

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1157/2025 de 22 de septiembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 4533/2024****SUMARIO:****IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero.**

Cooperación del Mecanismo Único de Supervisión (MUS) entre el Banco Central Europeo y el Banco de España. La Administración rechaza la aplicación de la exención ya que no ha quedado justificado que ninguno de los motivos de los desplazamientos que figuran en el certificado se corresponda con la realización de tareas para alguno de los proyectos estratégicos en los que el Banco de España presta servicios específicos, y que figuran en el listado anterior, al entenderse que esos viajes vienen motivados por la realización de funciones propias de la pertenencia a una organización internacional, en el presente caso, el Banco Central Europeo. Entiende que no resulta aplicable la doctrina de las SSTS de 28 de marzo de 2019, recursos n.º 3772/2017 y 3774/2017, de 9 de abril de 2019, recurso n.º 3765/2017 y de 24 de mayo de 2019, recurso n.º 3766/2017, porque no concurre el requisito de que los desplazamientos respondan "a aquellos proyectos estratégicos respecto de los que el Banco de España hubiera recibido un encargo específico al modo del que recibió respecto al Proyecto *Target2 Securities (T2S)*". La diferencia entre las sentencias anteriormente dictadas por esta Sala y el caso actual estriba en que en aquellos asuntos los desplazamientos de los empleados del Banco de España respondían a proyectos estratégicos respecto de los que el Banco de España había recibido un encargo específico, y actualmente ese encargo específico para atender al proyecto estratégico de la supervisión de los bancos significativos viene establecido por una disposición legal europea. La colaboración entre el Banco Central Europeo y el Banco de España no se limita a un proyecto concreto -Target o a los otros siete proyectos que cita el TEAR de Madrid-, sino que la aportación de medios materiales y humanos del Banco de España al Banco Central Europeo y al resto de Organismos Internacionales con los que participa o con los que colabora, abarca también desplazamientos temporales y puntuales a grupos de trabajo internacionales. Resulta un dato incontrovertido, conforme a la documentación que obra en el expediente administrativo, que el recurrido se desplazó en 2017 a Alemania y al Reino Unido como experto "prestado" por el Banco de España al Banco Central Europeo para efectuar, conjuntamente con otro personal del BCE, trabajos en beneficio del Banco Central Europeo y del Banco de Inglaterra, certificando el Banco de España que las entidades beneficiarias fueron el BCE y el Banco de Inglaterra. De esta forma, estuvo en el año 2017 prestando servicio para el BCE en el equipo conjunto de supervisión del Banco Sabadell, planteando la exención por las retribuciones correspondientes únicamente a los días en que dicho trabajo se desarrolló en el extranjero. Consecuentemente, habiéndose producido un desplazamiento al extranjero para prestar un trabajo que redundó en beneficio de una entidad residente en el extranjero, y habiéndose solicitado la aplicación de la exención analizada únicamente a los días en que el trabajo se realizó en el extranjero, resulta obvio que se cumplen los requisitos exigidos para su aplicación, sin que el hecho de que dichos trabajos se efectúen en aplicación de lo previsto en una disposición legal europea o en tratados internacionales suponga ninguna restricción en la aplicación de la exención examinada. El TS no solo ratifica la doctrina jurisprudencial reiterada de esta Sala en la que, interpretando el art. 7.p) Ley IRPF en relación con los empleados del Banco de España que realizaban trabajos para el Banco Central Europeo, se declara que resulta aplicable a los rendimientos percibidos por los empleados del Banco de España que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, esto es el Banco Central Europeo, 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. Dicho precepto no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación, y

Síguenos en...

no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones. Asimismo, se declara que dicha exención resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los empleados del Banco de España durante los días que se desplacen a la localidad de Frankfurt para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas dentro del marco de cooperación del Mecanismo Único de Supervisión (MUS) entre el Banco Central Europeo y el Banco de España, y a los desplazamientos que realicen fuera del territorio español (en este caso, Londres) para llevar a cabo trabajos en otros organismos internacionales en los que participa o con los que colabora el Banco de España. Además, se imponen las costas procesales del recurso de casación a la Administración recurrente al apreciar la Sala que ha actuado con temeridad toda vez que a la fecha de dictarse la sentencia impugnada en casación ya existía una consolidada doctrina jurisprudencial de esta Sala sobre la aplicación de la exención del art. 7.p) Ley IRPF a los rendimientos percibidos por los empleados del Banco de España en sus desplazamientos al Banco Central Europeo, siempre que los trabajos se realizasen materialmente fuera del territorio nacional y beneficiasen al organismo internacional, doctrina que añadía que dicho precepto no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistieran en labores de supervisión o coordinación y la actuación de la Abogacía del Estado ha sido "errática" a la hora de admitir u oponerse a la aplicación de la exención del IRPF a los rendimientos correspondientes a los desplazamientos al extranjero en comisión de servicio de los empleados del Banco de España, pues si bien inicialmente se opuso dando lugar a las sentencias del Tribunal Supremo de 2019, allanándose en 2020, oponiéndose a algunos casos desde 2022 e interponiendo en 2024 el presente recurso de casación, al mismo tiempo ha admitido la aplicación de la exención examinada sin recurrir fallos similares, entre ellos, cinco idénticos referidos a otros ejercicios del hoy recurrido.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.157/2025

Fecha de sentencia: 22/09/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4533/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/09/2025

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 4533/2024

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Síguenos en...



Sentencia núm. 1157/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

En Madrid, a 22 de septiembre de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. **4533/2024**, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia núm. 23/2024, de 22 de enero, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 982/2022.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Luis Arredondo Sanz, en nombre y representación de don Lucas.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO. Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia núm. 23/2024, de 22 de enero, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso núm. 982/2022 interpuesto por don Lucas, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 6 de septiembre de 2022, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativo número NUM000, formulada contra el acuerdo denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2017, por importe de 2.039,59 euros.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS:

ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador don Luis Arredondo Sanz, en nombre y representación de don Lucas, bajo la dirección técnica del Abogado don Francisco Javier Vaquero Marín, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 6 de septiembre de 2022, que desestima la reclamación número NUM000, interpuesta contra el acuerdo denegatorio de solicitud de rectificación de autoliquidación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 2017, y, en consecuencia:

PRIMERO.-Anulamos las resoluciones recurridas por ser contrarias a derecho, reconociendo el derecho del demandante a la exención tributaria controvertida, con las consecuencias inherentes de devolución de la cantidad indebidamente ingresada con sus intereses correspondientes.

