

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 428/2019 de 28 Mar. 2019, Rec. 3774/2017

Ponente: Aguallo Avilés, Ángel.

Nº de Sentencia: 428/2019

Nº de Recurso: 3774/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:TS:2019:1056

Condiciones para la exención en IRPF de los salarios de los destinados fuera de España por comisión de servicios en organismos internacionales

INTERÉS CASACIONAL. IRFF. Rentas exentas. Trabajos en el extranjero: Personal laboral dependiente del Banco de España. Interpretación del artículo 7, letra p) de la Ley 35/2006. El precepto indicado 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. El artículo controvertido 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.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto por el contribuyente contra sentencia del TSJ de Madrid que desestima el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, relativa a desestimación de solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2011 sentencia que casa y anula.

L 35/2006 de 28 Nov. (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio) art. 7 p)

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 428/2019

Fecha de sentencia: 28/03/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3774/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. MADRID CON/AD SEC. 5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3774/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 428/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 28 de marzo de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **3774/2017**, interpuesto por don Luis Gómez López-Linares, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de don Valeriano , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 24 de mayo de 2017, que desestima el recurso número 1132/2015 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ["TEARM"] de 22 de julio de 2015, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 presentada contra el acuerdo de la Administración de Pozuelo de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de 22 de septiembre de 2014, por el que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] del ejercicio 2011. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 24 de mayo de 2017 por la

Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , desestimatoria del recurso ordinario núm. 1132/2015.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Dentro del plazo reglamentario, don Valeriano presentó autoliquidación por el IRPF, ejercicio 2011, declarando unas retribuciones de trabajo personal de 111.816,42 euros y una cuota diferencial a devolver de 2.359,18 euros.

b) Con posterioridad, el Sr. Valeriano solicitó la rectificación de la autoliquidación presentada por entender de aplicación la exención recogida en el artículo 7, letra 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 (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"].

Se alegó, en esencia, que, en el marco de su relación laboral con el Banco de España fue desplazado al extranjero, siendo la finalidad de los desplazamientos la realización de trabajos para proyectos y otras actividades del Banco Central Europeo, entidad pública residente en Fráncfort, República Federal Alemana.

c) Previa propuesta de liquidación y trámite de audiencia, la Oficina Gestora dictó resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación, no admitiéndose la aplicación del artículo 7.p) LIRPF .

d) Interpuesto recurso de reposición por el obligado tributario, la oficina gestora (la Administración de Pozuelo de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria), dictó acuerdo desestimatorio de 22 de septiembre de 2014, en el que, tras reproducir el art. 7, letra p) LIRPF , se argumenta:

"Se debe por tanto producir un desplazamiento físico del trabajador fuera de España, así como que los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España. Como ya se le indicó en el acuerdo de resolución y a la vista de la duración de los desplazamientos realizados por el interesado (2 ó 3 días) y en contra de lo alegado, este órgano considera que no se puede concluir que se haya producido un desplazamiento real y continuado del centro de trabajo. El contribuyente manifiesta en las alegaciones presentadas que se trata de una exigencia no recogida en la norma, no obstante, esta afirmación se desprende de la misma y así lo señala expresamente la propia Dirección General de Tributos en distintas consultas vinculantes (V1566-09).

Los trabajos deben realizarse para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero, de manera que sea dicha empresa o entidad no residente la beneficiaria real del trabajo prestado por el trabajador desplazado desde España.

Según esto, se debe poder conocer tanto a la entidad no residente, como identificar claramente y sin ningún género de duda el tipo de trabajo realizado en cada uno de sus desplazamientos pues únicamente estarían amparados bajo la presente exención aquellos que generaran un valor añadido para la entidad no residente.

Para justificar las características de los trabajos desempeñados en el extranjero, junto con el escrito de solicitud, el interesado presenta certificado emitido por el Banco de España de fecha 17/01/2014, en el que consta la fecha de los desplazamientos a los diferentes destinos y en motivo del viaje "Target2" o "Proyecto CRF-CMS". Asimismo, la propia empresa se refiere a los desplazamientos como "comisiones de servicio" (...)

Es decir, la documentación aportada por el interesado a lo largo del presente procedimiento no desvirtúa lo inicialmente declarado por su empresa pagadora puesto que, ni se ha producido un desplazamiento real y continuado del centro de trabajo ni se ha acreditado el tipo de trabajo

desarrollado en sus desplazamientos para poder valorar si los mismos habían generado un valor añadido a las entidades no residentes.

Junto con el presente Recurso de Reposición el interesado aporta nuevo certificado emitido por el Banco de España donde se hace una descripción más detallada de los trabajos realizados en los que, para T2S Board, "consistieron en la participación del interesado en reuniones y otras actividades propias del ejercicio de su mandato como miembro del comité que lleva dicho nombre". El mero hecho de asistir a reuniones y realizar "otras actividades" sin concretar ni especificar las mismas, no nos permite identificar si el último beneficiario de sus trabajos ha sido el Banco Central Europeo o su propia entidad pagadora, el Banco de España.

