

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

Referencia: NFJ077476

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 19 de febrero de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 485/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Ámbito objetivo.** Aplicación a las rentas cobradas por miembros de Consejos de Administración por el desempeño de determinados trabajos en el extranjero. Siendo pacífico que con carácter general, la relación que une a los administradores con su entidad es de carácter mercantil, y que no obstante, la Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas considera las retribuciones percibidas por el desempeño de sus funciones como rendimientos del trabajo, la cuestión que se plantea es si la exención prevista en el artículo 7.º p) excluye este tipo de rendimientos comprendidos en el art. 17.2.º e); esto es, si -como sostiene la Administración- el incentivo fiscal se aplica exclusivamente a los percibidos en el ámbito de una relación de carácter laboral o estatutaria. A tal efecto, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo verdaderamente relevante es que el perceptor de los rendimientos del trabajo sea una persona física con residencia fiscal en España, que realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero; careciendo de trascendencia, por tanto, la existencia de una entidad residente empleadora, de modo que la naturaleza de la relación (laboral o mercantil), que una al perceptor de los rendimientos del trabajo con ésta no puede convertirse en un elemento imprescindible para aplicar la exención. Ello es además coherente con la finalidad que le ha reconocido al incentivo de internacionalizar el capital humano (que no es sólo el personal laboral o estatutario) con residencia en España que se desplaza a trabajar al extranjero. Por tanto, la única circunstancia de ser los perceptores de los rendimientos miembros del Consejo de Administración de la entidad recurrente, no es suficiente para negar la aplicación de la exención, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en la norma, y en particular que los trabajos desempeñados en el extranjero, tratándose de operaciones intragrupo, produzcan una utilidad o ventaja para la entidad destinataria, lo que en este caso no se cuestiona. Así, la mayor parte de los servicios prestados en el extranjero por parte de los Consejeros Delegados pueden encuadrarse en las funciones ejecutivas y de gestión y no meramente deliberativas, sin olvidar que el Tribunal Supremo ha señalado que el artículo 7.º p) no contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos, y en particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación, y que el beneficiario de los trabajos sea, no sólo la entidad no residente, sino también, y entre otros, la entidad empleadora del perceptor de los rendimientos del trabajo (o aquella en la que preste sus servicios). [Vid., Resolución TEAC, 5 de octubre de 2017, RG 299/2014 (NFJ076762), que se recurre en esta sentencia, STS, de 18 de junio de 2013, recurso nº 365/2011 (NCJ058146), STS, de 26 de febrero de 2018, recurso nº 3574/2017 (NCJ063041), STS, de 28 de diciembre de 2011, recurso nº 6232/2009 (NFJ047127), STS, de 20 de octubre de 2016, recurso nº 4786/2011 (NFJ064426), STS, de 28 de marzo de 2019, recurso nº 3774/2017 (NFJ073020), esta última no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo, y la SAN, de 26 de enero de 2011, recurso nº 188/2009 (NFJ041986), que reconoció el derecho a la exención a socios y directivos de una empresa, algunos de los cuales pertenecían al Consejo de Administración, y STS, de 8 de noviembre de 2012, recurso nº 3116/2011 (NFJ049532), que inadmite el recurso de casación contra esta última sentencia]. **Indemnizaciones por despido o cese.** Las indemnizaciones satisfechas en los casos objeto de regularización no derivan de despidos improcedentes, aunque las partes lo hubieran calificado así en el ámbito laboral, sino que el cese de relación laboral fue consecuencia de "convenio, pacto o contrato" entre empresario y trabajador. El hecho de que el despido pudiera haberse realizado en términos permitidos por la legislación laboral vigente en los periodos regularizados, no obsta para que la Inspección pueda calificar el hecho imponible de acuerdo con su verdadera naturaleza, y por tanto, no proceda la exención. Los indicios para llegar a tal conclusión son, entre otros, que los trabajadores despedidos regularizados tienen una edad comprendida

entre los 60 años y 63 años, y, por tanto, cercana a la jubilación, 65 años. Han aceptado indemnizaciones muy inferiores a las que corresponderían de acuerdo con la normativa laboral de resultar el despido improcedente. Sin embargo, perciben más sin trabajar que si hubiesen estado trabajando hasta los 65 años. [Vid., STS, de 22 de marzo de 2012, recurso nº 2975/2008 (NFJ047121) y SAN, de 3 de julio de 2019, recurso nº 144/2017 (NFJ074892)].

**Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. No se aprecia culpabilidad.** El acuerdo sancionador al remitirse al resultado de la liquidación y aludir a la claridad de la norma como única justificación de la culpabilidad del sujeto pasivo, no ofrece una motivación suficiente de su concurrencia, sin que la referencia al hecho de que esta Sala haya confirmado acuerdos de liquidación con regularizaciones análogas sea suficiente para justificar la culpabilidad.

*Voto particular; ponente: Doña Carmen Álvarez Theurer, que considera que la resolución adoptada se aparta del criterio manifestado por el Alto Tribunal en relación a la cuestión suscitada, incurriendo en una interpretación extensiva de la exención prevista en el artículo 7.º p) LIRPF, proscrita en el ámbito tributario.*

#### PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 24.  
Ley 35/2006 (IRPF), arts. 7.º e) y p), 17 y 27.  
RDLeg.1/2010 (TRLSC), art. 249.  
RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 6.º .  
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.  
RDLeg. 1/1995 (TRET), arts. 1.º y 56.  
Ley 230/1963 (LGT), arts. 23 y 77.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 14 y 179.

#### PONENTE:

*Doña Ana Isabel Martín Valero.*

Magistrados:

Don ANA ISABEL MARTIN VALERO  
Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO  
Don IGNACIO DE LA CUEVA ALEU  
Don CARMEN ALVAREZ THEURER

#### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000485 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06678/2018

Demandante: AZVI, S.A

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

SENTENCIA N<sup>o</sup>:

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D<sup>a</sup>. CARMEN ALVAREZ THEURER

D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a diecinueve de febrero de dos mil veinte.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente Recurso tramitado con el número 485/2017, seguido a instancia de la entidad AZVI, S.A, representada por la Procuradora D<sup>a</sup> Patricia Rosch Iglesias y asistida del Letrado D. José Manuel Pumar López, contra la resolución de 5 de octubre de 2017, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Central, por la que se desestima la reclamación económico administrativa formulada frente a los acuerdos del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Dependencia Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de fechas 12 de diciembre y 4 de julio de 2014, por los que se practican, respectivamente, liquidaciones por el concepto de Retenciones IRPF Rendimientos del Trabajo/Profesional, de los periodos abril/2008, a diciembre/2010, así como resolución sancionadora por el mismo concepto y periodos impositivos.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

- Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 27 de noviembre de 2017, contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por decreto de fecha 29 de noviembre de 2017, y con reclamación del expediente administrativo.

##### Segundo.

- En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha de 6 de febrero de 2018, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando: << (...) dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida y la liquidación y sanción confirmada por la misma>>.

##### Tercero.

- La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 21 de marzo de 2018, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

##### Cuarto.

- Tras fijarse la cuantía del procedimiento, quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo cual fue fijado para el día 4 de diciembre de 2019, continuando la deliberación en sucesivas sesiones hasta el día 12 de febrero de 2020, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

#### **Quinto.**

- La cuantía del recurso se ha fijado en 127.220,90 €.