SEGUNDO.-Condenamos al pago de las costas causadas en el presente recurso a la Administración demandada con la limitación que respecto de su cuantía se ha realizado en el último fundamento de derecho» (sic).

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1.El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i)El artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF»].

(ii)El artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

(iii)El artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

Síguenos en...

2.La Sala de instancia, por auto de 26 de abril de 2024, tuvo por preparado el recurso de casación interpuesto, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, y don Lucas, representado por el procurador don Luis Arredondo Sanz, como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 12 de septiembre de 2024, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] **2.1.** Determinar si resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los empleados del Banco de España durante los días que se desplacen a la localidad de Frankfurt para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas dentro del marco de cooperación del Mecanismo Único de Supervisión (MUS) o Single Supervisory Mechanism (SSM) entre el Banco Central Europeo y las autoridades nacionales competentes, en este caso el Banco de España.

2.2 Aclarar si resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los empleados del Banco de España durante los días en que se desplacen materialmente fuera del territorio español (-en este caso a Londres-) para realizar trabajos en otros organismos internacionales en los que participa o con los que colabora el Banco de España tales como los Banco Centrales Nacionales, los supervisores nacionales o autoridades nacionales competentes, trabajos que beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al Banco de España o/y a otra u otras entidades.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

3.2. El artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

3.3. Los artículos 2 y 2 del Reglamento (UE) n° 1024/2013 del Consejo, de 15 de octubre de 2013, que encomienda al Banco Central Europeo tareas específicas respecto de políticas relacionadas con la supervisión prudencial de las entidades de crédito.

3.4. Los artículos 2, 3 y 4 del Reglamento (UE) n° 468/2014 del Banco Central Europeo, de 16 de abril de 2014, por el que se establece el marco de cooperación en el Mecanismo Único de Supervisión entre el Banco Central Europeo y las autoridades nacionales competentes y con las autoridades nacionales designadas (Reglamento Marco del MUS) (BCE/2014/17).

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

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 25 de octubre de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce que la doctrina sentada en las Sentencias de 28 de marzo de 2019 c.3774/2017 y 3772/2017, así como en las Sentencias de 9 de abril de 2019 c.3765/2017 y 24 de mayo de 2019 c.3766/2019, que se remiten en esencia a las dos primeras, todas ellas relativas a desplazamientos del obligado relacionados con el Proyecto Target2 Securities (T2S), encargado por el Banco Central Europeo al Banco de España, como proveedor del proyecto, no puede ni debe hacerse extensiva a cualquier desplazamiento que realice un empleado del Banco de España y que tenga como entidad no residente de destino el Banco Central Europeo (vía Mecanismo Único de Supervisión -MUS -, a través del cual, integrado, hipotéticamente en un equipo creado al efecto, se realiza la supervisión de entidades financieras en el extranjero) o cualquier organismo internacional del que el Banco de España forme parte o para el que preste sus servicios.

Afirma que, según su criterio, solo resultará de aplicación la exención a los casos en que existan encargos específicos al Banco de España que supongan una ventaja o utilidad para el organismo internacional que solicite la realización de la prestación de servicios (con independencia de que también el propio Banco de España resulte beneficiado de la prestación de los servicios si pertenece al organismo internacional para el que se desarrollan los trabajos), debiendo cumplirse, lógicamente, el resto de requisitos exigidos por la norma para la aplicación de la

exención que nos ocupa. Es decir, solo cabría la posibilidad de aplicar la exención del artículo 7 p) de la Ley del IRPF/2006 a aquellos proyectos respecto de los que el Banco de España hubiera recibido un encargo específico al modo del que recibió respecto al Proyecto Target2 Securities (T2S), al que se aludía en las sentencias, sin que del tenor de las mismas pueda deducirse con fundamento una generalización de la exención, siempre de interpretación estricta, a cualquier desplazamiento, muy habitual por cierto, que haga el personal del Banco de España, como parte de su trabajo ordinario o habitual, a las diversas reuniones que se celebran en los organismos internacionales en los que colabora o participa el Banco de España.

Sostiene que la primera cuestión de interés casacional tiene que ver con un desplazamiento puntual a Frankfurt para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas dentro del marco de cooperación del MUS, y considera, previo análisis de la naturaleza jurídica del MUS y sus funciones a la luz de los Reglamentos (UE) nº 1024/2013, del Consejo, de 15 de octubre de 2013 y 468/2014, de 16 de abril, que los desplazamientos al extranjero del personal del Banco de España en sus tareas de supervisión, integrando, en su caso, los equipos oportunos del MUS, forman parte de actividades o trabajos inherentes a su puesto de trabajo en el Banco de España integrándose previamente, para realizar esas tareas, en la unidad de supervisión bancaria existente en el mismo, que extiende sus cometidos no solo al ámbito de la supervisión nacional sino también a la internacional, a través del MUS.

Esgrime que "[e]sa actividad o trabajo inherente a su puesto de trabajo en el Banco de España hace que la retribución correspondiente por ese cometido (al margen quedan, por supuesto, las dietas de desplazamiento, que, normalmente, quedarán en su mayor parte exentas) no quede amparada por la exención del artículo 7.p) de la LIRPF/2006 y que no le resulte aplicable la doctrina sentada por esa Sala referida a trabajos en los que el Banco de España participa como proveedor de un servicio concreto por lo que, de acuerdo con el criterio fijado por la misma, las retribuciones correspondientes quedarían exentas del IRPF. Es la participación del Banco de España como proveedor al Banco Central Europeo (previo encargo específico del mismo) del servicio de una plataforma informática lo que determina la procedencia de la exención prevista en el artículo 7 p) de la Ley del IRFP, no pudiendo hacerse extensiva la exención a cualquier desplazamiento al extranjero que realicen los empleados del Banco de España, para realizar actividades o trabajos inherentes a su puesto de trabajo en el Banco aunque sea para integrarse en los equipos conjuntos de supervisión previstos en el MUS".