Por lo que se refiere al Proyecto Target2-Securities, "los trabajos realizados corresponden a la participación del Banco de España como proveedor de dicho proyecto...", "Sobre la base de una oferta técnica y económica presentada conjuntamente por cuatro bancos centrales conocidos como Grupo 4CB, el Consejo de Gobierno del BCE adoptó la decisión de adjudicar a dichos bancos centrales la provisión de la plataforma informática necesaria para la prestación del servicio T2S". Según este certificado, y puesto que el proyecto fue adjudicado por el Banco Central Europeo a, entre otros bancos centrales, el Banco de España, los trabajos desempeñados por el interesado lo fueron en última instancia para el Banco de España siendo éste el beneficiario de los mismos".

e) Contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, don Valeriano instó reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por resolución del TEARM de 22 de julio de 2015, en la que, entre otras cosas, se dice:

"Para justificar la aplicación de esta exención, el reclamante ha aportado Certificado del Banco de España detallando las fechas, destinos, dietas abonadas, dietas exceptuadas de gravamen, retribuciones dinerarias y motivo del viaje. El motivo es el Proyecto Target2 Securities (T2S). Se indica que este proyecto fue aprobado por el Consejo de Gobierno del Banco Central Europeo el 17 de julio de 2008, siendo el destinatario de los trabajos el Banco Central Europeo. A partir de octubre de 2011 el motivo es también "proyectos CRF (Common Router Facility) y CMS (Collateral Management System)".

Y tras reproducir lo que sobre el Eurosistema y los bancos centrales nacionales dice la página web del Banco de España y su Informe de Estabilidad Financiera (Eurosistema) 11/2008, se afirma: "A la vista de esta información cabe concluir que el destinatario de tales servicios es el Eurosistema, y en definitiva el propio Estado Español, que por medio del Eurosistema, colabora con los Bancos Centrales de otros Estados, revirtiendo estos proyectos en beneficio de todos sus miembros.

En cuanto a los proyectos CRF (Common Router Facility) y CMS (Collateral Management System), de acuerdo con certificado de fecha 9 de septiembre de 2014 firmado por el director del Departamento del Sistemas de Pago del Banco de España, corresponden a la participación del Banco de España en estos proyectos.

Conforme a ello, en la medida que el beneficiario de los servicios prestados es el propio Estado español, no cabe entender cumplido el requisito legalmente previsto para acceder a la pretensión del recurrente.

Son numerosísimos los pronunciamientos judiciales en los cuales se analiza el cumplimiento del requisito sobre el destinatario de los servicios prestados, requisito que, por otra parte, es el que suele plantear más problemas en orden a su acreditación.

(...)

En este caso los proyectos realizados por varios países son coordinadas por el Banco Central Europeo y los funcionarios asignados a ellos siguen prestando sus servicios para sus propios estados, no para un organismo internacional" (FD 3º).

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

1. Frente a la citada resolución desestimatoria del TEARM, don Valeriano instó recurso ordinario ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida, confirmando la autoliquidación y las resoluciones administrativas dictadas.

Razona así la sentencia ahora recurrida en relación con los asuntos controvertidos de este recurso:

"QUINTO.- En la Sentencia de 11 de mayo de 2017, dictada en el recurso 1131/2015 , ponente Sra. María Antonia de la Peña Elías se resuelven las mismas cuestiones que las aquí planteadas, si bien en relación al ejercicio 2009 del IRPF, por lo que, por motivos de seguridad jurídica y de igualdad, se deben reproducir los argumentos allí empleados para desestimar el recurso, dado que la certificación expedida por el Banco de España sobre los servicios prestados en el extranjero se manifiesta en similares términos a la aportada en aquel recurso:

"QUINTO.- En consideración a la pretensión de la parte recurrente y a lo resuelto por la Administración, la exención pretendida por el primero y denegada por la segunda se encuentra recogida en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a cuyo tenor:

(...)

Por remisión, el artículo 16.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, redactado por la Ley 36/2006, dispone:

5. 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(...).

E integra también la normativa lo dispuesto por el artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, según el 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:

1º 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.

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

Sostiene el recurrente que de la certificación del Banco de España aportada al recurso contencioso administrativo se deduce el cumplimiento de los requisitos necesarios para el reconocimiento de la exención, ya que se trata de trabajos realizados efectivamente en el extranjero para el desarrollo de una plataforma informática elaborada por los bancos centrales que integran el grupo 4CB en seno del Proyecto T2 Securities, cuyo beneficiario es el Banco Central Europeo con sede en Francfort y que redundaba en beneficio de los miembros que integran el Eurosistema. El Banco de España es un proveedor del sistema, opera como empresa externa de servicios informáticos, no es el beneficiario de esos servicios y si no los hubiera prestado, el Banco Central Europeo se hubiera visto en la necesidad de contratarlos.

Frente a tales argumentos, la certificación aportada a los autos lo que refleja, dados sus términos, es que en relación al proyecto Target 2-Securities (T2S) del Banco Central Europeo, el Consejo de Gobierno de este último, como máximo órgano decisorio del proyecto, adjudicó al grupo 4CB, integrado por los bancos nacionales de Alemania, Francia Italia y España, la provisión de una plataforma informática necesaria para la prestación del servicio T2S.

Según la misma certificación, los desplazamientos del recurrente corresponden a la participación del Banco de España como proveedor del proyecto y los servicios prestados por este y por los otros tres bancos centrales nacionales, consisten en el análisis desarrollo y operación de la plataforma técnica del proyecto (hardware y software), que es necesaria para el proyecto mismo, por lo que de no ser encomendados al grupo 4CB, los hubiera tenido que asumir el propio Banco Central Europeo.

De lo que se deduce que el destinatario de los servicios es el propio Banco de España, para el que el recurrente presta sus servicios, junto a los otros bancos nacionales que integran el Eurosistema, por mucho que se diga que el Banco de España se coloca en una posición externa como empresa o proveedor de servicios informáticos.

