Roj: **STS 2485/2022** - **ECLI:ES:TS:2022:2485**

Id Cendoj: **28079130022022100194**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **20/06/2022**
Nº de Recurso: **3468/2020**
Nº de Resolución: **790/2022**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **ISAAC MERINO JARA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 05/10/2017,**
SAN 742/2020,
ATS 2899/2021,
STS 2485/2022

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 790/2022

Fecha de sentencia: 20/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3468/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/05/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 3468/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 790/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 20 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3468/2020 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 19 de febrero de 2020, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 485/2017, relativa a rendimientos del trabajo en liquidaciones del IRPF, de los periodos comprendidos entre abril de 2008 y diciembre de 2010, y resolución sancionadora.

Ha comparecido como parte recurrida la mercantil AZVI, S.A. representada por la procuradora doña Patricia Rosch Iglesias.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 19 de febrero de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria parcial del recurso núm. 485/2017, deducido por la entidad AZVI, S.A., frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 5 de octubre de 2017, que desestimó la reclamación formulada contra acuerdos de la Oficina de Control Tributario y Aduanero de la Dependencia Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por los que se practicaron liquidaciones por el concepto de retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), rendimientos del trabajo/profesional, de los periodos comprendidos entre abril de 2008 y diciembre de 2010, así como contra resolución sancionadora.

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:

1º Como resultado de la actuación inspectora, llevada a cabo sobre la obligada tributaria AZVI S.A., que tuvo comienzo el día 20 de marzo de 2012, se formalizó acta de disconformidad con fecha 19 de julio de 2013. En la misma fecha, se emitió por el Servicio de Inspección un informe ampliatorio que acompañaba al acta. La Administración consideró que no resultaba aplicable tal exención por la única razón de ser miembros del Consejo de Administración.

2º. El 12 de diciembre de 2013 se dictó acuerdo de liquidación por el concepto retenciones/ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo/profesional de los periodos mensuales de abril de 2008 a diciembre de 2010 con resultado de deuda a ingresar por importe de 109.463,22 euros, de los que 92.356,09 euros se corresponden con la cuota y 17.107,13 euros, con los intereses de demora.

En el fundamento quinto del acuerdo se refleja que: "Los hechos en los que la inspección actuaria ha basado su propuesta se recogen en el acta modelo A02 de referencia nº NUM000 , y más detalladamente en el informe ampliatorio de la misma, a los que nos remitimos, y en síntesis, han sido que el actuario propuso regularizar las cuantías satisfechas por el obligado tributario a dos de sus consejeros, D. Sabino y D. Santiago por trabajos en el extranjero, que la entidad entendió exentas en aplicación de lo establecido por el artículo 7.p) Ley 35/2006 del IRPF y del artículo 6 del Reglamento del IRPF, y por lo tanto no practicó retención por el I.R.P.F. Por el contrario, la inspección actuaria considera que dicha exención no es aplicable al presente caso por tratarse de contraprestaciones pagadas por desplazamientos realizados por su condición de administrador de la entidad, quien no tiene con su empresa una relación de la que quepan predicar los requisitos de dependencia y alteridad que configuran las relaciones laborales por cuenta ajena, por lo que determina que dichas cantidades están sujetas a retención al tipo del 35% de acuerdo con lo previsto por el artículo 101.2 de la LIRPF".

Y en el fundamento sexto añade, en relación con las alegaciones realizadas por la entidad: "Considera que la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF se refiere a *"los rendimientos del trabajo, sin limitarla* a *aquellos que derivan de una relación laboral oestatutaria en régimen de dependencia* o *ajenidad"*, como entendió la inspección.

En relación a dicha alegación, nos remitimos a lo señalado ampliamente en el Fundamento de Derecho Quinto del presente acuerdo de liquidación sobre la reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos en el

sentido de que la referida exención es aplicable únicamente en el marco de relaciones laborales de carácter dependiente".

3º. Trayendo causa de la referida regularización, se instruyó expediente sancionador frente al sujeto pasivo, dictándose, en fecha 4 de julio de 2014, resolución sancionadora imponiéndose al contribuyente sanción pecuniaria por importe de 17.757,68 euros, al considerarse que la actuación de éste en lo que hace a la exención de las rentas satisfechas por despidos, incurrió en infracción tributaria al dejar de ingresar parte de la deuda tributaria (art. 191 LGT). Dicho acuerdo sancionador se notificó a la mercantil en fecha 7 de julio de 2014.