Considera que esa conclusión resulta extensible a los desplazamientos más o menos puntuales que los empleados del Banco de España realicen fuera del territorio nacional (en el caso planteado a Londres) para realizar trabajos en otros organismos internacionales en los que participa o con los que colabora el Banco de España, tales como los Banco Centrales Nacionales, los supervisores nacionales o autoridades nacionales competentes, a los que se refiere la segunda cuestión de interés casacional.

Sostiene que el trabajo tiene que redundar en beneficio de la entidad situada en el extranjero, y no el propio trabajo inherente y característico del puesto de trabajo del interesado, aunque se realice en el extranjero.

Concluye que el "[...] recurrente no participa en ningún encargo concreto y específico del BCE, ni de otros organismos institucionales. El motivo de los viajes a dichas organizaciones, como indica el propio certificado oficial, es, en la mayoría de los casos, reuniones y asistencia a encuentros como representante del Banco de España, para formar parte de los equipos de supervisión previstos en el MUS, que no deja de ser más, como hemos dicho, que una forma de organizar la realización de los trabajos o reuniones en organismos internacionales - Bancos Centrales Nacionales o supervisores nacionales- , realizando incluso trabajos sin que exista, por otro lado, una indicación clara, completa, concreta y específica del trabajo que realiza para dichas organizaciones, por lo que no se acredita el cumplimiento de los requisitos para la exención que pretende, siendo en consecuencia, la resolución del TEAR recurrida ajustada a Derecho, por lo que la sentencia impugnada, que anuló la misma, debe revocarse".

Termina suplicando a la Sala:

«[...] dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que:

- No resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los empleados del Banco de España durante los días que se desplacen a la localidad de Frankfurt para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas dentro del marco de cooperación del Mecanismo Único de Supervisión (MUS) o Single Supervisory Mechanism (SSM) entre el Banco Central Europeo y las autoridades nacionales competentes, en este caso el Banco de España.

- No resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los empleados del Banco de España durante los días en que se desplacen materialmente fuera del territorio español (-en este caso a Londres-) para realizar trabajos en otros organismos internacionales en los que participa o con los que colabora el Banco de España tales como los Banco Centrales Nacionales, los supervisores nacionales o autoridades nacionales competentes, trabajos que beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al Banco de España o/y a otra u otras entidades. y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAR impugnada».

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El procurador don Luis Arredondo Sanz, en la representación acreditada de don Lucas, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición registrado el 13 de septiembre de 2024, en el que aduce, en síntesis, que lo que pretende la Abogacía del Estado es exigir nuevos requisitos no previstos en la normativa para aplicar la exención prevista en el art 7 p) de la LIRPF, como es la existencia de un encargo estratégico (específico). Añade que, aun cuando fuera necesario la existencia de dicho encargo, en el caso que nos ocupa ese encargo existe, pues está aprobado al más alto nivel por Reglamento de la Unión Europea.

Alega que el Banco Sabadell (con sus filiales bancarias) es una entidad significativa cuya supervisión está encargada al BCE que designó un Equipo Conjunto de Supervisión en el que figuraba el Sr. Lucas, quien estuvo durante todo el año 2019 integrado en dicho equipo, por lo que no puede ser más específico el encargo desarrollado por aquel, sin que exista duda de que la supervisión de las entidades bancarias significativas (entre ellas el Banco Sabadell), es un encargo específico y estratégico aprobado al más alto nivel normativo.

Añade que "[...] el tratamiento fiscal de las remuneraciones de los empleados del Banco de España no debe ser objeto de discriminación por desarrollarse en el marco del MUS cuando es precisamente el MUS quien ampara dichos trabajos. Además, en el caso que nos ocupa está certificado por el propio Banco de España que los trabajos desarrollados en el extranjero lo fueron en beneficio de entidades no residentes (BCE y Banco de Inglaterra)".

En relación con el segundo requisito aducido por el Abogado del Estado, consistente en que el trabajo tiene que redundar en beneficio de la entidad situada en el extranjero, se tiene que desarrollar un trabajo para la entidad no residente, y no el propio trabajo inherente y característico del puesto de trabajo del interesado, aunque se realice en el extranjero, esgrime que se cumple en el presente caso pues el Banco de España certifica que el Sr. Lucas se desplazó en 2017 a Alemania y al Reino Unido como experto prestado por el Banco de España al BCE para efectuar, conjuntamente con otro personal del BCE, trabajos en beneficio de dicho BCE y del Banco de Inglaterra y además certifica que la entidad beneficiaria fueron el BCE y el Banco de Inglaterra. Sostiene que el Sr. Lucas estuvo todo el año 2017 dedicado a prestar servicios para el BCE en el equipo conjunto de supervisión del Banco Sabadell cuya responsabilidad de supervisión corresponde al BCE y sólo planteó la exención por las retribuciones correspondientes a los días que dicho trabajo se desarrolló en el extranjero.

Concluye, reproduciendo los términos de la sentencia recurrida en casación, que lo que exige la normativa es que se haya producido una ventaja o utilidad a la entidad destinataria, lo que concurre en el presente caso.