En este mismo sentido, en el acuerdo recurrido el TEAR de Madrid, previa consulta de la página web del Banco de España, constató que el Eurosistema es la autoridad monetaria de la zona euro integrada por el Banco Central Europeo y el resto de los bancos centrales nacionales de los estados miembros, cuya moneda es el euro, que tienen personalidad jurídica propia según su propia legislación y el Banco de España, como miembro, participa en el desarrollo de las funciones atribuidas al sistema europeo de bancos centrales, relativas a la definición y a la ejecución de la política monetaria de la zona euro con el objetivo principal de alcanzar la estabilidad de los precios, a operaciones de cambio de divisas, a la posesión y gestión de la reserva de divisas, y al buen funcionamiento del sistema de pagos y por otra parte también constató que, según aparecía en el Informe de Estabilidad Financiera del Banco de España, 11/2008, el Eurosistema sería el propietario y el operador de la plataforma informática del proyecto T2S desarrollada y operada por los bancos centrales de Alemania, España Francia e Italia.

Se confirma que el destinatario de los servicios es el Eurosistema y el propio Estado Español, que por medio del Banco de España y del Eurosistema, en el que este se integra, colabora con el resto de los bancos centrales nacionales de los demás estados miembros de la zona euro, realizando actividades en su propio beneficio y el recurrente presta servicios para su propio estado y no para un organismo internacional, por lo que no se cumple el requisito de que sea otra empresa o entidad no residente o

establecimiento no permanente residente en el extranjero el destinatario de los servicios prestados fuera de España y no resulta aplicable la exención pretendida.

Por otra parte, los desplazamientos del recurrente al extranjero, en su condición de empleado fijo de plantilla del Banco de España, al que representa, para prestar los servicios, son de ida y vuelta al día siguiente a ciudades de los países cuyos bancos centrales integran el grupo 4CB y el motivo de los viajes es el Proyecto Tarjet 2 Securities (T2S), como figura en la certificación, que vienen a confirmar que se trata de labores de supervisión y coordinación entre los miembros proveedores de la plataforma informática al proyecto T2S realizadas en su propio beneficio y que incluso como razona la Administración Tributaria no puede considerarse acreditado que se haya producido un desplazamiento del centro de trabajo.

El mismo Banco de España dice que no prejuzga el tratamiento fiscal de los importes abonados y el recurrente en su declaración del IRPF de 2009 declaró los rendimientos sin que haya desvirtuado la presunción del artículo 108.4 de la Ley 58/2003.

El actor cita la sentencia de esta Sección 206 de 20/02/2014 dictada en el recurso 930/2011, de esta misma ponencia, pero se trata de un supuesto distinto de un empleado de una entidad residente filial, que es desplazado al extranjero para prestar servicios para la entidad matriz no residente para cubrir la necesidad temporal de personal cualificado, de modo que si no hubiera prestado sus servicios la oficina de Londres se hubiera visto en la necesidad de contratar el servicio y se cumplía el requisito de reportar una ventaja o utilidad a su destinatario quien además se hizo cargo de todos los gastos de viaje y estancia y alude también a la sentencia del TSJ de Castilla León 188 de 31/07/2014, recurso 277/2013, que se refiere a la prestación de servicios intragrupo, que supone una utilidad para la entidad no residente y es un supuesto diferente al de autos y sin embargo el recurrente no tiene en cuenta las sentencias dictadas por esta Sección en los recursos promovidos por empleados de la Agencia Estatal para la Cooperación y el Desarrollo, que son citadas por el TEAR en el acuerdo recurrido, en las que se llega a la conclusión de que los servicios se han prestado para el estado español y no se han prestado ni para un organismo internacional ni para los estados americanos beneficiarios.

El certificado aportado al recurso con la demanda hace referencia también a los desplazamientos del recurrente por servicios prestados como miembro del comité T2S Board, en el ámbito del proyecto T2S, que depende exclusivamente del Banco Central Europeo, sin poder recibir instrucciones de su banco central ni comprometerse a adoptar una posición específica en las deliberaciones, pero resulta que este comité no fue creado hasta la Decisión del Consejo de Gobierno del Banco Central Europeo ECB/2012/6, de 23/03/2012 y el recurrente no fue nombrado miembro del mismo a propuesta del Banco de España hasta el 19/07/2012, por lo que, consecuentemente, en ninguna de las tres certificaciones emitidas para el periodo impositivo de 2009, los desplazamientos del recurrente se identifican con el concepto T2S Board como motivo de los viajes.

Y por último se aporta la resolución de 11/04/2013 por la que la Administración de Pozuelo reconoce al recurrente para el periodo impositivo de 2007 la exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero durante un periodo de 19 días como consecuencia de su desplazamiento por el Banco de España, empresa pagadora, en orden a realizar diferentes actividades y proyectos para el Banco Central Europeo, entidad residente el Francfort, pero el precedente administrativo puede ser vinculante para la Administración si las condiciones son idénticas y dentro de la legalidad y si no se produce un cambio de criterio debidamente justificado, pero no es vinculante para este tribunal y además se desconoce si los servicios prestados en 2007 eran idénticos a los prestados en 2009."

En consecuencia, procede la desestimación del presente recurso por idénticas razones en relación al IRPF del ejercicio 2011".

2. En resumen, según la sentencia, no procede la aplicación al recurrente de la exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF, en relación al proyecto Target 2-Securities (T2S) del Banco Central Europeo, porque: (i) los desplazamientos del recurrente al extranjero se corresponden con "la participación del Banco de España como proveedor del proyecto", participación consistente "en el análisis desarrollo y operación de la plataforma técnica del proyecto (hardware y software), que es necesaria para el proyecto mismo, por lo que de no ser encomendados al grupo 4CB, los hubiera tenido que asumir el propio Banco Central Europeo", de manera que "el destinatario de los servicios es el propio Banco de España, para el que el recurrente presta sus servicios, junto a los otros bancos nacionales que integran el Eurosistema"; (ii) porque, según la página web del Banco de España, "el Eurosistema es la autoridad monetaria de la zona euro integrada por el Banco Central Europeo y el resto de los bancos centrales nacionales de los estados miembros, cuya moneda es el euro, que tienen personalidad jurídica propia según su propia legislación y el Banco de España, como miembro, participa en el desarrollo de las funciones atribuidas al sistema europeo de bancos centrales, relativas a la definición y a la ejecución de la política monetaria de la zona euro con el objetivo principal de alcanzar la estabilidad de los precios, a operaciones de cambio de divisas, a la posesión y gestión de la reserva de divisas, y al buen funcionamiento del sistema de pagos"; y (iii), en fin, porque de acuerdo con lo recogido en "el Informe de Estabilidad Financiera del Banco de España, 11/2008, el Eurosistema sería el propietario y el operador de la plataforma informática del proyecto T2S desarrollada y operada por los bancos centrales de Alemania, España Francia e Italia".