Ha sido ponente la Magistrada Ilma. Sra. D<sup>a</sup> Ana I. Martín Valero, quien expresa el parecer de la Sala.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

La entidad AZVI, S.A interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución de 5 de octubre de 2017, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por la que se desestima la reclamación económico administrativa formulada frente a los acuerdos del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Dependencia Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de fechas 12 de diciembre y 4 de julio de 2014, por los que se practican, respectivamente, liquidaciones por el concepto de Retenciones IRPF Rendimientos del Trabajo/Profesional, de los periodos abril/2008, a diciembre/2010, así como resolución sancionadora por el mismo concepto y periodos impositivos

La regularización practicada a la entidad comprende dos aspectos:

1.- Por un lado, no se consideran exentas las indemnizaciones satisfechas por la actora a seis empleados por "despido improcedente", al no acreditarse que tales indemnizaciones retribuyan la pérdida forzosa del puesto de trabajo. Se argumenta que las Actas extendidas ante el SMAC no vinculan a la Administración tributaria, y se enumeran una serie de indicios que llevan a concluir que no estamos ante un pérdida forzosa del puesto de trabajo, sino ante una rescisión pactada por ambas partes: la edad de los seis empleados, próxima a la jubilación; la cuantía de las indemnizaciones, inferior a las procedentes; la relación entre lo percibido y lo que se hubiera percibido de seguir en el puesto de trabajo hasta la edad de jubilación; idéntica relación, si bien respecto del coste que hubiera correspondido a la empresa de seguir el trabajador en activo; la existencia en 3 casos de comunicaciones anteriores al acto de conciliación donde ya se ordenaba el pago de la cantidad después convenida por las partes; a los motivos esgrimidos en el inicial despido disciplinario de uno de los empleados; en ninguno de los 6 casos, habiéndose aceptado lo improcedente del despido, se opta por la readmisión; y la no interposición por los trabajadores despedidos de demanda alguna ante la jurisdicción social

2.- Por otro lado, se regularizan las cantidades satisfechas por la empresa a dos de sus Consejeros, consideradas exentas por corresponderse con trabajos realizados en el extranjero ( art. 7. P LIRPF), en tanto que el actuario sostiene que no resulta aplicable la exención por tratarse de contraprestaciones pagadas por desplazamientos realizados por aquellos en su condición de administradores de la empresa, y, por tanto, no concurren los requisitos de dependencia y ajenidad que caracterizan las relaciones laborales por cuenta ajena

Por otra parte, previa la instrucción del correspondiente expediente sancionador, se dictó resolución imponiendo a la entidad recurrente una sanción pecuniaria por importe de 17.757,68 €, al considerarse que su actuación, en lo que hace a la exención de las rentas satisfechas por despidos, incurrió en infracción tributaria al dejar de ingresar parte de la deuda tributaria.

#### **Segundo.**

En relación con la regularización referente a las retribuciones consideradas exentas por la recurrente al amparo del artículo 7 p) LIRPF, abonadas a dos consejeros delegados solidarios por servicios desempeñados en el extranjero, se afirma en la demanda que el acuerdo de liquidación silencia que los citados señores no eran meros consejeros, sino Consejeros delegados solidarios, ostentando además el Sr. Marcelino el cargo de Presidente del Consejo de Administración, y que las retribuciones percibidas lo eran, precisamente, por el desempeño de tales cargos ejecutivos.

Considera que el criterio de la Inspección - que se basa exclusivamente en la interpretación mantenida al respecto por la Dirección General de Tributos en contestación a diversas consultas tributarias, y que ha sido confirmado por el TEAC-, no tiene apoyo en una interpretación literal, lógica y sistemática del artículo 7 p), resultando aplicable la exención contemplada en el mismo a las retribuciones satisfechas a los administradores de una sociedad, máxime cuando, como en este caso sucede, dichos administradores ostentan, y sus retribuciones derivan de, los cargos de consejeros delegados, cargos y retribuciones que actualmente son objeto de regulación específica en el artículo 249 de la Ley de Sociedades de Capital, en la redacción que le dio la Ley 31/2014, que las diferencia de las retribuciones de los administradores por su mera condición de tales, reguladas en el artículo 217.

Tras reproducir la literalidad del artículo 7 p) LIRPF, realiza las siguientes observaciones:

. - El precepto no excluye la aplicación de las retribuciones a los administradores, pues se refiere a "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos ...", sin exigir que estos deriven de una relación laboral del perceptor.

. - En el apartado 1º del citado artículo, al contemplar la posible situación de vinculación entre la empresa a la que está adscrito el perceptor y la entidad no residente receptora del servicio: " 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."; la utilización de los términos "trabajador" y "entidad empleadora", pudieran dar pie a justificar la interpretación de la Inspección, pero también pudieran justificar la interpretación contraria que se defiende en la demanda, pues a continuación, al referirse a la primera de las empresas se señala "o con aquella en la que preste sus servicios", lo que pudiera ser indicativo de que la relación existente no tiene por qué ser laboral.

. - El precepto no utiliza el término "destinados al extranjero" para referirse al origen del desplazamiento, sino simplemente a que el trabajo tenga lugar en el extranjero.

Añade que la DGT en sus consultas no limita la exención a los rendimientos derivados de una relación de dependencia (laboral o estatutaria), sino que la hace extensiva también a los derivados del trabajo personal del sujeto pasivo, esto es, a los rendimientos que encajan en la definición general de rendimientos del trabajo contenida en el artículo 17.1 LIRPF, en el que tienen cabida, no solo los derivados de una relación laboral, sino también los derivados del trabajo personal del sujeto pasivo, siempre que ello no implique una ordenación por cuenta propia del factor trabajo, esto es, siempre que no constituyan rendimientos de una actividad económica. Por ello, resulta ociosa la referencia que en las mismas se hace a las retribuciones derivadas de "relaciones laborales de carácter especial", incluidas entre los supuestos del artículo 17.2 LIRPF, pues tales retribuciones ya de por sí encajan en la definición del artículo 17.1, obedeciendo su inclusión entre los supuestos del artículo 17.2 a razones puramente aclaratorias.

Y que del hecho de que las consultas incluyan en el ámbito de la exención de forma expresa a las retribuciones derivadas de relaciones laborales de alta dirección, y no mencionen a las retribuciones de los administradores, no puede colegirse la exclusión de estas, máxime, cuando dichos administradores y sus retribuciones derivan del ejercicio de funciones ejecutivas, las cuales vienen a coincidir y confundirse con las del personal de alta dirección, como así lo ha señalado una reiterada jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo. Por ello, no se entiende el por qué han de quedar incluidas en el ámbito objeto de la exención las retribuciones del personal de alta dirección y quedar excluidas las retribuciones derivadas del cargo de Consejero delegado, estableciéndose con ello una discriminación que, amén de no justificada, no resulta de la letra de la Ley.

Finalmente, y en apoyo de su tesis, termina por hacer referencia al argumento por el cual se rectificó la propuesta de sanción efectuada por el instructor respecto a este concepto, dejándola sin efecto, con base a que " al calificarse por la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo las retribuciones percibidas por Administradores y miembros de Consejos de Administración, y, al haber sido la Dirección General de Tributos la que mediante consultas ha limitado el ámbito de aplicación de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF a la relación laboral por cuenta ajena, esta Oficina Técnica considera que concurrió en el obligado tributario una duda razonable en cuanto al ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 del IRPF , lo que enerva la culpabilidad en su conducta".

**Tercero.**

- La cuestión litigiosa se centra en determinar si las retribuciones satisfechas por la entidad recurrente a dos de sus Consejeros Delegados (D. Marcelino y D. Mariano) por el desempeño de determinados trabajos en el extranjero, pueden beneficiarse de la exención contemplada en el artículo 7 p) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La exención para los rendimientos derivados de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero se introdujo en la Ley 40/98 reguladora del IRPF. La redacción inicial del artículo 7 p) se modificó por el Real Decreto Ley 3/2000 y la Ley 6/2000, que aprueba medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa "(...) con la finalidad de facilitar la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero y de simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español, se adoptan medidas relativas al tratamiento de las rentas obtenidas por la realización de trabajos en el extranjero, y al pago de los impuestos personales en los períodos impositivos en que se produce un desplazamiento al o desde el extranjero.", según reza la Exposición de Motivos La exención se recoge en el artículo 32 de la Ley dentro del Título IV de "Medidas de apoyo a la internacionalización de las empresas".