En último término, señala que "[...] la actuación de la Abogacía del Estado ha sido errática a la hora de admitir, u oponerse, a la aplicación de la exención del IRPF a los rendimientos correspondientes a los desplazamientos al extranjero en comisión de servicio a empleados del BdE. Inicialmente se opuso dando lugar a las sentencias del Tribunal Supremo de 2019, allanándose en 2020; oponiéndose a algunos casos desde 2022 e interponiendo en 2024 el presente recurso al tiempo que admite decenas de fallos similares, entre ellos cinco idénticos de mi mandante referidos a otros ejercicios" por lo que "[n]os encontramos ante una actitud de la Abogacía del Estado que va contra sus propios actos, que vulnera el principio de confianza legítima en la Administración y el principio de igualdad reconocido en el art. 14 de nuestra Constitución, y atenta contra el principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos reconocido en el art 9.3. de la Constitución. Hay que añadir que el art. 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea consagra como tal el derecho a una buena administración, derecho que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo está implícito en la Constitución (art 9.3; 103.1 y 106.1)".

Termina solicitando a la Sala:

Síguenos en...

«[...] dicte sentencia desestimando dicho recurso de casación y declare que a efectos de considerar la exención de IRPF de las retribuciones correspondientes de los empleados del Banco de España desplazados al extranjero en cumplimiento de los mandatos establecidos por el Mecanismo Único de Supervisión u otros acuerdos internacionales y siempre que dichos trabajos se efectúen en beneficio del Banco Central Europeo u otros organismos o entidades no residentes, no cabe exigir requisitos adicionales a los establecidos por el art 7.p) de la LIRPF y el art. 6 de su Reglamento, reiterando el criterio jurisprudencial ya expresado por la Sección Segunda de esa Sala en las Sentencias nº1056/2019 y 1128/2019, nº1128/2019 de 9 de abril y 1838/2019 de 24 de mayo.

Y, acto seguido, dicte fallo declarando no haber lugar, y por tanto desestimar el recurso de casación nº4533/202 interpuesto por la Abogacía del Estado contra la Sentencia nº23/2024, dictada el 22 de enero de 2024 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM, en recurso interpuesto por Don Lucas tramitado por el P.O.982/2022, con expresa interposición de costas a la parte recurrente» (sic).

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 18 de diciembre de 2024, se acordó que el recurso quedase concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 4 de junio de 2025 se designó ponente a la Excma. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 9 de septiembre de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los empleados del Banco de España durante los días que se desplacen a la localidad de Frankfurt para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas dentro del marco de cooperación del Mecanismo Único de Supervisión (MUS) o Single Supervisory Mechanism (SSM) entre el Banco Central Europeo y las autoridades nacionales competentes, en este caso el Banco de España; y, asimismo, aclarar si resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos durante los días en que se desplacen materialmente fuera del territorio español (-en este caso a Londres-) para realizar trabajos en otros organismos internacionales en los que participa o con los que colabora el Banco de España tales como los Bancos Centrales Nacionales, los supervisores nacionales o autoridades nacionales competentes, trabajos que beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al Banco de España o/y a otra u otras entidades.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. Autoliquidación en el ejercicio 2017.

Don Lucas, empleado del Banco de España, fue destinado el día 16 de febrero de 2017, los días 29 y 30 de junio, los días 5 a 7 de julio y el día 8 de noviembre de 2017 a Frankfurt realizando trabajos de supervisión del Grupo Banco Sabadell para el SSM ("Single Supervisory Mechanism" por sus siglas en inglés) o para el MUS (Mecanismo Único de Supervisión por sus siglas en español), siendo la entidad no residente beneficiaria de dichos trabajos el Banco Central Europeo.

Asimismo, don Lucas fue destinado a Londres los días 1 a 3 de marzo de 2017 para asistir a reuniones con el supervisor británico PRA siendo la entidad no residente beneficiaria de dichos trabajos el Banco de Inglaterra.

El 17 de junio de 2018 don Lucas presentó autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2017 incluyendo en dicha declaración la totalidad de los ingresos percibidos durante ese año.

2.2. Solicitud de rectificación de autoliquidación.

El 10 de abril de 2021 el contribuyente presentó ante la Administración solicitud de rectificación de autoliquidación de IRPF ejercicio 2017 y de devolución de ingresos indebidos por trabajos realizados en el extranjero durante 2017 por un importe total de 2.039,59 euros, al entender que en la autoliquidación se había producido un error consistente en declarar como rendimiento de

trabajo 4.532,42 euros percibidos en el citado ejercicio por las retribuciones percibidas durante los días en que estuvo en comisiones de servicios en el extranjero con motivo de su participación en las tareas del Banco Central Europeo y Banco de Inglaterra, estimando que dicha cantidad debía minorarse de la base imponible.

Junto a la solicitud aportó un certificado del Banco de España detallando las fechas de los desplazamientos, destinos, dietas abonadas, dietas exceptuadas de gravamen, dietas sujetas a gravamen, motivo del viaje y entidad no residente de destino o beneficiaria.

En el apartado "Motivo de los distintos viajes" figura: Reunión sobre anejo 9 Circular Banco de España; Reuniones con el supervisor británico PRA; Reunión sobre el impacto del Brexit en los bancos del SSM; Reunión colegio supervisor del Banco Sabadell; Reunión grupo trabajo sobre modelo de negocio.

Y, en el apartado "Entidad no residente de destino o beneficiaria" figura Banco Central Europeo y Banco de Inglaterra.

2.3. Denegación de la solicitud.

El día 5 de agosto de 2021 la jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria dictó acuerdo por el que se denegó la solicitud de rectificación de autoliquidación IRPF 2017 y devolución de ingresos indebidos. En dicha resolución se indicaba:

«En ambos escritos, el interesado manifiesta su DISCONFORMIDAD con la propuesta de resolución y reitera que también es aplicable en este caso el criterio establecido en las sentencias del Tribunal Supremo citadas.

Señala que "la colaboración entre el BCN y el Banco de España no se limita al proyecto TARGET, que solo es uno más, y no precisamente el que más medios exige que el Banco de España ponga a disposición del BCE y de otros Organismos internacionales. La aportación de medios materiales y humanos del Banco de España al BCE y al resto de Organismos Internacionales en los que participa o colabora abarca también desplazamientos temporales y puntuales a grupos de trabajo internacionales".

Asimismo, reitera que "los servicios prestados por el compareciente al Banco Central Europeo en relación con la supervisión de las entidades financieras en el extranjero producen una indiscutible ventaja o utilidad en su destinatario (en BCE) puesto que es la única entidad competente para dicha supervisión.