3. En atención a lo anterior, confirma que "el destinatario de los servicios es el Eurosistema y el propio Estado Español, que por medio del Banco de España y del Eurosistema, en el que este se integra, colabora con el resto de los bancos centrales nacionales de los demás [E]stados miembros de la zona euro, realizando actividades en su propio beneficio y el recurrente presta servicios para su propio [E]stado y no para un organismo internacional", considerando, de esta manera, incumplido "el requisito de que sea otra empresa o entidad no residente o establecimiento no permanente residente en el extranjero el destinatario de los servicios prestados fuera de España", por lo que deniega "la exención pretendida". Además, los desplazamientos del recurrente al extranjero, en su condición de empleado fijo de plantilla del Banco de España, para prestar los servicios, "son de ida y vuelta al día siguiente a ciudades de los países cuyos bancos centrales integran el grupo 4CB y el motivo de los viajes es el Proyecto Tarjet 2 Securities (T2S)", quedando, pues, corroborado que "se trata de labores de supervisión y coordinación entre los miembros proveedores de la plataforma informática al proyecto T2S realizadas en su propio beneficio y que incluso como razona la Administración Tributaria no puede considerarse acreditado que se haya producido un desplazamiento del centro de trabajo".

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de don Valeriano preparó recurso de casación mediante escrito de 23 de junio de 2017.

2. En dicho escrito, la representación procesal del Sr. Valeriano identificó como norma y jurisprudencia infringidas por la sentencia impugnada el artículo 7, letra p), LIRPF, así como la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2016 (casación 4786/2011; ES:TS:2016:4537).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 10 de julio de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 6 de noviembre de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la presunción de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio [LJCA]), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 7, letra p) de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el alcance del requisito referente al destinatario o beneficiario de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando se trata de rendimientos percibidos por funcionarios en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte".

El citado auto identifica como norma jurídica que en principio será objeto de interpretación el artículo 7, letra p), LIRPF.

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal de don Valeriano interpuso el recurso de casación mediante escrito de 30 de diciembre de 2017, que observa los requisitos legales.

2. Comienza, tras recordar la cuestión casacional objetiva, haciendo las dos siguientes precisiones: de un lado, que "si bien el Banco de España es una entidad de Derecho público, goza de personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, actuando con autonomía respecto de la Administración General del Estado en el desarrollo de su actividad (art. 1 de la Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España)"; y, de otro lado, que "el personal del Banco de España aunque esté empleado por una entidad pública obligada a aplicar medidas en materia de gastos de personal equivalentes a las establecidas con carácter general para el personal al servicio del sector público, está vinculado al mismo por una relación laboral (art. 6 bis de la Ley 13/1994)", "[e]s decir, es un empleado público, pero no tiene la consideración de funcionario stricto sensu" (pág. 2).

3. Seguidamente, el recurrente sostiene que la sentencia impugnada infringe el artículo 7, letra p), LIRPF, porque establece una equivocada interpretación y aplicación de la norma y exige unos requisitos que no vienen impuestos por el citado precepto legal.

A este respecto, aduce que la finalidad del incentivo fiscal que establece dicho precepto se recoge en el fundamento de derecho quinto de la sentencia de esta Sala de 20 de octubre de 2016, que también se considera infringida, cuando dice que "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". Y subraya que con base en el sentido de las palabras del artículo 7, letra p), LIRPF, su finalidad y los otros criterios de interpretación de las normas tributarias, que "no admiten la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás incentivos fiscales, pero tampoco la imposición de requisitos no contemplados en la norma", debe valorarse si se ha producido la infracción denunciada (pág. 3).

A continuación, se afirma que una "de las cuestiones relevantes para este recurso es la procedencia de la exención en el caso de que el beneficiario de los trabajos sea una multiplicidad de beneficiarios no residentes, y que a la vez sea beneficiaria también alguna entidad residente como la propia empresa empleadora del contribuyente"; situación que "suele darse en el contexto de la prestación de servicios entre entidades vinculadas o empresas de un mismo grupo, supuesto para el que el artículo 7.1 de la Ley del impuesto establece requisitos adicionales, por lo que las sentencias generalmente se refieren al supuesto de operaciones intragrupo". Pero el razonamiento -se dice- "es igualmente aplicable, a fortiori, al caso de que las entidades implicadas no estén vinculadas, como ocurre en el caso presente" (pág. 4). En este punto, cita las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de junio de 2014 (número 745/2014, recurso 746/2012), de 22 de diciembre de 2009 (recurso número 2014/2008), de 3 de marzo de 2010 (recurso número 715/2008), de 20 de febrero de 2013 y de 20 de febrero de 2014 (número 206/2014, recurso 930/2011).

En cuanto a en qué consiste "la obtención de una ventaja o utilidad (actual o potencial) para la entidad destinataria, requerido por la ley para el caso de entidades vinculadas" (pág. 5), se cita la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos) de 31 de julio de 2014

(número 188/2014, recurso 277/2013).