La exención se mantuvo en las sucesivas normas, con ciertas modificaciones, hasta llegar a la Ley 35/2006, aplicable a los ejercicios regularizados

Este artículo 7 p) declara exentas las rentas consistentes en:

"p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con 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 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.

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 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".

Este precepto es desarrollado por el artículo 6 del RD 439/2017, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a tenor del cual:

"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".

Por su parte, el artículo 16.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dispone que "la deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario".

#### Cuarto.

- La única razón por la que la Administración niega la procedencia de aplicar la exención, en este caso, es la condición de los perceptores de los rendimientos como miembros del Consejo de Administración de la sociedad, al considerar que la naturaleza de la relación que les une con la entidad recurrente no es una relación laboral en la que concurren los requisitos de ajenidad y dependencia, como exige - según su criterio- el artículo 7 p) LIRPF.

Entiende que la exención recogida en dicho precepto no es de aplicación a todos los rendimientos del trabajo que se regulan en el artículo 17 LIRPF, sino exclusivamente a los rendimientos comprendidos en el apartado 1º, derivados de una relación laboral o estatutaria, y a algunos de los recogidos en el apartado 2º, como los rendimientos derivados de relaciones laborales de carácter especial.

El artículo 17. 1º de la LIRPF considera rendimientos íntegros del trabajo "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Este mismo apartado, enumera a continuación una serie de supuestos que, en particular, se incluyen entre los rendimientos del trabajo, por subsumirse en la anterior definición, y que se han venido a denominar "rendimientos del trabajo por naturaleza". Se trata de: a) sueldos y salarios; b) prestaciones por desempleo; c) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje (...); e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones (...); f) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones (...).

Junto a estos rendimientos, el apartado 2º del artículo 17 contempla una serie de rentas que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, y que se han considerado "rendimientos del trabajo por disposición legal", entre las que se encuentran:

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos. (...).

j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

En cuanto a la retribución de los administradores, la jurisprudencia consideró que la normativa reguladora de las sociedades mercantiles no discriminaba entre las funciones políticas o deliberativas y de decisión «societarias», por un lado, y las de ejecución y gestión «empresariales», razón por la cual no se admitía que mediante la celebración de un contrato se remuneraran las funciones ejecutivas del administrador, o de algunos miembros del órgano de administración, cuando carecieran de apoyo en el régimen legal previsto por la normativa societaria, que concedía un papel primordial a los estatutos sociales y a los acuerdos de la junta general.

Así se recoge en la STS, Sala 1ª de 18 de junio de 2013 (rec. 365/2011) y las que en ella se citan, que sientan la doctrina de lo que se ha venido en llamar el «tratamiento unitario» de la remuneración del administrador: « El cargo de administrador no tiene un carácter puramente consultivo u honorífico. Conlleva la obligación de

realizar actividades para la sociedad consistentes fundamentalmente en el desempeño de funciones de gestión, dirección y representación de la sociedad ( sentencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo núm. 555/2010, de 28 de septiembre, recurso núm. 1905/2006 ). Afirma en este sentido la sentencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo núm. 450/2007, 27 de abril, recurso núm. 1167/2000 , que constituye un claro error «concebir al "mero consejero" como una figura puramente decorativa o simbólica, carente de actividad significativa alguna y por ello no merecedor de retribución, de tal modo que en cuanto un administrador ejerciera cualquier actividad real para la sociedad estaría desempeñando un trabajo por cuenta ajena merecedor de retribución distinta de la prevista en los estatutos para los administradores y añadida a la misma»

La STS, Sala 1ª de 26 de febrero de 2018 (rec. 3574/2017) recuerda que « La condición del administrador, como de forma reiterada ha declarado este tribunal (en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala de lo Social del Tribunal Supremo al interpretar el art. 1.3.C del Estatuto de los Trabajadores ), no se circunscribe al ejercicio de facultades o funciones de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes a su cargo tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas. De ahí que el art. 209 TRLSC prevea, con carácter general, que «es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley ».

Nuestro sistema de órgano de administración social es monista, no existe una distinción entre un órgano ejecutivo y de representación y otro de supervisión, como en los sistemas duales. Los administradores sociales, en su condición de tales, tienen facultades deliberativas, representativas y ejecutivas».

Por otro lado, hemos de señalar que el carácter mercantil de la relación de los administradores sociales, ha sido reconocida en jurisprudencia consolidada por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 24 de febrero de 2014 (unificación de doctrina 1684/13 ) - que recuerda lo dicho por otras de 26 de diciembre 2007 (unificación de doctrina 652/06 ), 20 de noviembre de 2002 (unificación de doctrina 337/02 ) 16 de diciembre de 1991 ( casación 810/90 ), 22 de diciembre de 1994 ( casación 2889/93 )-, que señala que es « función típica de estas personas que forman parte del órgano de gobierno de la empresa la representación y suprema dirección de la misma, sin que su relación nazca de un contrato de trabajo sino de una designación o nombramiento por parte del máximo órgano de gobierno, de modo que su relación tiene carácter mercantil», si bien admite que los miembros del órgano de administración « puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, pero ello sólo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales supuestos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección».

Donde se centra el Alto Tribunal para determinar la naturaleza mercantil o laboral de un miembro de un Consejo de Administración, no es en «el contenido de las funciones sino en la naturaleza de vínculo», de tal manera que «(...) en supuestos de desempeño simultáneo de actividades propias del Consejo de Administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones sino la naturaleza del vínculo, por lo que, si existe una relación de integración orgánica, en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación no es laboral, sino mercantil , lo que conlleva a que, como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo en régimen de dependencia, no calificables de alta dirección, sino como comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral».

Este carácter mercantil de la relación de los administradores con la sociedad ha sido también reconocido por la Sala 3ª del Tribunal Supremo, entre otras muchas, en Sentencias de 11 de marzo de 2010 (rec. 10315/2003), 22 de diciembre de 2011 (rec. 6688/2009) ó 28 de diciembre de 2011 (rec. 6232/2009).

Una vez hechas estas precisiones, es importante señalar que, a pesar de encontrarnos ante una relación de carácter mercantil, las retribuciones de los administradores se califican como rendimientos de trabajo desde el punto de vista fiscal, salvo que reúnan los requisitos para ser calificadas como rendimientos de actividades económicas. Ello es así, porque existe una previsión expresa en este sentido en el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006.

Es posible, no obstante, que el administrador, además de desempeñar sus funciones propias, tenga una relación laboral común con la sociedad; o bien haya suscrito con la misma un contrato de alta dirección (relación



laboral de carácter especial) en cuyo caso el cargo de administrador comprendería las funciones de alta dirección (por todas STS, 3ª de 28 de diciembre de 2011 -rec. 6232/2009- )

#### Quinto.

Siendo pacífico, por tanto, que con carácter general, la relación que une a los administradores con la entidad es de carácter mercantil, y que no obstante, la Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas considera las retribuciones percibidas por el desempeño de sus funciones como rendimientos del trabajo; la cuestión que se plantea es si la exención prevista en el artículo 7 p) excluye este tipo de rendimientos comprendidos en el art. 17.2º e); esto es, si - como sostiene la Administración- el incentivo fiscal se aplica exclusivamente a los percibidos en el ámbito de una relación de carácter laboral o estatutaria.