Sin embargo, no se aporta documentación adicional alguna que acredite que el objeto de los desplazamientos del interesado al extranjero, en general reuniones en el BCE relativas a la supervisión del Grupo Cooperativo Cajamar o del Banco Sabadell" supongan un proyecto o encargo específico del BCE al Banco de España que vaya más allá de las actividades inherentes y propias del supervisor español en el marco de este organismo internacional».

2.4. Interposición de reclamación económico-administrativa.

El 26 de agosto de 2021, don Lucas interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid contra el acuerdo de 5 de agosto de 2021 por el que se denegó la solicitud de rectificación de autoliquidación IRPF 2017 y devolución de ingresos indebidos.

El 6 de septiembre de 2022 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la reclamación. En dicha resolución se razona en los siguientes términos:

«[...] No obstante, esta Sentencia no puede, ni debe, hacerse extensiva a cualquier desplazamiento que realice un empleado del Banco de España y que tenga como entidad no residente de destino el Banco Central Europeo.

Para la aplicación práctica de esta Sentencia a los viajes del personal del Banco de España, este Tribunal entiende que deben darse los mismos requisitos que dieron origen al dictado de la misma, por lo que solo resultará de aplicación la exención a los casos en que existan encargos específicos al Banco de España que supongan una ventaja o utilidad para el Banco Central Europeo, debiendo cumplirse, lógicamente, el resto de requisitos exigidos por la norma para la aplicación de la exención que aquí nos ocupa.

Es decir, solo cabría la posibilidad de aplicar la exención del artículo 7 p) de la Ley del IRPF a aquellos proyectos estratégicos respecto de los que el Banco de España hubiera recibido un encargo específico al modo del que recibió respecto al Proyecto Target2 Securities (T2S), al que se aludía en la Sentencia.

En consecuencia, la exención solo se aplica a la participación del personal del Banco de España en los siguientes 8 proyectos estratégicos:

Common Eurosystem Pricing Hub (CEPH).

Analytical Credit DataBase (Anacredit).

Secure ESCB Emailing (SEE).

Síguenos en...



Eurosystem Collateral Management System (ECMS).
ESCB Public Key Infrastructure (ESCB PKI).
Target 2 Securities (T2S).
T2/T2S Consolidation.

Targeted Instant Payment Settlement (TIPS).

En base a todo lo anterior, al certificado aportado por el propio contribuyente, y a la documentación que obra en el expediente, no procede aplicar la exención prevista en el artículo 7 p) de la Ley de IRPF dado que no ha quedado justificado que ninguno de los motivos de los desplazamientos que figuran en el certificado se corresponda con la realización de tareas para alguno de los proyectos estratégicos en los que el Banco de España presta servicios específicos, y que figuran en el listado anterior, al entenderse que esos viajes vienen motivados por la realización de funciones propias de la pertenencia a una organización internacional, en el presente caso, el Banco Central Europeo».

2.5. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Don Lucas interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 982/2022 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

La Sala de instancia dictó sentencia estimatoria el 22 de enero de 2024, cuya *ratio decidendi* sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero con el siguiente tenor literal:

«[...] Las resoluciones administrativas impugnadas han efectuado una interpretación restrictiva de la norma aplicable, imponiendo un requisito que la Ley no exige para gozar de la exención de que se trata, lo que, como hemos visto, no es jurídicamente admisible. La lectura de las sentencias del Tribunal Supremo invocadas de 28 de marzo de 2019 (recursos 3774/2017 y 3772/2017), de 9 de abril de 2019 (recurso 3765/2017) y 24 de mayo de 2019 (recurso 3766/2017), evidencia la infracción, del propio art. 7 p) LIRPF, en que incurren aquellas resoluciones administrativas, al exigir este requisito -que los desplazamientos respondan "a aquellos proyectos estratégicos respecto de los que el Banco de España hubiera recibido un encargo específico al modo del que recibió respecto al Proyecto Target2 Securities (T2S)"-, que el Alto Tribunal no interpretó integrado en el citado precepto legal.

Es más, tampoco desde el punto de vista argumentativo las referidas sentencias se refieren a la necesidad de que los trabajos efectuados en el extranjero respondan a un proyecto determinado para fundar el criterio que ha sido reproducido en el fundamento anterior.

[...]

A partir de lo anterior, y a la vista del certificado expedido por el Banco de España que consta en el expediente administrativo, que expresa las fechas, el lugar y motivo del viaje, así como que los servicios tuvieron por beneficiarios al Banco Central Europeo y al Banco de Inglaterra, documento que no ha sido cuestionado de contrario, la Sala entiende suficientemente justificados los requisitos de desplazamiento y trabajo para una entidad no residente, por lo que procede, en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativo, anular las resoluciones administrativas impugnadas y reconocer la situación jurídica individualizada que se demanda». La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar nuevamente el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que dispone:

«Estarán exentas las siguientes rentas:

(...)

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.

Síguenos en...



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».

En igual sentido se pronuncia el artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

2.Asimismo, será preciso tener presente el Reglamento (UE) nº 1024/2013 del Consejo, de 15 de octubre de 2013, que encomienda al Banco Central Europeo tareas específicas respecto de políticas relacionadas con la supervisión prudencial de las entidades de crédito, que señala en su considerando 79 que:

«[...] Para llevar a cabo con eficacia la supervisión, es indispensable contar con personal imparcial, con la formación adecuada y altamente motivado. A fin de crear un mecanismo de supervisión realmente integrado, conviene prever la posibilidad de intercambios de personal y comisiones de servicio entre todas las autoridades nacionales competentes y el BCE. Con objeto de garantizar un control por homólogos de manera permanente, sobre todo en la supervisión de grandes entidades de crédito, el BCE debe estar facultado para solicitar que en los equipos nacionales de supervisión participe también personal de las autoridades competentes de otros Estados miembros participantes, posibilitando la formación de equipos de supervisión de diversa procedencia geográfica con experiencia y un perfil específicos.