Y en relación "con los requisitos que frecuentemente pretende exigir de forma arbitraria la Administración Tributaria en cuanto a la duración de los desplazamientos y en cuanto a las características de los trabajos realizados en el extranjero, en particular su pretensión de no considerar como trabajo la asistencia a reuniones" (pág. 6), se cita la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga) de 26 de febrero de 2016 (número 450/2016, recurso 59/2015).

Hechas las anteriores citas de sentencias, el recurrente considera que "esta base legal e interpretativa debe ser suficiente para reconocer el derecho a la exención solicitada por los trabajos realizados en el extranjero, cuya descripción detallada se contiene en la certificación aportada a la solicitud, que no ha sido cuestionada ni en su realidad ni en su valoración como prueba documental", y permite apreciar la aplicación "equivocada que hace el Tribunal de instancia de la norma que se considera infringida" (págs. 6-7).

4. Por lo que se refiere concretamente a los trabajos realizados, se hace un breve resumen del contenido de la certificaciones aportadas al expediente, expedidas por el Banco de España el 17 de enero de 2014 y el 9 de septiembre de 2014, en las que se informa de cada una de las comisiones de servicio realizadas en el extranjero por su empleado, con destino, fechas de inicio y de regreso, retribuciones específicas, motivo del viaje y destinatario de los trabajos, siempre el Banco Central Europeo. Y se dice que, como "permite advertir el propio certificado, los desplazamientos al extranjero a los que se refiere se extienden al periodo comprendido entre los años 2007 y 2013, siendo diferentes los trabajos realizados durante esos años aunque se describan en la misma certificación" (pág. 7).

Hecha esta aclaración, se dice que en el segundo documento se añade a la información contenida en el primer certificado la naturaleza y características de los trabajos realizados, en particular, para el Proyecto TARGET2-Securities (T2S), que "corresponden a la participación del Banco de España como proveedor de dicho proyecto" (pág. 7). Y se sostiene que "en principio y admitida la realidad de los datos proporcionados en la certificación y su valor probatorio, no debería ofrecer dudas la aplicación a este caso de la exención solicitada pues se reúnen los requisitos exigidos por la norma tributaria: [l]a realización de un trabajo en el extranjero para una entidad no residente en España, como es el Banco Central Europeo; y la aplicación en el territorio en el que se realizan de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF". Incluso -se añade- "de estimar aplicable el requisito agravado que se impone a los servicios prestados entre entidades vinculadas, asimilando a éstas aquellos que cuenten con múltiples destinatarios o se realicen o afecten a un conjunto de entidades, también se cumpliría, por resultar innegable la ventaja o utilidad para todos los destinatarios" (pág. 8).

Sin embargo -se alega-, la sentencia impugnada, partiendo de una adecuada descripción de los trabajos, que extrae de los certificados expedidos por el Banco de España, "alcanza una conclusión que no es coherente con los hechos descritos", "[n]i tampoco se infiere de la información contenida en la página web del Banco de España, que reproduce del acuerdo recurrido del TEAR de Madrid" (pág. 9). A este respecto, se recalca que el "Banco de España, junto con otros tres bancos centrales del Eurosistema, ha intervenido por acuerdo del Banco Central Europeo como proveedor de una plataforma informática de la que será propietario y operador el Eurosistema, entidad de la que el propio Banco de España forma parte con otros diecinueve bancos centrales no residentes, y que tiene su propio marco legal y sus propios objetivos y funciones definidos en los Tratados de la Unión Europea, por lo que no cabe identificar Eurosistema y Banco de España como si ambos fuesen la misma cosa" (pág. 9).

En este sentido, se afirma que la sentencia impugnada elude "hechos probados mediante los certificados referidos, al olvidar la intervención del Banco de España como proveedor de servicios, y

supone también contradecir los que se expresan en la propia declaración, por cuanto inicialmente reconoce al Eurosistema como destinatario de los servicios y luego parece excluirlo como beneficiario de los mismos, como si el destinatario exclusivo fuese el Banco de España, al que además identifica con el Estado Español cuando, según hemos advertido, se trata de una institución que goza de personalidad jurídica propia". Así, decir "como dice la sentencia recurrida que el destinatario es el Eurosistema es lo mismo que decir que lo son los veinte bancos centrales que lo componen, todos los cuales son residentes en el extranjero salvo el Banco de España; por lo que es palmaria la contradicción con la conclusión de que no se cumple el requisito de que el destinatario sea una empresa residente en el extranjero.- Por otra parte, el hecho de que el recurrente preste servicios para una entidad residente (no para su propio "[E]stado como ya se ha advertido) en ningún modo invalida la exención, siendo por el contrario un caso habitual de la misma el de un empleado que presta sus servicios para un proveedor residente. Lo que exige la norma es que esos servicios a su vez vayan destinados a un destinatario no residente como ocurre en este caso en que lo es el Banco Central Europeo o, si así se interpretase, el Eurosistema; y en este último caso habría que considerar que el Banco de España actúa en este rol procurando la consecución de los objetivos del conjunto del Eurosistema, y no para su propio beneficio como también afirma la sentencia" (pág. 10).

En resumen, "aunque se llegase a cuestionar la intervención del Banco Central Europeo como solicitante y destinatario directo de los trabajos realizados por el Banco de España, en su rol de proveedor de servicios, y en su lugar se considerase como destinatario únicamente al Eurosistema, como titular de la propiedad y operativa de la aplicación informática del proyecto T2S, la aplicación de la norma tributaria más estricta en lo que se refiere a las operaciones vinculadas también conduciría a la práctica de la exención, por ser evidente que los servicios prestados por el Banco de España y los tres bancos centrales que componen el grupo 4CB producirán una ventaja o beneficio a favor del Eurosistema y los veinte bancos centrales que lo integran, según la expresión utilizada y en términos definidos por las sentencias de TSJ de Madrid, de 20 de febrero de 2014 , y de Castilla León, de 31 de julio de 2014". "Porque no debe recibir distinta consideración la prestación del mismo servicio por el hecho de intervenir en su realización un empleado de una entidad pública sino que, como en el caso de la empresa privada, el criterio a valorar debe ser la utilidad para el destinatario no residente y si estaría dispuesto a pagar o ejecutar por si mismo este trabajo" (pág. 12).