4º. AZVI, S.A. interpuso, a través de su representante, dos reclamaciones económico-administrativas contra estos acuerdos ante el Tribunal Económico Administrativo Central. El TEAC, en su resolución de 5 de octubre de 2017, desestima las reclamaciones formuladas por el contribuyente confirmando las liquidaciones y, asimismo, la resolución sancionadora derivada.

5º. Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esa resolución, la sentencia que constituye el objeto del presente recurso termina por estimarlo parcialmente, anulando la liquidación en el único extremo relativo a la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a las remuneraciones abonadas por la recurrente a los señores Sabino y Santiago por los trabajos realizados en el extranjero y revocando también la sanción que había sido impuesta.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en su Fundamento de Derecho Séptimo, en el que se justifica la aplicación de la exención controvertida también cuando las rentas se hayan abonado a miembros de un consejo de administración por cuanto el precepto que regula la misma - artículo 7.p) LIRPF- no especifica si la remisión que hace a los rendimientos del trabajo es a todos los definidos en el artículo 17 LIRPF o solo a algunos de ellos y, en concreto, a los derivados de una relación laboral o estatutaria. Esta omisión, considera la Sala a *quo*, no puede permitir que el aplicador del derecho imponga limitaciones no contenidas en la ley. Basa sus consideraciones en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que, según su opinión, se desprende que lo verdaderamente relevante es que el perceptor de los rendimientos del trabajo sea una persona física con residencia fiscal en España y que realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, siendo irrelevante la existencia de una entidad residente empleadora, de lo que colige que, la naturaleza de la relación (laboral o mercantil) que aúna al perceptor de los rendimientos del trabajo con ésta no puede convertirse en un elemento imprescindible para aplicar la exención.

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

Continúa señalando que, en el caso enjuiciado, "la mayor parte de los servicios prestados en el extranjero por parte de los consejeros delegados puede encuadrarse en las funciones ejecutivas y de gestión y no meramente deliberativas; y sin olvidar que el Tribunal Supremo ha señalado que el artículo 7 p) no contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos, y en particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación **,** y que el beneficiario de los trabajos sea, no solo la entidad no residente, sino también, y entre otros, la entidad empleadora del perceptor de los rendimientos del trabajo (o aquella en la que preste sus servicios)".

La sentencia recurrida cuenta con un voto particular que disiente de este criterio basándose en que esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo, debiendo entenderse la expresión que figura en el artículo 7 p) LIRPF referida únicamente a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la propia LIRPF, es decir, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, a partir de la condición de trabajador por cuenta ajena.

SEGUNDO.- *Preparación y admisión.*

El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito el 4 de junio de 2020 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 19 de febrero del mismo año.

En su escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: los artículos 7.p) y 17 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"].

La Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso en auto de 15 de junio de 2020. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dictó auto de 11 de marzo de 2021, en el que acordó admitir a trámite el recurso planteado por el Abogado del Estado. La Sección aprecia, en el recurso admitido, que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

" *Precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF a efectos de si se puede aplicar a todos los rendimientos del trabajo o únicamente a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, a partir de la condición de trabajador por cuenta ajena, determinando en consecuencia si puede aplicarse la a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos7.p) y 17 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"].

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".

TERCERO.- *Interposición del recurso de casación.*

El Abogado del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 30 de abril de 2021, que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, propugna como jurisprudencia que debe fijarse en respuesta a la cuestión planteada, pues entiende es lo ya proclamado en la STS 403/2021 de 21 de marzo, rec. cas. 5596/2019, en la medida en que declara "que esta exención fiscal no es aplicable a miembros del Consejo de Administración de una sociedad mercantil", pues la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF, no se puede aplicar a los rendimientos de la dirección y control propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero, por lo que no dan derecho a la exención contemplada en el precepto indicado".

CUARTO.- *Oposición al recurso.*

Dado traslado del escrito de interposición, la representación procesal de AZVI, S.A. presentó escrito, con fecha 25 de mayo de 2021, en el que se opuso al recurso de casación, discrepando de los razonamientos del Abogado del Estado, que a su vez se apoyaban en la fundamentación del voto particular emitido en la sentencia recurrida. Solicitaba en su escrito la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia sobre la que se debate.

QUINTO.- *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 17 de mayo de 2022 para la votación y fallo del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

En el presente recurso se trata de precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF a efectos de determinar si se puede aplicar a todos los rendimientos del trabajo o únicamente a algunos, en particular, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, partiendo de la condición de trabajador por cuenta ajena, y determinar, en consecuencia, si puede aplicarse la exención a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración.

