21 euros).

3. La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

Así pues, junto con el límite cuantitativo y la incompatibilidad, los requisitos que se exigen para aplicar la exención son: Primero, un requisito objetivo: que los rendimientos para que estén exentos deben referirse a trabajos «efectivamente realizados»; segundo, un elemento territorial: que esos trabajos efectivos se realicen «en el extranjero» luego debe haber un desplazamiento físico; tercero, un requisito teleológico: que ese trabajo efectivo y el desplazamiento que exige su realización lo sea en favor de «para entidades o empresas no residentes en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero».

En el supuesto de autos se cuestiona este último requisito, esto es, que los trabajos se hayan realizado "para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero"

#### Quinto.

Se trata, pues, de una cuestión de prueba, y en concreto del hecho de que el trabajo realizado por determinados empleados socios ha reportado un beneficio o valor añadido para la entidad no residente destinataria de los mismos. Este último extremo, que expresamente ya prevé la normativa vigente, más que innovar, ha explicitado lo que estaba implícito en la preposición "para" del artículo 7.p).1º Ley 40/1998. En todo caso la prueba de tales extremos de la exención constituye una carga procedimental exigible al obligado tributario (artículo 105.1 LGT).

El TEAC en la resolución impugnada señala que no se justifica por parte de la entidad comprobada, en relación con los trabajadores desplazados que motivaron las regularizaciones ahora recurridas, los clientes o proyectos específicos para los cuales han trabajado en los distintos desplazamientos, limitándose, a través del documento explicativo aportado "descripción del rol internacional" a facilitar el nombre de sociedades ajenas al grupo que se citan como clientes de la entidad, pero no se acredita que los servicios prestados sean para los citados clientes, y tampoco se ha identificado a otras empresas del grupo que pudieran ser destinatarias de los citados servicios o trabajos.

Ahora bien, la Sala estima que la prueba aportada por la entidad actora, tanto en el procedimiento de inspección como en este proceso contencioso administrativo, permite tener por acreditado que los servicios prestados por los citados trabajadores socios lo fueron para las entidades vinculadas o filiales de Accenture, S. L. en el extranjero.

Se han aportado por la actora: los contratos de los referidos trabajadores; un documento explicativo del rol internacional o cometido tanto de la empresa como el profesional de cada directivo; cuadro explicativo de las retribuciones declaradas exentas con detalle, para cada perceptor, del número de días viajados, fechas de salida y llegada, origen, destino y días de estancia; los contratos intragrupo suscritos entre la entidad recurrente y otras

entidades del Grupo Accenture sobre operaciones vinculadas (Internacional Engagement Agreement, Internacional Assignment Agreement, Internacional Services Agreement, Billing Services Agreement e Intelectual Property Services); los "job summary" que recogen el detalle de las horas trabajadas y facturadas en cada proyecto y los gastos incurridos y copia de las facturas intragrupo emitidas.

#### **Sexto.**

Dicho lo anterior, una vez probado que los empleados socios a los que se refiere la regularización se desplazaron al extranjero, hecho éste no cuestionado por la Administración, la documentación aportada por la actora, a que se ha hecho mención, permite considerar probado que tales empleados que realizaron trabajos para otras entidades no residentes del Grupo Accenture.

Este hecho se deduce de las facturas giradas en virtud del contrato de billing service de facturación y del referido al desarrollo de activos intangibles a las entidades no residentes vinculadas (siendo éstas las que facturan al cliente final) facturas que no han sido impugnadas de contrario; habiéndose especificado, tanto las entidades para las que se realizaron los trabajos, como los concretos proyectos -identificados mediante un código- en los que trabajaron, y sin que el hecho de que no se hayan aportado los contratos o los proyectos de las filiales con el cliente final sea determinante en orden a la justificación de la exención, pues los trabajadores desplazados han prestado sus servicios, y por ello han cobrado las rentas consideradas exentas, para la entidad vinculada no para el cliente final de ésta última. Así, de lo alegado por la actora cabe entender que los beneficiarios directos o inmediatos lo han sido esas filiales y los indirectos o mediatos, sus clientes finales, y por tanto que esos empleados han desarrollan su cometido profesional en relación al servicio que esas filiales prestan a tales clientes finales.

Al respecto hay que señalar que la pericial obrante en autos se ha centrado más que la prueba de la prestación de un determinado servicio, en la forma de facturar las horas imputadas o incurridas referidas a un concreto proyecto; tal metodología - según la pericial- es la propia de las empresas que prestan servicios de consultoría. Ciertamente una cosa es la prueba de cómo se factura y otra es la prueba de la realidad y contenido de la actividad profesional de la que se deducen esas horas facturadas; ahora bien, tal y como se ha expuesto, de las horas cargadas, facturadas y cobradas por servicios prestados a empresas no residentes que se corresponde a hojas de tiempo que rellena cada profesional, cabe deducir por lo ya expuesto la prueba de los requisitos del artículo 7.p) 1º .