Al menos -se advierte-, "este ha sido el criterio seguido en el caso de caso de actividades centralizadas y puestas a disposición de un grupo o de varios de sus miembros". "Pero la sentencia no limita la objeción a quien sea el destinatario de los trabajos sino que la extiende también a su duración y a la naturaleza de los servicios" (pág. 12).

Sobre la duración de los desplazamientos se vuelve a citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga) de 26 de febrero de 2016 , que "elimina la exigencia de una determinada duración de los desplazamientos, que no resulta requerida por la exención, y asimila, además, la expresión de centro de trabajo y lugar de trabajo, como es lógico, puesto que la norma se limita a exigir que los trabajos efectivamente se realicen en el extranjero" (pág. 13).

A mayor abundamiento se alega "que cuando una empresa ordena a un empleado que se desplace a determinado lugar para realizar cualquier tarea relacionada con su trabajo, el centro de trabajo del empleado pasa a estar fijado en dicho lugar durante el desplazamiento, cualquiera que sea la duración de éste" (págs. 13-14).

La sentencia impugnada -se añade- "entra a valorar las sentencias citadas en defensa de la pretensión" y "cuestiona no haber tenido en cuenta las dictadas en los recursos promovidos por la Agencia Estatal para la Cooperación y el Desarrollo (AECID), citadas por el TEAR" (pág. 14). Pero no se hace -se advierte- porque en estas sentencias "se contempla un supuesto diferente al que estamos considerando, en particular, el tratamiento de un contrato de trabajo entre la AECID y el recurrente como Coordinador General de la Cooperación Española en Nicaragua que prestará servicios en la

Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID integrado en la embajada española en Managua". "Es decir, se trata de trabajos realizados para y en beneficio de una entidad de derecho público española, a diferencia de nuestro caso en el que los trabajos tienen por destinatario una entidad no residente, el Banco Central Europeo, y consisten en la provisión de una plataforma informática" (pág. 15).

Como conclusión se expresa que la "correcta descripción de los hechos que se hace en la sentencia recurrida, mediante la transcripción casi literal del contenido de las certificaciones, parece indicar que el error en la aplicación de la norma denunciado tiene su origen en la confusión entre los dos roles diferenciados que el Banco de España tiene en los proyectos del Eurosistema: como proveedor de determinados servicios para el Banco Central Europeo y, al mismo tiempo, como destinatario indirecto de los mismos, por ser miembro del Eurosistema.- No obstante, este error -prosigue- ha venido acompañado de lo que entendemos una aplicación discriminatoria de la disposición por excluir de su aplicación a un empleado de una entidad pública, cuando tanto los servicios prestados en el extranjero como el beneficio obtenido por sus destinatarios no residentes, e incluso la concurrencia de la propia empresa empleadora residente como un destinatario adicional son, en su naturaleza y circunstancias, idénticos a los que han permitido el reconocimiento de la exención en otros casos en que se trataba de empleados de empresas privadas que actúan como proveedores de servicios a clientes no residentes". Por último, se dice que "quizá por influencia de una práctica administrativa cicatera, se ha exigido el cumplimiento de unos requisitos que no vienen impuestos por la norma, en particular, sobre la duración de los desplazamientos del empleado para su consideración como centro de trabajo o sobre las características de la actividad realizada" (pág. 16).

5. A continuación, se argumenta acerca de la infracción de la jurisprudencia. concretamente, de la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2016 (casación 4786/2011; ES:TS: 2016:4537), que habría "venido a reconocer la confusión imperante en la aplicación de la norma de exención y a aclarar su contenido mediante la alusión a la finalidad que persigue (...) el beneficio fiscal" (pág. 16), señalando 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 en el extranjero" (pág. 17).

Con esta motivación -se añade- "y, sobre la base del cumplimiento de los dos requisitos exigidos por el artículo 7.p), que no establecen diferencia alguna entre los trabajos realizados en el extranjero ni por su naturaleza y duración, ni por la condición que pueda reunir el trabajador ni, por último, por el tipo de empresa o entidad prestadora y destinataria de los mismos, resulta injustificada la exclusión de este beneficio fiscal para el empleado de una entidad pública por la equivocada identificación entre ésta y la entidad internacional destinataria de su trabajo y la aparente imposibilidad de que puedan resultar beneficiados la entidad destinataria y la prestadora del servicio en cuanto miembro de ella", posibilidad que "no sólo está admitida por la norma infringida sino por la doctrina de nuestros tribunales en las denominadas operaciones entre personas o entidades vinculadas o intragrupo" (pág. 17).

6. En cuanto a la cuestión casacional, se argumenta que para responder a la misma hay que tener en consideración: (i) que "la norma tributaria se refiere sin hacer distinción a "los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero... para una empresa o entidad no residente""; (ii) que, "en caso de existir vinculación entre el organismo internacional y sus miembros, la aplicación del beneficio fiscal "estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja en el destinatario""; y (iii) 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 en el extranjero -y- no está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores" (pág. 18).