Pues bien, tratándose de una exención, hay que tener en cuenta que el artículo 14 LGT, impone una interpretación restrictiva al señalar que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Esta interpretación restrictiva ha sido mantenida por el Tribunal Supremo en relación con las normas que establecen beneficios fiscales declarando (por todas, STS de 26 de mayo de 2016 (rec. 2876/2014), que:

«(...) Ni en materia de bonificaciones tributarias ni en la de potestades administrativas cabe hacer una interpretación extensiva.

En cuanto a lo primero porque las bonificaciones y exenciones constituyen una excepción a la obligación general de contribuir. (...)

Es doctrina jurisprudencial reiterada, en aplicación de los arts 23.2 LGT (1963 ) y 12 y 14 de la LGT (2003 ) - que no son sino concreción en el ámbito tributario de los criterios hermenéuticos generales de los arts 3.1 y 4.2 del Código Civil - la que establece el carácter restrictivo con el que deben de interpretarse las normas relativas a bonificaciones fiscales, al objeto de asegurar que la exceptuación singular de la obligación general de contribuir - generalidad que tiene consagración incluso a nivel constitucional ex art. 31.1- CE que se establece responde a la finalidad específica fijada por el legislador.

Todo beneficio fiscal ha de ser objeto de interpretación restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución , en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la misma ».

Pero también ha matizado, de manera específica en relación con la exención prevista en el artículo 7 p), que « La interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT . En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece» ( STS de 28 de marzo de 2019- rec. 3774/2017- y las que le siguen)

#### Sexto.

- A efectos de analizar la cuestión que nos ocupa, resulta conveniente hacer una referencia a los criterios que ha establecido hasta el momento el Tribunal Supremo en los supuestos en que ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta exención.

En primer lugar, ha declarado que el incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero.

Añadiendo que el incentivo no está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores, de ahí que ni siquiera excluya de su ámbito de aplicación, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 16.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), aquellos casos en que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios ( STS de 20 de octubre de 2016 - rec. 4786/2011-).

En segundo lugar, ha precisado que el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 declara exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos de trabajo por servicios efectivamente realizados en el extranjero, si concurren los dos siguientes requisitos:

(i) que dichos servicios o trabajos se realizasen para empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y

(ii) que en el territorio en el que se prestasen se aplicara un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al que entre nosotros grava la renta de las personas físicas, siempre que no se tratase de un territorio o país considerado como paraíso fiscal.

La exención se aplica a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con un límite máximo anual de 60.100 euros.

En tercer lugar, ha especificado dicho precepto no exige la existencia de dos compañías, la empleadora residente y la extranjera a cuyo favor se realizan los servicios: «los jueces de la instancia se equivocan en cuanto interpretan que el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 exige "dos compañías distintas: la empleadora, residente, y la extranjera a cuyo favor se realiza una prestación de servicios"». Afirmando que lo que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español -para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses- que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero ( STS de 20 de octubre de 2016 - rec. 4786/2011-, antes citada).

En cuarto lugar, y en cuanto al destinatario de los servicios, ha declarado que resulta manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo ( STS de 24 de mayo de 2019 - rec. 3766/2017-, que recoge el criterio de la de 28 de marzo de 2019 -rec. 3774/2017- y posteriores).

Así, ha remarcado que el artículo 7, letra p), LIRPF, únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Por último, ha señalado que el artículo 7, letra p), LIRPF, tampoco contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos. En particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación. Y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, lo que no resulta incompatible con la finalidad de la exención (la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero). ( STS de 24 de mayo de 2019 - rec. 3766/2017- ).

### Séptimo.

- In terpretando la exención que nos ocupa desde los parámetros expuestos, puede observarse que el artículo 7 p) declara como rentas exentas "los rendimientos del trabajo por trabajos realizados en el extranjero". El precepto se refiere a los "rendimientos del trabajo", de manera genérica, los cuales, como hemos visto, aparecen regulados en el artículo 17 LIRPF; pero no especifica si esa remisión es a todos los rendimientos del trabajo contemplados en dicho artículo o sólo a alguno de ellos, en concreto los derivados de una relación laboral o estatutaria.

Como señaló la propia Administración, al considerar que la conducta de la entidad no era sancionable, "la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas califica como rendimientos del trabajo las retribuciones percibidas por Administradores y miembros de Consejos de Administración, y, ha sido la Dirección General de Tributos la que mediante consultas ha limitado el ámbito de aplicación de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF a la relación laboral por cuenta ajena".

Veamos, pues, si dicha limitación tiene amparo en el tenor literal del precepto y la finalidad de la exención.

Afirma la Inspección, con remisión a las consultas de la Dirección General de Tributos, que la expresión "trabajos" que figura en el artículo 7 p) ha de entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

Ahora bien, no justifica la razón de esa limitación, cuando el precepto no exige de manera expresa que los trabajos que dan derecho a la exención se desarrollen en el ámbito de una relación de carácter laboral o estatutaria, ni ello puede deducirse exclusivamente de la expresión "trabajos". El propio artículo 17 define como rendimientos del trabajo, no solo los que se deriven de una relación laboral o estatutaria, sino también del "trabajo personal", como categoría diferenciada de las anteriores Y, por otro lado, el trabajo personal puede dar lugar también a otro tipo de rendimientos como los de actividades económicas ( art. 27 LIRPF), que no se desarrollan en el marco de una relación laboral. Por tanto, no puede equipararse "trabajo" y "relación laboral por cuenta ajena", considerando trabajo sólo al que se realiza en el ámbito de una relación de carácter laboral.

Del mismo modo, tampoco la expresión "entidad empleadora del trabajador" - utilizada exclusivamente en relación a los supuestos de vinculación entre empresas- puede llevar a la conclusión de solo cabe la exención en el marco de una relación laboral, ya que el apartado 1º del artículo 7 p) incluye también, a continuación de la expresión anterior "o aquella (entidad) en la que preste sus servicios ".

El razonamiento que se hace en el acuerdo de liquidación para rechazar la exención en el presente caso, afirmando que "(...) no estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre su empresa y la destinataria de sus servicios, sino de un desplazamiento realizado por su condición de administrador de la entidad, quien no tiene con su empresa una relación de la que quepan predicar los requisitos de dependencia y alteridad que configuran las relaciones laborales por cuenta ajena", es contrario a la interpretación que el Tribunal Supremo ha hecho de la norma, dejando sentado que no exige dos compañías distintas, la empleadora, residente, y la extranjera a cuyo favor se realiza una prestación de servicios; afirmando que lo único que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español -para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses- que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero ( STS de 20 de octubre de 2016 -rec. 4786/2011- antes citada).

El propio Tribunal Supremo, aunque en ocasiones, como en la sentencia que se acaba de citar, hace referencia a "trabajadores por cuenta ajena", - en supuestos en que la controversia no era la naturaleza del vínculo del perceptor de los rendimientos del trabajo que daban lugar a la exención-, no lo contempla como uno de los requisitos imprescindibles para la aplicación de la exención; De hecho, la reiteradamente citada STS de 20 de octubre de 2016 (rec. 4786/2011), cuando alude al "trabajo por cuenta ajena", lo hace en relación con la empresa o entidad no residente para la que se prestan los servicios, por lo que es evidente que la intención no puede ser equipararlo a una relación de carácter laboral; literalmente declara que " lo que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español -para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses- que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero".

También en la STS de 24 de mayo de 2019 - rec. 3766/2017- hace referencia a trabajadores por cuenta ajena y personal laboral, pero en un contexto en el que se planteó si los perceptores de los rendimientos eran funcionarios o personal con una relación de carácter laboral, y concluye que la exención es de aplicación a ambos; en ella se reconoce que "la norma no distingue" la condición del perceptor de los rendimientos del trabajo afirmando que « únicamente exige que realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero «sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue)», y que «la exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF , se aplica a los rendimientos percibidos por funcionarios (o trabajadores por cuenta ajena) en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte...».

