

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072014

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)

Sentencia 785/2018, de 11 de septiembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 516/2017

SUMARIO:

IRPF. Hecho imponible. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Requisitos. Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero. Contratos de joint venture. La empleadora del contribuyente, ha colaborado en el proyecto de la construcción y explotación del tren de alta velocidad que une las ciudades de la Meca y Medina, siendo el cliente de dicho proyecto el Gobierno Saudí a través de una entidad pública. Para la ejecución de ese proyecto la entidad se integró en un consorcio hispano-saudí constituido entre las empresas de los dos Estados, el cual se constituyó como una agrupación empresarial *joint venture*, sin personalidad jurídica propia, que fue el adjudicatario del proyecto de construcción y explotación del tren. Pues bien, si el consorcio carecía de personalidad jurídica, a modo de *joint venture*, la integración de la empresa en el mismo era manteniendo ésta su propia personalidad jurídica y recibiendo entonces las prestaciones de sus propios empleados, entre ellos las del actor; en suma, el contribuyente trabajaba para su empleadora, como empresa unida al consorcio, pero sin poderse plantear, siquiera, la existencia de un grupo de empresas vinculadas, tal y como exige el RDLeg. 4/2004 (TRLIS), pues efectivamente no se trata de entidades que pertenezcan a un grupo, entidades participadas, entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero...etc; más aún, la certificación remitida por su propia empresa refiere que su trabajo se desarrollaría en la oficina técnica local, luego, con claridad se colige que el beneficiario de sus trabajos es su propia empresa empleadora.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 7.p).

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 6.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

PONENTE:*Don Francisco Javier Zatarain Valdemoro.*

Magistrados:

Don MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/ADVALLADOLID

SENTENCIA: 00785/2018

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEON

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: 003

VALLADOLID

Equipo/usuario: EBL

N.I.G: 47186 33 3 2017 0000607

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000516 /2017 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Apolonio

ABOGADO JAVIER GURPEGUI GONZALEZ

PROCURADOR D./Dª. FERNANDO RUIZ LOPEZ

Contra TEAR

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a once de septiembre de dos mil dieciocho.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA Nº 785

En el recurso contencioso-administrativo núm. 516/17 interpuesto por D. Apolonio , representado por el Procurador Sr. Ruiz López y defendido por el Letrado Sr. Gurpegui González, contra Resolución de 28.04.2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid, (reclamación núm. NUM000), siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013 (liquidación provisional).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escrito de fecha 19.07.2017 D. Apolonio, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 28.04.2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid, (reclamación núm. NUM000), que confirmó parcialmente la liquidación provisional sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013.

Segundo.

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 7.11.2017 la correspondiente demanda en la que solicitaba la revocación del acto impugnado.

Tercero.

Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 20.12.2017 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 10.478€, recibándose el proceso a prueba, practicándose la que fue admitida con el resultado que obra en autos, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 07.09.2018.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (en adelante, LJCA).

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

Es objeto del presente recurso la Resolución de 28.04.2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid, (reclamación núm. NUM000), que confirmó parcialmente la liquidación provisional sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013. En esencia consideró, en lo que a la parte desestimatoria concierne, que, en aplicación del art. 7.p) de la LIRPF 35/2006, los rendimientos del trabajo obtenidos por el actor en su estancia en Arabia Saudí no cumplen el requisito (único controvertido) de que la beneficiaria de los trabajos desarrollados en el extranjero sea una empresa extranjera, elemento fáctico y, por tanto, objeto de prueba, siendo carga del recurrente su acreditación al tratarse de una exención tributaria.

En su escrito de demanda, el actor considera, exclusivamente, que el supuesto de sus rendimientos obtenidos en Costa Rica y reconocido por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla y León en la resolución que impugna es idéntico al de sus rendimientos obtenidos en Arabia Saudí, como acreditaría en periodo probatorio.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando, en esencia que son los obligados tributarios quienes deben probar ex artículos 105 LGT y 217 LEC los hechos que les dan derecho a disfrutar de un beneficio fiscal, y que en el presente caso la propia empleadora del actor es la beneficiaria de sus trabajos, como integrante de un determinado consorcio.

Segundo.

Sobre la identificación del destinatario de los servicios prestados por el actor.

Vaya por delante que el presente supuesto, pese a lo sugerido por la defensa de la Administración del Estado en conclusiones, no es equiparable al analizado en nuestra STSJCyL de 22.02.2018, PO 352/17. En este último se cuestionaba el requisito de la residencia; en el que hoy se analiza lo que resulta controvertido es el destinatario de la prestación de servicios en el extranjero.