Y en cuanto al contenido de la actuación profesional de los trabajadores socios, como se ha dicho, la pericial se refiere al modo de facturar y a la dificultad de probar el contenido por razón de lo que es el trabajo propio de consultoría; además, señalan los peritos, tal servicio no siempre se plasma por escrito pues puede ser de palabra, mediante participación en reuniones, etc.; y lo mismo cabe deducir de la facturación aportada como documental, que probaría un servicio identificado con un código, pero no su contenido. Ahora bien, del artículo 7.p) 1º Ley 40/1998 no cabe deducir un paradigma en cuanto al contenido del trabajo efectivamente realizado. Lo relevante es que sea real y que sea en beneficio de la entidad no residente destinataria y es aquí, de nuevo, cuando cobra valor que se haya facturado por la demandante.

#### **Séptimo.**

En todo caso, una vez que la Administración acepta que ese trabajo efectivo de consultoría pueden prestarlo empleados del máximo rango y para entidades vinculadas, empleados que, además, trabajan en amplios ámbitos geográficos de responsabilidad y respecto de todo un sector, si esto se admite, decimos, cabe deducir que a diferencia de quien no es personal directivo, el cometido de esos socios o directivos no tiene por qué ceñirse inmediatamente a un cliente final concreto o a un proyecto concreto con éste último. Cabe así entender que consista, por ejemplo, en asesorar a la entidad no residente vinculada en el diseño estratégico, identificación de mercados, mejora de procesos, captación comercial y de gestión de clientes, servicios de gestión de personal etc.. actuaciones propias de un servicio de consultoría del que se beneficiaría esa entidad vinculada no residente por el que factura -según las reglas del Grupo- ya al cliente final.

En conclusión, la demandante ha asumido la carga de probar los elementos de la exención del artículo 7.p).1º y la Sala, tras valorar la prueba practicada y revisar la valoración que hizo la Administración, entiende probados tales elementos en autos y que se debieron tener probados en sede de inspección. Esto supone que si

ahora la demandada admite que tal exención alcanza a socios y directivos y por servicios entre entidades vinculadas, pero entiende que los servicios o son ficticios o los desplazamientos se han diseñado para lograr la exención o no han reportado un beneficio a una entidad no residente y se trata de un beneficio para la propia actora y no para sus filiales, si esto se opone, la demandada debió asumir la carga de probarlo (cf. artículo 217.3 LEC ).

## **Octavo.**

En cuanto al cálculo de la exención, la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, la que dispone en el artículo 7.p).2 que la exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero. A su vez el artículo 6.2 del Reglamento del Impuesto aprobado por RD 439/2007, de 30 de marzo , prevé que para el cálculo se toman en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero y para el cálculo del importe de los rendimientos devengados por cada día en el extranjero «se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año».

Tal y como reconoce la demandada, para los ejercicios a los que se refiere la regularización de autos, no existía el criterio antes expuesto, con lo cual todo queda a la apreciación de la razonabilidad del criterio que defiende frente al que sostiene la Abogacía del Estado. Pues bien, aunque todo quedaría resuelto apelando a los criterios seguidos para los empleados no socios a los que se les ha admitido la exención, entiende la Sala que el seguido por la actora es coherente y razonable con el régimen de la exención cuestionada que se basa en un trabajo efectivo y en desplazamientos.

En efecto, si para el cálculo de la renta exenta hay que determinar el porcentaje de días efectivamente trabajados en el extranjero, es razonable, decimos, que a tal divisor se aplique el dividendo formado por los días laborables que serán los efectivamente trabajados en el ejercicio. Tal criterio está en la lógica del sistema de facturación que emplea el grupo y que en sí no se ha cuestionado, luego tiene sentido que no se parta del cálculo de los rendimientos de trabajo percibidos en un año, en un ejercicio, sino de los días efectivos de trabajo pues esa es la lógica del artículo 7 .p)

## **Noveno.**

Por lo expuesto, procede la estimación del presente recurso contencioso-administrativo, y anulación de la resolución del TEAC impugnada. Todo ello, sin condena costas, al no apreciarse temeridad o mala fe a los efectos previstos en el artículo 139 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

VISTOS los preceptos citados y demás normas de procedente aplicación.

## **FALLAMOS**

Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso administrativo número 188/2009, interpuesto por la representación procesal de la entidad ACCENTURE, S.L contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 16 de abril de 2009; resolución que anulamos así como la liquidación de la que trae causa; sin condena en costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes haciéndoles saber que contra ella no cabe recurso de casación ordinario alguno.

Así por ésta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos de su razón, lo pronunciamos mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN:** Fue publicada la anterior Sentencia en la forma acostumbrada. Madrid a  
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.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.



Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado  
D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez  
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

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.