Se observa, así, que en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo verdaderamente relevante es que el perceptor de los rendimientos del trabajo sea una persona física con residencia fiscal en España, que realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero; careciendo de trascendencia, por tanto, la existencia de una entidad residente

empleadora, de modo que la naturaleza de la relación (laboral o mercantil), que una al perceptor de los rendimientos del trabajo con ésta no puede convertirse en un elemento imprescindible para aplicar la exención.

Ello es además coherente con la finalidad que le ha reconocido al incentivo de internacionalizar el capital humano (que no es sólo el personal laboral o estatutario) con residencia en España que se desplaza a trabajar al extranjero.

Esta Sala y Sección en Sentencias de 26 de enero de 2011 (recursos núms. 192/2009 y 188/2009 - inadmitido el recurso de casación contra esta última por STS de 8 de noviembre de 2012 -rec. 3116/2011-), reconoció el derecho a la exención a socios y directivos de una empresa, algunos de los cuales pertenecían al Consejo de Administración (rec. 192/2009, FJ 5º). En este caso, la Administración no cuestionaba el vínculo de los perceptores de los rendimientos, sino la naturaleza de los trabajos realizados para las filiales, tal y como se precisa en las sentencias (FJ 7º): " Sin embargo como la Administración no rechaza, por principio, que los rendimientos percibidos por quien es socio y directivo puedan acogerse a la exención controvertida, cabe entender que la cuestión queda a la prueba de la realidad actividad prestada en beneficio de una entidad no residente vinculada"

Por todas estas razones, a juicio de la Sala, el criterio que sostiene la Administración, en base a las consultas de la Dirección General de Tributos, implica una limitación de los rendimientos del trabajo que pueden beneficiarse de la exención que la norma no prevé. Y, en consecuencia, consideramos que la única circunstancia de ser los perceptores de los rendimientos miembros del Consejo de Administración de la entidad recurrente, no es suficiente para negar la aplicación de la exención, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en la norma, y en particular que los trabajos desempeñados en el extranjero, tratándose de operaciones intragrupo, produzcan una utilidad o ventaja para la entidad destinataria, lo que en este caso no se cuestiona.

Conviene poner de manifiesto, no obstante, que en el supuesto que estamos analizando, la mayor parte de los servicios prestados en el extranjero por parte de los Consejeros Delegados pueden encuadrarse en las funciones ejecutivas y de gestión y no meramente deliberativas; y sin olvidar que el Tribunal Supremo ha señalado que el artículo 7 p) no contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos, y en particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación, y que el beneficiario de los trabajos sea, no sólo la entidad no residente, sino también, y entre otros, la entidad empleadora del perceptor de los rendimientos del trabajo (o aquella en la que preste sus servicios)

En virtud de lo expuesto, procede estimar este motivo de impugnación, anulando la liquidación impugnada en cuanto niega la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) LIRPF a las remuneraciones abonadas por la recurrente a los Sres. D. Marcelino y D. Mariano por trabajos realizados en el extranjero, por la única razón de ser miembros del Consejo de Administración.

#### **Octavo.**

- La parte actora esgrime en la demanda, en relación con la regularización referente a las indemnizaciones que consideró exentas al amparo del artículo 7 e) de la Ley IRPF, que ninguno de los hechos base acreditados por la Inspección permite, aplicando las reglas de la lógica humana, llegar a la conclusión de que los despidos fueran pactados, en contra de lo declarado en el acto de conciliación o en la carta de despido.

Manifiesta que, de los indicios tenidos en cuenta por la Inspección, sólo dos de ellos pudieran constituir verdaderos indicios: la edad avanzada de los trabajadores y la aceptación por parte de estos de una indemnización inferior a la legalmente establecida. El resto, o bien son consecuencia de los anteriores, o de por sí no coadyuvan a la demostración del carácter pactado del despido. Así:

1º) En relación con la edad de los trabajadores, señala que los seis trabajadores lo son dentro de un total de 92 trabajadores despedidos en el periodo inspeccionado; y que, en contra de lo que afirma la Inspección, la avanzada edad del trabajador, por razones biológicas obvias de pérdida de las facultades físicas e intelectivas, puede ser un factor que favorezca el despido, de igual manera que dicha circunstancia constituye un factor negativo en la contratación.

2º) Por lo que se refiere a la cuantía de las indemnizaciones fijadas, inferiores a las que de acuerdo con la normativa laboral correspondería para el despido improcedente, afirma que la renuncia, desde un punto de vista jurídico, es válida y eficaz, y desde un punto de vista racional, además, comprensible, y ello en atención, precisamente, a la edad de los trabajadores despedidos, y a los pocos años que le restarían en activo en la

empresa, circunstancia esta última que pudiera hacerles atractiva una indemnización que, en otras circunstancias, no lo sería.

3º) En cuanto a la relación entre lo percibido y lo que hubieran percibido hasta los 65 años de haber continuado en la empresa, manifiesta que lo único que pudiera probar es la racionalidad de la decisión de tales empleados de aceptar una indemnización inferior a la establecida en la normativa laboral para el despido improcedente.

4º) Lo mismo cabe decir respecto a la relación entre la indemnización percibida por el trabajador y el gasto estimado para la empresa de haber trabajado hasta los 65 años: lo único que podría inferir es la racionalidad del actuar de la empresa de extinguir la relación laboral, por más que el despido resulte injustificado o improcedente.

5º) El indicio referente a la existencia de un escrito interno en relación a tres de los trabajadores, posteriores o coetáneos a la demanda de conciliación, pero anteriores al acto de conciliación en el SMAC, en los que aparece prefijada la indemnización finalmente abonada, se trata de un simple escrito interno, que no está suscrito por el trabajador y que no evidencia la existencia de un pacto previo con el mismo, sino simplemente el importe que la empresa ofrecería como indemnización en el acto de conciliación.

6º) El indicio referente a la carta de despido del trabajador D. Sebastián y los motivos disciplinarios que constan en la misma, muy genéricos, no haría sino abundar en la improcedencia del despido, por más que la empresa hubiera pretendido, como es lógico, justificarlo como un despido disciplinario.

7º) En cuanto al indicio referente a la papeleta-demanda de conciliación y al acto de conciliación, señala que la circunstancia de que la improcedencia del despido haya quedado reconocida en el acto de conciliación, y no en la carta previa de despido, nada prueba acerca de la preexistencia de un pacto entre la empresa y el trabajador, sino todo, al contrario. En efecto, posiblemente de haberse sustituido dicho trámite (acto de conciliación en el SMAC) mediante la carta de despido reconociendo la empresa la improcedencia del mismo (despido exprés), igualmente pudiera haber aducido la Inspección dicha circunstancia para justificar la existencia del pacto. No se comprende, pues, que esta circunstancia, que atribuye un plus de verosimilitud y seguridad, pueda ser invocada en sentido contrario.

8º) El indicio referente a la no interposición por los trabajadores despedidos de demanda ante la jurisdicción laboral, afirma que es redundante y mimético al indicio 2º, y a lo sumo podría justificar el pacto sobre la indemnización, pero no sobre el despido.

#### **Noveno.**

- Planteada en tales términos a controversia, hemos de analizar si los indicios en los que se basa la Administración son suficientes para concluir que la extinción de los contratos de esos seis trabajadores se produjo de mutuo acuerdo entre las partes, y, por tanto, la indemnización satisfecha a los mismos ha de ser sometida a tributación.

Recordemos que el artículo 7 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su redacción vigente en los períodos impositivos en cuestión, preveía la exención en el Impuesto en los siguientes términos:

"Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que el mismo hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas".