El intercambio y el envío de personal en comisión de servicio deben establecer una cultura de supervisión común. El BCE debe informar periódicamente del número de miembros del personal de las autoridades nacionales competentes que se envía en comisión de servicio al BCE a efectos del funcionamiento del MUS».

El artículo 1 del citado Reglamento (UE) nº 1024/2013, bajo la rúbrica "*Objeto y ámbito de aplicación*", dispone que:

«El presente Reglamento atribuye al BCE funciones específicas en lo que respecta a las medidas relativas a la supervisión prudencial de las entidades de crédito, con objeto de contribuir a la seguridad y la solidez de estas entidades y a la estabilidad del sistema financiero dentro de la Unión y en cada uno de los Estados miembros, teniendo plenamente en cuenta y ejerciendo el deber de diligencia en relación con la unidad y la integridad del mercado interior, partiendo de la base de la igualdad de trato para las entidades de crédito con miras a evitar el arbitraje regulatorio».

A su vez, el artículo 2 de dicha norma, bajo la rúbrica "*Definiciones*", indica que:

«A efectos del presente Reglamento se aplicarán las siguientes definiciones:

[...]

9. «mecanismo único de supervisión» (MUS): un sistema europeo de supervisión financiera compuesto por el BCE y las autoridades nacionales competentes de los Estados miembros participantes como se describe en el artículo 6 del presente Reglamento».

Hay que recordar que los *Joint Supervisory Teams* (JSTs) o Equipos Conjuntos de Supervisión en los que está integrado el contribuyente y al que se refiere la resolución administrativa, son una de las principales formas de cooperación entre el Banco Central Europeo y los supervisores nacionales o autoridades nacionales competentes (ANC).

El artículo 2 del Reglamento (UE) nº 468/2014 del Banco Central Europeo, de 16 de abril de 2014, por el que se establece el marco de cooperación en el Mecanismo Único de Supervisión entre el Banco Central Europeo y las autoridades nacionales competentes y con las autoridades nacionales designadas (Reglamento Marco del MUS) (BCE/2014/17) define los "equipos conjuntos de supervisión" (ECS) y la "autoridad nacional competente" (ANC) de la siguiente forma:

«6. "equipo conjunto de supervisión" (ECS): un equipo de supervisores a cargo de la supervisión de una entidad supervisada significativa o de un grupo supervisado significativo;

[...]

9. "autoridad nacional competente" (ANC): una autoridad nacional competente según se define en el artículo 2, punto 2, del Reglamento del MUS. La presente definición se entenderá sin perjuicio de las disposiciones de la legislación nacional que asignen determinadas funciones de supervisión a un banco central nacional (BCN) no designado como ANC. En este caso, el BCN ejercerá estas funciones en el marco establecido en la legislación nacional y en el presente Reglamento. La referencia a una ANC en el presente Reglamento deberá aplicarse en este caso, según proceda, al BCN para las funciones que la legislación nacional le haya encomendado;». Por su parte el artículo 3 del Reglamento (UE) n° 468/2014, bajo la rúbrica "Equipos conjuntos de supervisión", preceptúa que:

«1. Se establecerá un equipo conjunto de supervisión (ECS) para supervisar cada entidad supervisada significativa o grupo supervisado significativo de los Estados miembros participantes. Cada ECS estará integrado por personal del BCE y de las ANC nombrado de conformidad con el artículo 4, que llevará a cabo su labor bajo la coordinación de un empleado del BCE designado a tal fin (en lo sucesivo, «el coordinador del ECS») y uno o más subcoordinadores de las ANC, según se especifica en el artículo 6».

En lo que aquí interesa, el artículo 4 del Reglamento (UE) n° 468/2014, en relación con el "Establecimiento y composición de los ECS", añade que:

«1. El BCE será responsable del establecimiento y la composición de los ECS. Las respectivas ANC designarán a los empleados que formarán parte de los ECS de conformidad con el apartado 2.

2. De conformidad con los principios establecidos en el artículo 6, apartado 8, del Reglamento del MUS y sin perjuicio de lo dispuesto en su artículo 31, las ANC designarán como miembros de un ECS a uno o varios de sus empleados. Un empleado de una ANC podrá formar parte de más de un ECS.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, el BCE podrá solicitar a las ANC que modifiquen sus nombramientos si procede a efectos de la composición de un ECS.

4. Cuando más de una ANC ejerza funciones de supervisión en un Estado miembro participante, o cuando la legislación nacional de un Estado miembro participante confiera a un BCN funciones supervisoras concretas y el BCN no sea una ANC, las autoridades correspondientes coordinarán su participación en los ECS.

5. El BCE y las ANC consultarán entre sí y acordarán la utilización de recursos de las ANC en relación con los ECS».

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. La cuestión jurídica que se suscita se centra en discernir si la aplicación de la exención del artículo 7.p) LIRPF, tal como ha sido interpretada por el Tribunal Supremo en relación con los empleados del Banco de España que realizaban trabajos para el Banco Central Europeo, exige, como han recogido las resoluciones administrativas que se encuentran en el origen del litigio, que los desplazamientos que realicen respondan a proyectos estratégicos respecto de los que el Banco de España hubiera recibido un encargo específico, o si, por el contrario, comprenden los desplazamientos a la localidad de Frankfurt para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas dentro del marco de cooperación del Mecanismo Único de Supervisión (MUS) entre el Banco Central Europeo y las autoridades nacionales competentes, en este caso el Banco de España, así como los desplazamientos materialmente realizados fuera del territorio español (en este caso a Londres) para realizar trabajos en otros organismos internacionales en los que participa o con los que colabora el Banco de España tales como los Banco Centrales Nacionales, los supervisores nacionales o autoridades nacionales competentes, trabajos que benefician al organismo internacional, con independencia de que benefician asimismo al Banco de España o/y a otra u otras entidades.

2. Nuevamente se le plantea a la Sala la interpretación de la exención del artículo 7.p) LIRPF, en relación con los empleados del Banco de España.