Así las cosas, el marco normativo aplicable no es controvertido. En concreto, el art. 7.p) de la LIRPF 35/2006 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 en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella

en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640, 801).

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 considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

En desarrollo de este precepto, el artículo 6 del RIRPF, Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, establece: " 1. 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. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

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. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.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".

En el presente caso, el único elemento controvertido es la persona jurídica verdadera destinataria de la prestación de trabajos del recurrente. La resolución de Tribunal Económico- Administrativo Regional diferenció el caso de los trabajos del actor en Costa Rica, que como trabajador de INDRA prestó funciones de consultoría y asesoramiento al Instituto Costarricense de Electricidad (ICE) para implantar su plataforma de IPTV (Televisión por protocolo en Internet), y que por ello, siendo el ICE un organismo público dependiente del Gobierno de Costa Rica, se entendió acreditado que estos trabajos tuvieron como beneficiario a una entidad (ICE) ubicada en el extranjero y obviamente diferente de su empleadora. Contrariamente, para sus trabajos prestados en Arabia Saudí, se consideraba el supuesto como diferente.

En periodo probatorio, según certificaciones recabadas a los autos ha quedado acreditado que:

1º) INDRA SISTEMAS, S.A., empleadora del actor, ha colaborado en el proyecto de la construcción y explotación del tren de alta velocidad que une las ciudades de la Meca y Medina, siendo el cliente de dicho proyecto el Gobierno Saudí a través de la entidad pública Saudi Railways Organization ("SRO").

2º) Que para la ejecución de ese proyecto INDRA SISTEMAS, S.A. se integró en el Consorcio hispano-saudí Al-Shoula, constituido entre las empresas saudíes Al-Shoula Group y Al-Rosan Contracting Company, y las españolas: Administrador de Infraestructuras Ferroviarias, S.A., Adif, Cobra Instalaciones y Servicios Internacional, S.L., Consultrans, S.A., S.A. de Obras y Servicios, Copasa, Siemens Rail Automation, S.A., Imathia, S.L., Instalaciones Inabensa, S.A., Indra Sistemas, S.A., Ingeniería y Economía del Transporte, S.M.e.M.P. S.A., Obrascón Huarte Lain, S.A., RENFE-Operadora, y Patentes Talgo, S.L.

3º) Que ese Consorcio se constituyó como una agrupación empresarial joint venture) sin personalidad jurídica propia.

4º) Que ese Consorcio fue el adjudicatario del proyecto de construcción y explotación del mencionado tren de alta velocidad.

5º) Que el desplazamiento del actor se concretó en la prestación de servicios como ingeniero de tecnologías de la información y gestión de la oficina técnica local "desarrollando la representación de Al Shoula Consortium (ASC) en las negociaciones con el cliente (SRO Saudi Railways Organization) en temas de aprobaciones de proveedores, materiales y subcontratistas".

Por lo tanto, si el consorcio carecía de personalidad jurídica, a modo de joint venture, la integración de la empresa INDRA en el mismo era manteniendo esta su propia personalidad jurídica y recibiendo entonces las prestaciones de sus propios empleados, entre ellos las del actor. En suma, este trabajaba para INDRA, como empresa unida al ALS (Al Shoula Consortium, pero sin poderse plantear, siquiera, la existencia de un grupo de empresas vinculadas, tal y como exige el TRLIS, pues efectivamente no se trata de entidades que pertenezcan a un grupo, entidades participadas, entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero ...etc.

Más aun; la certificación remitida por su propia empresa con fecha 5.03.2018 refiere que su trabajo se desarrollaría en la oficina técnica local, luego, con claridad se colige que el beneficiario de sus trabajos es su propia empresa empleadora.

Y finalmente, el presente caso es un problema de prueba, y como es sabido, en nuestro Derecho rige la concepción clásica del Principio Dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la LGT de 1963, opción reiterada en el artículo 105.1 LGT de 2003, según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Esta y no otra es la conclusión a la que ha de llegarse tras la simple lectura del art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como antes prevenía el art. 114 de la LGT?1963 impone que "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria", o incluso del art. 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. Es decir; el actor no ha acreditado la concurrencia de los requisitos fijados por el art. 7 LGT y por ello se desestima el recurso.

Tercero.

Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, no procede la imposición de costas a ninguna de las partes habida cuenta la naturaleza singularmente controvertida de la cuestión.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Apolonio, contra la Resolución de 28.04.2017 del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid, (reclamación núm. NUM000), por su conformidad con el ordenamiento jurídico, sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.