Por tanto -se subraya-, "la cuestión a resolver será si la pertenencia de una entidad pública a un

organismo o entidad internacional y la participación en él de sus empleados reporta algún beneficio no solo para el partícipe sino para el conjunto de los miembros de la entidad. Si fuera así, se cumpliría el requisito exigido para los supuestos de vinculación". Y para "responder a esta pregunta podemos recurrir al principio básico que rige el contrato de sociedad y, centrándonos en nuestro caso, al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y al Protocolo (Nº 4) sobre los Estatutos del Sistema Europeo de Bancos centrales y del Banco Central Europeo (DOUE de 7 de junio de 2006)", principio conforme al cual "la sociedad debe establecerse en interés común de los socios", no cabiendo "entender, por lo tanto, por estar implícita en su naturaleza, una actuación que tuviera por destinataria la sociedad y que favoreciera exclusivamente los intereses de uno de los socios porque tanto si procede de uno de ellos como de un tercero, deberá operar en beneficio de todos" (págs. 18-19).

La creación de la Unión Europea y de sus instituciones, entre ellas, el Sistema Europeo de Bancos Centrales (SEBC) y el Eurosistema respondería al mismo principio.

7. Como conclusión, se afirma que "considerando que la cuestión formulada por este Tribunal debe hacerse extensiva a la aplicación del incentivo fiscal a los rendimientos percibidos por empleados públicos desplazados para prestar sus servicios en una entidad internacional situada en el extranjero de la que España forme parte, la respuesta no puede ser distinta ni más perjudicial que la ofrecida para el supuesto genérico contemplado por la norma ni para el específico que afecta a los casos de vinculación entre la entidad prestadora de los servicios y la destinataria no residente"; y "[n]o puede serlo porque la internacionalización de nuestras empresas que se promueve facilitando la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero no es distinta de la promoción de la presencia española en los organismos internacionales, que también se pretende fomentar, y que, por este motivo, debe contar con los mismos incentivos" (pág. 20).

En el caso de las operaciones vinculadas -se añade-, "es determinante para que resulte aplicable el beneficio fiscal que el destinatario de los servicios obtenga alguna utilidad". "Pero esta condición, que debería cumplirse también en el supuesto planteado, podría entenderse implícita, por ser inherente al fin asociativo, cuando la prestación de servicios se realiza por una persona o entidad a favor de otra persona o entidad destinataria en la que participa como socio o de la que es miembro" (pág. 20).

QUINTO.- Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.

1. El abogado del Estado se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 1 de marzo de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, tras recordar cuál es la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión del recurso, así como los antecedentes de hecho, el núcleo de las alegaciones del recurrente y la respuesta que ofrece la sentencia impugnada, examina la alegada infracción del artículo 7, letra p), LIRPF .

A este respecto, después de transcribir el citado precepto legal, así como 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 (BOE de 31 de marzo), que lo desarrolla, comienza señalando que a la exención regulada en las normas reproducidas, como al resto de beneficios fiscales, se le aplica la regla contenida en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en cuya virtud, "[n]o 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." A este respecto, señala que la "jurisprudencia viene a destacar que en la interpretación de los preceptos por los que se reconoce un beneficio fiscal puede acudir a los criterios de interpretación del art. 12 LGT , que se remite a su vez al Código Civil, pero presididos por un principio de interpretación restrictiva que garantice que el disfrute del incentivo

responde a la voluntad específica fijada por el legislador" (pág. 5), citando como expresiva de esta doctrina la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2016 (RCA 2876/2014), FJ 2º.

Y los razonamientos de la sentencia de instancia, que vienen a recoger los fundamentos jurídicos de la resolución del TEAR, responderían "a ese criterio de interpretación estricta de las normas que regulan los beneficios fiscales", porque el artículo 7, letra p), LIRPF "exige que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, circunstancia que no concurre en el presente supuesto", por los fundamentos que expresa la sentencia impugnada (pág. 7), que al abogado del Estado le parece que alcanza una conclusión "razonable y [que] obedece a ese criterio restrictivo de interpretación" (pág. 8).

Para el defensor público, el artículo 7, letra p), LIRPF , "no contempla un supuesto como el que es objeto de examen en el presente recurso y que consiste en una contribución para el desarrollo de un producto que será de propiedad de un organismo internacional pero del que se beneficia directamente el Estado nacional que colabora en el proyecto.- La utilidad del producto -argumenta- revierte directamente en la entidad pagadora de los servicios, en este caso el Banco de España, por lo que, en sentido estricto, no se prestan servicios a un organismo internacional como entidad no residente y no puede extenderse a este supuesto la exención prevista en la ley del impuesto" (pág. 8).

Por último, el abogado del Estado hace una referencia al criterio finalista de interpretación de la norma al que acude el recurrente, quien afirma que la finalidad del artículo 7, letra p), LIRPF , "dirigida a promover la internacionalización de las empresas facilitando la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero no es distinta de la promoción de la presencia española en los organismos internacionales, que también se pretende fomentar, y que, por este motivo, debe contar con los mismos incentivos" (págs. 8-9). En su opinión, "[e]ste argumento es insuficiente pues no se aprecia, a los efectos de esta exención, que concurra una identidad de razón entre la voluntad de favorecer la internacionalización de las empresas, incentivando a los trabajadores para desplazarse al extranjero, con la política de un Estado relativa a su presencia en organismos internacionales.- La presencia de funcionarios españoles en organismos internacionales -se remata- no requiere de un incentivo fiscal sino de las decisiones que sobre esa presencia adopten los órganos competentes, en la que podría entenderse incluida una política de retribuciones de los funcionarios afectados, pero sin forzar la aplicación de un incentivo fiscal que obedece a distinta finalidad" (pág. 9).

2. Para finalizar, el abogado del Estado solicita de este Tribunal (i) que declare que la "sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación"; y (ii) en relación con la cuestión doctrinal suscitada, que establezca la siguiente doctrina: "la exención prevista en el art. 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se extiende a los funcionarios destinados en comisión de servicios en un organismo internacional del que España forma parte" (pág. 9).