Tal como hemos declarado en la sentencia de esta Sala núm. 1642/2022, de 13 de diciembre de 2022 (rec. casación 707/2021), 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.

Síguenos en...

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 realicen 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 que 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-).

3. Asimismo, el Tribunal Supremo se ha pronunciado de forma específica en las cuatro sentencias citadas en el auto de admisión, dos de fecha 28 de marzo de 2019, [recursos de casación núm. 3772/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1128) y núm. 3774/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1056)], otra de 9 de abril de 2019 [recursos de casación núm. 3765/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1262)], y, la última de 24 de mayo de 2019 [recursos de casación núm. 3766/2017(ECLI:ES:TS:2019:1838)], en relación con la aplicación de la exención a los servicios prestados como empleados del Banco de España al Banco Central Europeo.

En las dos primeras sentencias, a las que se remiten el resto, se ha declarado -FD Segundo, puntos 7 y 8- 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.

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. 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. Como hemos dicho, este incentivo fiscal no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores.

La exigencia anterior no solo no está en la letra de la ley sino que, como apunta el recurrente, no parece compadecerse con la circunstancia de que la propia norma contemple expresamente la posibilidad de que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, disponiéndose como único requisito, por lo demás, normal en la lógica del beneficio fiscal que examinamos, que la prestación del servicio de que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

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. Aunque no nos lo pide el auto de admisión del recurso, al objeto de resolver el debate que se ventila en esta sede, conviene asimismo aclarar 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).

Lo cierto es que el precepto legal solo habla de «días de estancia en el extranjero», sin establecer ningún mínimo temporal, y el reglamento que lo desarrolla dice que 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» (artículo 6, apartado 2, del Real Decreto 439/2007), también sin especificar límite mínimo alguno de días».

Finalmente, se establecen los siguientes criterios interpretativos sobre el artículo 7, letra p), LIRPF:

«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».

4. La Sala, interpretando nuevamente la exención que nos ocupa desde los parámetros expuestos, no alberga duda alguna de la aplicación al caso de la exención examinada al cumplirse los requisitos referidos.

En efecto, como acertadamente recoge la sentencia de instancia, las resoluciones administrativas que se encuentran en el origen del litigio están exigiendo un requisito que la Ley no requiere para gozar de la exención, como es que los desplazamientos respondan a proyectos estratégicos respecto de los que el Banco de España hubiera recibido un encargo específico al modo del que recibió respecto al Proyecto Target2 Securities (T2S).

La exigencia de dicho requisito evidencia la infracción del artículo 7.p) LIRPF pues, como ya señaló esta Sala en las sentencias cit., tal exigencia no está en la letra de la ley, que 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, de forma que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena; trabajos que deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo, pero en forma alguna reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios, siendo así que no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo.

En suma, el precepto legal no 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 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.

5. Pues bien, si esta doctrina jurisprudencial era clara en relación con reclamaciones de ejercicios anteriores a 2013, su claridad ha venido a ser confirmada con posterioridad a dicha fecha, dado que desde 2013 hay una disposición legal que ampara los desplazamientos efectuados por los empleados del Banco de España para acudir a prestar servicios para el Mecanismo Único de Supervisión creado por el Reglamento (UE) nº 1024/2013 del Consejo, de 15 de octubre de 2013, que encomienda al Banco Central Europeo tareas específicas respecto de políticas relacionadas con la supervisión prudencial de las entidades de crédito.

Como refleja el auto de admisión, el Banco Central Europeo supervisa directamente las 114 entidades de crédito significativas de los países participantes, que representan casi el 82 % del total de los activos bancarios en esos países, siendo el Banco Sabadell (incluida su filial en el Reino Unido) una entidad de crédito significativa, lo que comporta que la responsabilidad de su supervisión no corresponde al Banco de España sino al Banco Central Europeo. Para ello, tal como expone la parte recurrida, el Banco Central Europeo tiene acuerdos con las autoridades nacionales de los países que, no formando parte del BCE, son sedes de sucursales o filiales controlados por entidades significativas, como el Banco de Inglaterra.

En este sentido, recoge el Reglamento (UE) nº 1024/2013 del Consejo, de 15 de octubre de 2013, que "[p]ara llevar a cabo con eficacia la supervisión, es indispensable contar con personal imparcial, con la formación adecuada y altamente motivado. A fin de crear un mecanismo de supervisión realmente integrado, conviene prever la posibilidad de intercambios de personal y comisiones de servicio entre todas las autoridades nacionales competentes y el BCE. Con objeto de garantizar un control por homólogos de manera permanente, sobre todo en la supervisión de grandes entidades de crédito, el BCE debe estar facultado para solicitar que en los equipos nacionales de supervisión participe también personal de las autoridades competentes de otros Estados miembros participantes, posibilitando la formación de equipos de supervisión de diversa procedencia geográfica con experiencia y un perfil específicos...El BCE debe informar periódicamente del número de miembros del personal de las autoridades nacionales competentes que se envía en comisión de servicio al BCE a efectos del funcionamiento del MUS". La diferencia entre las sentencias anteriormente dictadas por esta Sala y el caso actual estriba en que en aquellos asuntos los desplazamientos de los empleados del Banco de España respondían a proyectos estratégicos respecto de los que el Banco de España había recibido un encargo específico, y actualmente ese encargo específico para atender al proyecto estratégico de la supervisión de los bancos significativos viene establecido por una disposición legal europea. Es más, la colaboración entre el Banco Central Europeo y el Banco de España no se limita a un proyecto concreto -Target o a los otros siete proyectos que cita el TEAR de Madrid-, sino que la aportación de medios materiales y humanos del Banco de España al Banco Central Europeo y al resto de Organismos Internacionales con los que participa o con los que colabora, abarca también desplazamientos temporales y puntuales a grupos de trabajo internacionales. En efecto, como recoge el auto de admisión, los empleados del Banco de España además de colaborar con el Banco Central Europeo (BCE), realizan comisiones de servicio en el extranjero con motivo de su participación en el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), Autoridad Bancaria Europea (EBA), Financial Stability Board (FSB), International Association of Money Transfer Networks, Bank for International Settlements (BIS), Fondo Monetario Internacional

Síguenos en...