Pues bien, los indicios apreciados por la Inspección son los siguientes:

. - Los trabajadores despedidos regularizados tienen una edad comprendida entre los 60 años y 63 años, y, por tanto, cercana a la jubilación, 65 años.

. - Los trabajadores han aceptado indemnizaciones muy inferiores (en algunos casos notoriamente inferiores) a las que corresponderían de acuerdo con la normativa laboral de resultar el despido improcedente; lo

que resulta chocante cuando, por su edad a la fecha del despido, van a encontrar muchas dificultades para acceder a un nuevo puesto de trabajo en otra empresa.

- Los trabajadores perciben más sin trabajar que si hubiesen estado trabajando hasta los 65 años (el despido les va a dar derecho al cobro de la prestación por desempleo, y, en su caso, a tener derecho a la prestación por jubilación a cargo de la Seguridad Social).

- En todos los casos (salvo en el caso de D. Sixto, en el que sí concurren los indicios a que se ha hecho referencia anteriormente, así como dos de los tres a los que se hará mención posteriormente) los gastos de la empresa (retribución bruta y seguridad social) son significativamente menores que si los trabajadores despedidos regularizados hubiesen estado trabajando en la empresa hasta los 65 años. Por otro lado, en el caso del trabajador despedido regularizado en el que los gastos para la empresa son mayores, se da la circunstancia de que cuando fue despedido le faltaban escasos meses (catorce meses) para cumplir la edad de 65 años, por lo que no parece razonable que el importe percibido por dicho trabajador responda a la de indemnización por despido improcedente.

- En tres de los seis trabajadores despedidos regularizados ( Vicente, Sixto, Jose Luis) existe un escrito interno de la empresa de fecha anterior, entre 8 y 15 días, al acto de conciliación ante el CMAC, en el que con carácter previo al mismo la empresa ya detalla la cantidad exacta a pagar al trabajador despedido por la indemnización por despido improcedente. Asimismo, resulta chocante que, además en dos de esos tres casos (D. Sixto y D. Jose Luis) la fecha del escrito interno es la misma que la de interposición de la demanda de conciliación lo que de ser cierto hubiese hecho innecesaria la interposición de la demanda dada la coincidencia de la cantidad a pagar.

- De los seis trabajadores despedidos regularizados, solo se ha aportado la carta de despido de D. Sebastián por motivos disciplinarios, con una motivación muy genérica; y por el resto de los trabajadores regularizados despedidos ni se ha aportado ni consta su existencia.

- En la totalidad de las actas de conciliación aportadas por el obligado tributario, éste reconoce "la improcedencia del despido", es decir, reconoce que no puede acreditar los motivos de despido (que por otra parte no se conocen al no haber aportado las cartas de despido), y no opta por la readmisión del trabajador sino siempre por el pago de la indemnización, lo que pone de manifiesto que tanto la empresa como el trabajador despedido lo que realmente pretendían era el cese voluntario de la relación laboral, revestida, formalmente, como un despido con acuerdo ante el correspondiente servicio de mediación.

- Llama la atención que dada la elevada edad de los trabajadores despedidos, con la dificultad que ello entraña para encontrar nuevo puesto de trabajo, éstos manifestasen satisfacción con indemnizaciones inferiores a las que tendrían derecho según el Estatuto de los Trabajadores en supuestos de despido improcedente, lo que carece de sentido si no es en el contexto de una resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, y explica que los trabajadores despedidos regularizados no interpusiesen demanda ante la jurisdicción laboral para reclamar la totalidad de la indemnización a la que tenían derecho

Los indicios expuestos, si bien unos tienen mayor relevancia que otros, valorados de manera conjunta, y en base a las circunstancias suficientemente justificadas por la Inspección, llevan a la Sala a compartir la conclusión de que las indemnizaciones satisfechas en los casos objeto de regularización no derivan de despidos improcedentes, aunque las partes lo hubieran calificado así en el ámbito laboral, sino que el cese de relación laboral fue consecuencia de "convenio, pacto o contrato" entre empresario y trabajador, supuesto para el que la norma no establece la exención.

Y el hecho de que el despido pudiera haberse realizado en términos permitidos por la legislación laboral vigente en los periodos regularizados, no obsta para que la Inspección pueda calificar el hecho imponible de acuerdo con su verdadera naturaleza. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en supuestos análogos (por todas, Sentencia de 22 de marzo de 2012 -rec. 2975/2008-), al afirmar que: "( ...) la potestad de calificación del hecho imponible, que corresponde a la Administración, eso sí, sometida a la fiscalización de la jurisdicción contencioso administrativa, hace que no tenga porqué compartirse ni la calificación de la causa de extinción del contrato de trabajo ni el carácter de la indemnización que se haya reconocido por las partes".

**Décimo.**

- Y al respecto, cabe señalar que las alegaciones efectuadas por la parte actora, no justifican la procedencia de la exención, por las siguientes razones:

. - El artículo 56. 2º ET, en la redacción dada por la Ley 45/2002, de 14 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma del sistema de protección por desempleo y mejora de la ocupabilidad, tenía el siguiente tenor literal: "2. En el supuesto de que la opción entre readmisión o indemnización correspondiera al empresario, el contrato de trabajo se entenderá extinguido en la fecha del despido, cuando el empresario reconociera la improcedencia del mismo y ofreciese la indemnización prevista en el párrafo a) del apartado anterior, depositándola en el Juzgado de lo Social a disposición del trabajador y poniéndolo en conocimiento de éste.- Cuando el trabajador acepte la indemnización o cuando no la acepte y el despido sea declarado improcedente, la cantidad a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior quedará limitada a los salarios devengados desde la fecha del despido hasta la del depósito, salvo cuando el depósito se realice en las cuarenta y ocho horas siguientes al despido, en cuyo caso no se devengará cantidad alguna.- A estos efectos, el reconocimiento de la improcedencia podrá ser realizado por el empresario desde la fecha del despido hasta la de la conciliación".

. - Es cierto, por tanto, que, a tenor de la normativa laboral vigente en los ejercicios regularizados, el empresario podía reconocer la improcedencia del despido abonando al trabajador afectado la indemnización legal establecida, pero a efectos de aplicar a exención prevista en el artículo 7 e) LIRPF, debe tratarse de un verdadero despido y en este caso, el único indicio de que es así, es la calificación que le dan los interesados en el acta de conciliación.

A ello hay que añadir que son las propias partes (empresario y trabajador) las que no se acogen a las consecuencias y efectos que se derivan de esa calificación, pues conforme al citado artículo 56.2 ET era necesario que el empresario pusiera a disposición del trabajador la indemnización prevista en el párrafo a), del apartado 1º del artículo 56 ET (una indemnización de cuarenta y cinco días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades). Y en el caso de autos la indemnización que acuerdan no se corresponde con la prevista en dicho precepto para el despido improcedente ni en su cuantía ni en la forma de cálculo de la misma. Es cierto que el trabajador puede aceptar una indemnización inferior a que legalmente le corresponde, pero fijada según los parámetros establecidos para el despido improcedente, y no la determinada en base a otras circunstancias totalmente ajenas, como en el caso de autos, que se fija en función de los años que quedaban a los trabajadores para jubilarse, siendo inversamente proporcional en cuantía. Esto es, cuantos menos años les quedaba para la jubilación y, por tanto, más antigüedad tenían en la empresa, recibían una indemnización menor, que es precisamente lo contrario a la indemnización que procedería si se tratara de un despido improcedente, en que a mayor antigüedad del trabajador le correspondería una cuantía más elevada.