SEXO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 22 de marzo de 2018, de conformidad de lo previsto en el artículo 92.6 LJCA , la Sala acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 9 de enero de 2019, la Sala designó como ponente al Excmo. Sr. Don Angel Aguillo Aviles, señalando para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 19 de marzo de 2019, actos que efectivamente tuvieron lugar en la fecha señalada, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación por don Valeriano , al rechazar la aplicación de la exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF , a los rendimientos del trabajo personal percibidos por el recurrente en 2011 por los servicios prestados como empleado del Banco de España al Banco Central Europeo, al no considerar dichos trabajos realizados, como exige el citado precepto, para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero.

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 6 de noviembre de 2017 , es la siguiente:

"Determinar, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 7, letra p) de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , el alcance del requisito referente al destinatario o beneficiario de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando se trata de rendimientos percibidos por funcionarios en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte".

No obstante la redacción de la cuestión, es conveniente hacer dos precisiones que pone de manifiesto el propio recurrente en su escrito de interposición acerca de la entidad para la que trabaja. En primer lugar, que el "Banco de España es una entidad de Derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada", que en "el desarrollo de su actividad y para el cumplimiento de sus fines actuará con autonomía respecto a la Administración General del Estado, desempeñando sus funciones con arreglo a lo previsto en" su Ley reguladora y en el resto del ordenamiento jurídico (artículo 1.1 Ley 13/1994, de 1 de junio, de Autonomía del Banco de España , BOE de 2 de junio).

Y, en segundo lugar, que el "personal del Banco de España será seleccionado respetando los principios de igualdad, mérito, capacidad y publicidad y está vinculado al mismo por una relación de Derecho laboral (artículo 6 bis Ley 13/1994). En otras palabras, el recurrente es un empleado público, pero no tiene la consideración de funcionario stricto sensu.

Sin más preámbulos, pasamos a responder a la cuestión casacional objetiva.

SEGUNDO.- Respuesta a la cuestión casacional objetiva.

1. En lo que a este proceso interesa, el artículo 7, letra p), LIRPF , dispone que estarán exentas las siguientes rentas:

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

1º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

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

2. La norma que acabamos de transcribir parcialmente es objeto de desarrollo en 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 (BOE de 31 de marzo) que, en lo que nos concierne, dice lo que reflejamos a continuación:

"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:

1º 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.

2º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio 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. Por su parte, el artículo 16.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo), redactado por la LIRPF, dispone que "[l]a 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".

4. Naturalmente, tratándose de una exención, hay que tener asimismo en cuenta lo dispuesto en el artículo 14 LGT, en virtud del cual, "[n]o 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".

5. Tampoco podemos ignorar que en relación con las normas que establecen beneficios fiscales, hemos señalado, no solo que no cabe una interpretación extensiva, sino que ésta debe hacerse "con carácter restrictivo". Así, en la sentencia 1199/2016, de 26 de mayo (RCA 2876/2014), FJ 3º, hemos declarado:

"3.- (...) 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".

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 otras palabras, el carácter inclusivo que debe otorgarse al inciso "[e]n 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", no habilita una interpretación del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 como la que hace la Sala a quo" (FJ 5º).

7. Reflejado lo anterior, estamos ya en condiciones de responder a la cuestión que nos plantea el auto de admisión.

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 compaginarse 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.

TERCERO.- 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.

CUARTO.- Resolución de las cuestiones que el recurso suscita.

1. Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es, en primer lugar, la estimación del recurso de casación y la revocación de la sentencia de instancia en cuanto desestimó el recurso jurisdiccional porque (i) el destinatario de los servicios prestados por el recurrente "es el Eurosistema y el propio Estado Español, que por medio del Banco de España y del Eurosistema, en el que este

se integra, colabora con el resto de los bancos centrales nacionales de los demás estados miembros de la zona euro"; y (ii) porque los desplazamientos del recurrente "son de ida y vuelta al día siguiente a ciudades de los países cuyos bancos centrales integran el grupo 4CB", para trabajar en labores de "supervisión y coordinación entre los miembros proveedores de la plataforma informática al proyecto T2S".

2. Derivado de la anterior es la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por el recurrente, en la medida en que, como hemos dicho, el artículo 7, letra p), LIRPF, no prohíbe que los trabajos efectuados en el extranjero por los perceptores de los rendimientos del trabajo tengan como destinatarios o beneficiarios, además de a la entidad u organismo internacional situado fuera de España (Banco Central Europeo y el resto de los bancos centrales nacionales de los Estados miembros), al empleador del sujeto pasivo del IRPF (Banco de España); ni tampoco impide viajes puntuales para llevar a cabo labores de coordinación o supervisión.

Basta examinar el certificado emitido por el Banco de España que figura en el expediente para constatar que, en el ejercicio 2011, el recurrente realizó 21 traslados fuera de España a ciudades donde están situados Bancos centrales de países del Eurosistema, que solo a Frankfurt, sede del Banco Central Europeo, sumaron 22 días.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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 tercero de esta sentencia.

Segundo.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Luis Gómez López-Linares, en nombre y representación de don Valeriano, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 24 de mayo de 2017, que desestima el recurso número 1132/2015 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 22 de julio de 2015, sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Estimar el recurso núm. 1132/2015 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 22 de julio de 2015, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 presentada contra el acuerdo de la Administración de Pozuelo de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria, de 22 de septiembre de 2014, por el que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2011, lo que supone la nulidad de las citadas resoluciones administrativas por no ser conformes a Derecho, así como la estimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en del ejercicio 2011.

Cuarto.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

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