(FMI), el Banco Mundial, así como en otros organismos internacionales, en este caso el Banco de Inglaterra.

Resulta un dato incontrovertido, conforme a la documentación que obra en el expediente administrativo, que el Sr. Lucas se desplazó en 2017 a Alemania y al Reino Unido como experto "prestado" por el Banco de España al Banco Central Europeo para efectuar, conjuntamente con otro personal del BCE, trabajos en beneficio del Banco Central Europeo y del Banco de Inglaterra, certificando el Banco de España que las entidades beneficiarias fueron el BCE y el Banco de Inglaterra. De esta forma, el Sr. Lucas estuvo en el año 2017 prestando servicio para el BCE en el equipo conjunto de supervisión del Banco Sabadell, planteando la exención por las retribuciones correspondientes únicamente a los días en que dicho trabajo se desarrolló en el extranjero.

Consecuentemente, habiéndose producido un desplazamiento al extranjero para prestar un trabajo que redundó en beneficio de una entidad residente en el extranjero, y habiéndose solicitado la aplicación de la exención analizada únicamente a los días en que el trabajo se realizó en el extranjero, resulta obvio que se cumplen los requisitos exigidos para su aplicación, sin que el hecho de que dichos trabajos se efectúen en aplicación de lo previsto en una disposición legal europea o en tratados internacionales suponga ninguna restricción en la aplicación de la exención examinada.

6. En último término, hay un dato más que la Sala quiere reflejar. Y es que el hoy recurrido, don Lucas, tal como acredita, no se limitó a rectificar su autoliquidación del IRPF de 2017, sino que también solicitó la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2014, 2015, 2016, 2018 y 2019, en todos los casos por trabajos desarrollados en beneficio del Banco Central Europeo. Estas solicitudes de rectificación fueron rechazadas por la AEAT y el TEAR de Madrid y recurridas ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Cuarta, que dictó en todos los casos sentencias estimatorias el 22 de enero de 2024 a favor del recurrente, Sr. Lucas, siendo así que solo la correspondiente al ejercicio 2017 fue recurrida en casación por el Abogado del Estado, declarándose la firmeza del resto.

De ello se colige que, tal como expone la parte recurrida, la actuación de la Abogacía del Estado ha sido "errática" a la hora de admitir u oponerse a la aplicación de la exención del IRPF a los rendimientos correspondientes a los desplazamientos al extranjero en comisión de servicio de los empleados del Banco de España, pues si bien inicialmente se opuso dando lugar a las sentencias del Tribunal Supremo de 2019, allanándose en 2020, oponiéndose a algunos casos desde 2022 e interponiendo en 2024 el presente recurso de casación, al mismo tiempo ha admitido la aplicación de la exención examinada sin recurrir fallos similares, entre ellos, cinco idénticos referidos a otros ejercicios del hoy recurrido.

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente.

1. Se ratifica la doctrina jurisprudencial reiterada de esta Sala -SSTS de 28 de marzo de 2019, [recursos de casación núm. 3772/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1128) y núm. 3774/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1056)], de 9 de abril de 2019 [recurso de casación núm. 3765/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1262)], y de 24 de mayo de 2019 [recurso de casación núm. 3766/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1838)]-, en la que, interpretando el artículo 7, letra p), LIRPF en relación con los empleados del Banco de España que realizaban trabajos para el Banco Central Europeo, se declara que:

«1) El artículo 7, letra p), LIRPF, resulta aplicable a los rendimientos percibidos por los empleados del Banco de España que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, esto es el Banco Central Europeo, 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».

2. Asimismo, se declara que la exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los empleados del Banco de España durante los días que se desplacen a la localidad de Frankfurt para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas dentro del marco de cooperación del Mecanismo Único de Supervisión (MUS) entre el Banco Central Europeo y el Banco de España, y a los desplazamientos que realicen fuera del

territorio español (en este caso, Londres) para llevar a cabo trabajos en otros organismos internacionales en los que participa o con los que colabora el Banco de España.

QUINTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.4 de la Ley de la Jurisdicción, se podrá imponer las costas del recurso de casación a una de las partes cuando la sentencia aprecie, y así lo motive, que ha actuado con mala fe o temeridad, pudiendo limitar su imposición a una parte o hasta una cifra máxima.

En el caso que nos ocupa procede la imposición de las costas procesales del recurso de casación a la Administración recurrente al apreciar la Sala que ha actuado con temeridad toda vez que a la fecha de dictarse la sentencia impugnada en casación ya existía una consolidada doctrina jurisprudencial de esta Sala sobre la aplicación de la exención del art. 7, letra p), LIRPF a los rendimientos percibidos por los empleados del Banco de España en sus desplazamientos al Banco Central Europeo, siempre que los trabajos se realizasen materialmente fuera del territorio nacional y beneficiasen al organismo internacional, doctrina que añadía que dicho precepto no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistieran en labores de supervisión o coordinación. A lo expuesto se añade que, tal como se ha expresado en el punto 6 del FJ Tercero, la actuación de la Abogacía del Estado ha sido "errática" a la hora de admitir u oponerse a la aplicación de la exención del IRPF, contraria al principio de seguridad jurídica, como lo demuestra el hecho de que solicitado por el hoy recurrido, Sr. Lucas, la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a seis ejercicios, solo la sentencia correspondiente al IRPF del ejercicio 2017 ha sido recurrida en casación, ganando firmeza el resto de sentencias dictadas en la instancia.

Ahora bien, haciendo uso de la facultad contemplada en el referido precepto legal, quedan las costas fijadas, por todos los conceptos, en un máximo de 1.000 euros para la parte recurrida.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, contra la sentencia pronunciada el 22 de enero de 2024 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 982/2022.

Tercero. En cuanto a las costas, estése a lo declarado en el último fundamento de derecho. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.

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