En este sentido, la STS de 22 de marzo de 2012 (rec. 2975/2008) señala en un supuesto análogo que: "(...) las cuantías abonadas no coinciden con las previstas en la citada normativa para el caso de despido, pero, además, no se fijan en función de la base del salario percibido y de la antigüedad en la empresa, factores ambos que configuran el carácter compensatorio de la pérdida del empleo, sino de la mayor o menor proximidad de los trabajadores a la fecha de su respectiva jubilación. Dicho de otra forma, así como en el despido, la indemnización resulta proporcional al tiempo del servicio en la empresa, de tal forma que a mayor antigüedad también mayor indemnización, en el caso presente, "empleados con similar retribución y antigüedad percibían cantidades diferentes en razón de su edad en el momento de producirse el cese".

De los hechos indicados, la sentencia de instancia infiere que la indemnización abonada tiene por objeto, no retribuir la pérdida forzosa del puesto de trabajo, sino primar la extinción de la relación laboral en virtud de un pacto preconcebido con la empresa, anticipando a los trabajadores el cese de la actividad respecto de la fecha en que les correspondería en virtud de la jubilación legal obligatoria".

Así, ante unos indicios análogos a los concurrentes en este supuesto, el Tribunal Supremo confirmó la apreciación de que se estaba ante una extinción de la relación laboral de mutuo acuerdo y no ante un despido improcedente, y que, en consecuencia, no se daban los presupuestos necesarios para aplicar la exención a la indemnización abonada a los trabajadores.

Y esta Sala ha llegado a la misma conclusión, entre otras, en SSAN, 4ª de 17 de febrero de 2005 ( rec. nº 821/2002), de 17 de abril de 2008 ( rec. nº 174/2005), de 2 de julio de 2008 ( rec. nº 184/2007), 30 de septiembre

de 2009 ( rec. nº 267/2007), de 22 de diciembre de 2009 ( rec. nº 268/2007), 1 de abril de 2015 ( rec. 81/2013), 11 de octubre de 2016 ( rec. 208/2015), 4 de octubre de 2017 ( rec. 1014/2016), 7 de marzo de 2018 ( rec. 751/2015), rec. 517/2017), 6 de febrero de 2019 ( rec. 329/2016) y 3 de julio de 2019 ( rec. 144/2017)

### **Decimoprimer.**

Finalmente, resta por analizar el motivo referente a la impugnación de la sanción, respecto de la cual se alega que, si bien el acuerdo sancionador insiste reiteradamente en los indicios que justifican la regularización practicada, esto es, en la subsunción de la conducta en el tipo objetivo de la infracción, carece de justificación el elemento subjetivo de la culpabilidad, más allá de la referencia a diversos pronunciamientos judiciales confirmatorios de regularizaciones tributarias similares.

El acuerdo de resolución del procedimiento sancionador acordó imponer a la demandante sanción, por la comisión de la infracción tributaria grave consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, por el concepto Retenciones/ingresos a cuenta sobre Rendimientos de Trabajo Personal/Profesional, en relación con las cantidades satisfechas a trabajadores despedidos en concepto de "indemnización por despido improcedente": En el acuerdo sancionador se rectifica, así, la propuesta del instructor que había considerado que "no se aprecian indicios de comisión de infracciones tributarias",

La resolución sancionadora justifica la competencia, tipifica y califica los hechos, subsumiéndolos en el artículo 191 de la Ley 58/2003 y afirma que la conducta del obligado tributario se incardina en la conducta tipificada en el citado precepto, considerando constitutivos de infracción grave. Y aprecia la existencia de culpabilidad, tras reproducir los hechos y las razones de la regularización, concluyendo que: " No cabe apreciar una duda razonable en cuanto al tratamiento fiscal aplicable, dado que la normativa aplicable es clara y no ofrece lugar a duda interpretativa alguna en cuanto a que para que las indemnizaciones por despido o cese del trabajador estén exentas es necesario que sean obligatorias según la normativa antes mencionada, no estando amparadas por tal exención las establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato. A ello hay que añadir que, en los ejercicios objeto de las actuaciones inspectoras que dan lugar al presente expediente sancionador, ya se habían producido pronunciamientos de la Audiencia Nacional, confirmatorios de las regularizaciones como resolución de mutuo acuerdo de las relaciones laborales, fundamentados en la satisfacción de indemnizaciones cuya cuantía se relacionaba con la edad de los trabajadores, y no con el tiempo de servicios prestados en la empresa, entre otras, la sentencia de fecha 17 de febrero de 2005 (rec. nº 821/2002 ), de 17 de abril de 2008 (rec. nº 174/2005 ), de 2 de julio de 2008 (rec. nº 184/2007 ), 30 de septiembre de 2009 ( rec. nº 267/2007), de 22 de diciembre de 2009 ( rec. nº 268/2007 ).

A todo lo anteriormente expuesto hay que añadir que tampoco cabe apreciar la concurrencia de un error invencible que pudiera haber exculpado el comportamiento del sujeto infractor, tal como establece una reiterada jurisprudencia, entre otras la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 2013 (rec. 1040/2011 )".

### **Decimosegundo.**

El Tribunal Supremo viene sosteniendo (por todas, Sentencia de 9 de abril de 2011 -ref. cas. nº 2312/2009) que determinadas afirmaciones en torno a la comisión de la infracción resultan por sí solas insuficientes para la imposición de sanciones, incluso en el supuesto de que la norma fuese clara, ya que esa nitidez en la regulación no es suficiente para la represión. Así, la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite [razonar] existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 ), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d ) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice [entre otros supuestos], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la



norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.».

Y que «no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.

Pues bien, pronunciándose el acuerdo sancionador en los términos expuestos en el Fundamento Jurídico precedente, han de estimarse las objeciones opuestas por la parte recurrente al mismo, en cuanto dicho acuerdo, al remitirse al resultado de la liquidación y aludir a la claridad de la norma como única justificación de la culpabilidad del sujeto pasivo, no ofrece una motivación suficiente de su concurrencia, en los términos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sin que la referencia al hecho de que esta Sala haya confirmado acuerdos de liquidación con regularizaciones análogas sea suficiente para justificar la culpabilidad.

Por tanto, siguiendo la doctrina expuesta, procede anular la sanción por su insuficiente motivación acerca de la concurrencia de la necesaria culpabilidad en la conducta del sujeto infractor.

### **Decimotercero.**

De acuerdo con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA, no procede efectuar pronunciamiento sobre las costas causadas, dada la estimación parcial del recurso.

Vistos los preceptos legales citados,

### **FALLAMOS**

**1º) ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso administrativo nº485/2017, interpuesto por la representación procesal de la entidad AZVI S.A contra la resolución de 5 de octubre de 2017, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

**2º) ANULAR** dicha resolución, así como la liquidación de la que trae causa, en cuanto en cuanto niega la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) LIRPF a las remuneraciones abonadas por la recurrente a los Sres. D. Marcelino y D. Mariano por trabajos realizados en el extranjero, por la única razón de ser miembros del Consejo de Administración, y confirmar la liquidación en todo lo demás.

**3º) ANULAR** el acuerdo sancionador.

Sin pronunciamiento sobre las costas causadas.

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

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**VOTO PARTICULAR QUE FORMULA LA MAGISTRADA. DOÑA CARMEN ÁLVAREZ THEURER A LA SENTENCIA DICTADA POR LA SECCIÓN CUARTA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO- ADMINISTRATIVO DE LA AUDIENCIA NACIONAL, EN EL RECURSO 485/2017.**

La decisión de la mayoría de la Sección de estimar en parte el presente recurso contencioso-administrativo, acogiendo la pretensión actora que es tratada en primer lugar en la sentencia de la que se discrepa, se ampara en el contenido interpretativo del artículo 7 p) LIRPF, expresado en sus fundamentos de derecho sexto y séptimo, y que ha determinado que se anule la liquidación impugnada, en cuanto niega la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) LIRPF a las remuneraciones abonadas por la recurrente a los

Sres. Marcelino y Mariano por trabajos realizados en el extranjero, por la única razón de ser miembros del Consejo de Administración.

Dicho con el máximo respeto al ponente y a los compañeros de la Sección que suscriben el criterio mayoritario, considero que la resolución con la que manifiesto mi disconformidad, se aparta del criterio manifestado por el Alto Tribunal en relación a la cuestión suscitada, incurriendo en una interpretación extensiva de la exención prevista en el artículo 7 p) LIRPF, proscrita en el ámbito tributario.

En el presente caso, los rendimientos a los que se pretende aplicar la exención, corresponden a dos administradores o miembros del Consejo de Administración, uno de los cuales ostenta el cargo de Presidente de éste. Por tanto, no estamos en presencia de trabajadores por cuenta ajena que se desplazan al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre su empresa y la destinataria de sus servicios, sino de desplazamientos realizados en condición de consejeros delegados de la entidad, quien no tiene con su empresa una relación de la que quepa predicar los requisitos de dependencia y alteridad que configuran las relaciones laborales por cuenta ajena. La propia parte actora reconoce que no nos hallamos ante relaciones laborales de alta dirección.

Hemos de dejar sentado que la Administración no se ha opuesto al cumplimiento del resto de requisitos que exige la norma para la aplicación de la exención.

Comparto lógicamente la interpretación estricta que de los beneficios fiscales ha de realizarse, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo - Sentencias de 26 de mayo de 2016 (recurso 2876/2014), 22 de junio de 2016 (recurso 1691/2015) y 9 de octubre de 2018 (recurso: 4660/2017), entre otras muchas- y del Tribunal Constitucional al señalar que en toda interpretación, más en las "relativas a beneficios tributarios, sean exenciones o bonificaciones, debe prevalecer en todo caso una interpretación lógica y restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad ( artículo 14 de la Constitución ), en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la propia Constitución ".

La sentencia con la que discrepo, transcribe en su fundamento de derecho quinto un párrafo de la Sentencia de nuestro Alto Tribunal, de 24 de mayo de 2019 (recurso 3766/2017):

"[...] La interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT . En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece. [...]"

Sin embargo, el Tribunal Supremo en su sentencia, a continuación del apartado transcrito, añade lo que considero precisamente más relevante:

" [...] Y el artículo 7, letra p), LIRPF , únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La norma deja claro que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena; y resulta asimismo manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo.[...]"

En aplicación de un criterio riguroso a la hora de interpretar y aplicar, como es el caso, un beneficio fiscal, entiendo que la norma ampara la exención en el caso de "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos...", lo que entronca con la definición de rentas contenida en el apartado 17.1 de la misma Ley del impuesto, con una clara vocación de dejar exentas las "contraprestaciones que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria, y no tengan el carácter de rendimiento de actividades económicas" ( art. 17.1 Ley IRPF), entre las que no se encuentran las retribuciones percibidas por administradores o miembros de Consejos de Administración, que aquí nos ocupan.

A lo largo de la evolución histórica de la normativa del impuesto que nos ocupa, y así lo ha venido a recoger la doctrina, bajo el concepto "rendimientos del trabajo" se han distinguido, por un lado, los que comprende el apartado 1º del artículo 17, que se han denominado "rendimientos del trabajo por naturaleza", que se corresponden propiamente con las retribuciones derivadas del "trabajo personal" en el seno de una relación de

carácter laboral o estatutaria; y, de otro lado, "rendimientos del trabajo por decisión legal", en el apartado 2º de dicho precepto, que comprenden aquéllas rentas que, de no corresponderse con aquella delimitación contenida en el apartado primero, no hubieran merecido la calificación de "rendimientos del trabajo" sin la expresa calificación que el legislador realiza en aquel apartado segundo.

Es decir, el texto legal, en ningún momento equipara al trabajador por cuenta ajena con el administrador de la sociedad; todo lo contrario, diferencia por un lado la relación laboral o estatutaria existente (artículo 17.1), de otra serie de prestaciones distintas a la estrictamente laborales, en el artículo 17.2, tales como pensiones compensatorias, derechos especiales de contenido económico que se reserven a fundadores o promotores de una sociedad, rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias.

Esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión "trabajos" que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, de la condición de trabajador por cuenta ajena, esto es, que ejerce su actividad con las notas que definen dicho trabajo: voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia.

A efectos de aplicar la exención que nos ocupa, no resulta admisible extender el concepto de rendimiento de trabajo más allá del previsto en el art. 17.1 citado, pues la ampliación del concepto de rendimiento de trabajo a los supuestos previstos en el punto siguiente, es decir, al de aquéllas rentas que no habrían sido integradas en el punto anterior de no existir una previsión legal expresa, constituye una extensión indebida de la exención del art. 7.p) de la LIRPF.

Discrepando con el criterio expresado en la sentencia de referencia, considero que el Tribunal Supremo sí se ha pronunciado con claridad sobre los criterios interpretativos de la exención, pues al margen de que la controversia en alguno de los supuestos en que se pronuncia no girara principalmente sobre naturaleza del vínculo del perceptor de los rendimientos del trabajo que daban lugar a la exención, ello no ha sido óbice para que dichas sentencias fijaran expresamente criterios interpretativos sobre el artículo 7., LIRPF.

Así, en los recursos donde han recaído las SSTs 429/2019, de 28 de marzo (RCA 3772/2017), 428/2019, de 28 de marzo (RCA 3774/2017), 488/2019, de 9 de abril (RCA 3765/2017) y 465/19, 24 de mayo (RCA 3766/2017), la parte recurrente era un empleado público, que aunque no tuviere la consideración de funcionario stricto sensu, se hallaba vinculado mediante una relación laboral al Banco de España, entidad de Derecho público. En todas ellas el Tribunal dedica específicamente, en un fundamento de derecho, a fijar los "Criterios interpretativos sobre el artículo 7,p), LIRPF" indicando lo siguiente:

" 1) El artículo 7, letra p), LIRPF, resulta aplicable a los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades.

2) Dicho precepto no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación, y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones".

Los recursos en los que se han dictado las merítadas sentencias del Alto Tribunal, se expresan en los siguientes términos:

"6. Finalmente, es importante subrayar que en la sentencia 2269/2016, de 20 de octubre (RCA 4786/2011; ECLI: ES:TS:2016:4537), nos hemos pronunciado específicamente sobre la exención del artículo 7, letra p), LIRPF, en los términos que reproducimos:

" 2ª) A juicio de esta Sala, los jueces de la instancia se equivocan en cuanto interpretan que el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 exige "dos compañías distintas: la empleadora, residente, y la extranjera a cuyo favor se realiza una prestación de servicios". Más sencillamente, lo que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español -para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses- que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero. El incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero. No está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores, de ahí que ni siquiera excluya de su ámbito de aplicación, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 16.5 del

texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), aquellos casos en que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios. [...]

En definitiva, respondiendo a la cuestión casacional objetiva que suscita el auto de admisión, la exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF , se aplica a los rendimientos percibidos por funcionarios (o trabajadores por cuenta ajena ) en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último. 8

El Tribunal Supremo ha manifestado que la norma deja claro que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un funcionario o trabajador por cuenta ajena, y que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo.

En virtud de cuanto hemos razonado, considero que no puede ser de aplicación al supuesto enjuiciado la exención pretendida contemplada en el art. 7 p) LIRPF, por lo que en consecuencia, procedería desestimar dicha pretensión actora y confirmar en este punto la liquidación girada por la Administración Tributaria.

En Madrid, en la misma fecha de la sentencia de la que disiento.

Fdo.- D<sup>a</sup>. Carmen Alvarez Theurer.-

**PUBLICACIÓN.** La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

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.