SEGUNDO. - *Alegaciones de las partes.*

En esta sede casacional, la Abogacía del Estado, viendo acogidas sus tesis por el voto particular de la sentencia, las hace suyas tratando de que las mismas pasen a convertirse en el criterio de este Tribunal Supremo, de ahí que se dedica, primeramente, a resumir su contenido, lo que, a su vez, nosotros también hacemos.

Las razones en contra de la tesis seguida por la sentencia de instancia figuran en la propia sentencia en la forma que se recogen por el voto particular, que, en síntesis, son las siguientes:

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

Y sigue diciendo:

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

A lo largo de la evolución histórica de la normativa del impuesto que nos ocupa, y así lo ha venido a recoger la doctrina, bajo el concepto "rendimientos del trabajo" se han distinguido, por un lado, los que comprende el apartado 1º del artículo 17, que se han denominado "rendimientos del trabajo por naturaleza", que se corresponden propiamente con las retribuciones derivadas del "trabajo personal" en el seno de una relación de carácter laboral o estatutaria; y, de otro lado, "rendimientos del trabajo por decisión legal", en el apartado 2º de dicho precepto, que comprenden aquéllas rentas que, de no corresponderse con aquella delimitación contenida en el apartado primero, no hubieran merecido la calificación de "rendimientos del trabajo" sin la expresa calificación que el legislador realiza en aquel apartado segundo".

Y continúa declarando:

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

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

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

Más adelante, tras resumir la posición del voto particular, sostiene la Abogacía del Estado que las retribuciones se califican como rendimientos de trabajo desde el punto de vista fiscal, salvo que reúnan los requisitos para ser calificadas como rendimientos de actividades económicas, al existir una previsión expresa en el artículo 17.2.e) LRIRPF y con arreglo a la doctrina que ha ido elaborando el TS sobre la retribución de estos Administradores.

Sobre el carácter mercantil de la relación de los administradores sociales apunta que ha sido reconocida por las SSTS, Sala 1ª, de 18 de junio de 2013 (RJ 2013, 4632) (rec. 365/2011) y las que en ella se citan, que sientan la doctrina de lo que se ha venido en llamar el "tratamiento unitario" de la remuneración del administrador. Igualmente señala que la STS, Sala 1ª, de 26 de febrero de 2018 (RJ 2018, 635) (rec. 3574/2017) recuerda que "La condición del administrador (....), no se circunscribe al ejercicio de facultades o funciones de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes a su cargo tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas".

Asimismo, mantiene que el carácter mercantil de la relación de los administradores sociales, ha sido reconocida en jurisprudencia consolidada por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 24 de febrero de 2014 (unificación de doctrina 1684/13), si bien afirma que esa propia jurisprudencia admite que los miembros del órgano de administración "puedan tener, al mismo tiempo, una

relación laboral con su empresa, pero ello sólo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que, en tales supuestos, el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección".

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

El examen detallado realizado por la Abogacía del Estado de la sentencia recurrida le permite asegurar que, aun cuando la Sala de la Audiencia Nacional invoca precedentes jurisprudenciales, éstos ni son claros, ni dicen exactamente lo que la sentencia recurrida afirma.

Finalmente, mantiene que, en nuestra sentencia 403/2021 de 21 marzo, rec. cas. 5596/2019 ya nos hemos manifestado sobre la cuestión que se somete ahora a enjuiciamiento, sin concurrir diferencias entre los supuestos que puedan justificar una resolución diferente contraria a las pretensiones ejercidas por la Administración.

La mercantil AZVI, S.A., comienza su escrito de oposición puntualizando que la cuestión litigiosa se centra en determinar si las retribuciones satisfechas por la entidad recurrente a dos de sus consejeros delegados por el desempeño de determinados trabajos en el extranjero, pueden beneficiarse de la exención contemplada en el artículo 7 p) LIRPF "siendo conscientes de que de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, Sala de lo Civil (RC 3574/2017), la *teoría del vínculo* se mantiene incluso tras la entrada en vigor de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modificó la Ley de Sociedades de Capital, dando nueva redacción al artículo 249 de esta última, artículo este del que, al menos, parece entreverse un plus en las funciones que desarrollan aquellos miembros del Consejo de administración de una sociedad que son designados consejeros delegados, y de ahí que la especial retribución que por dicho motivo se acuerde en su favor precise, además, el acuerdo del Consejo de administración con una mayoría cualificada".

Llama la atención sobre esa circunstancia, "pues las funciones que desarrollan los consejeros delegados de una sociedad vienen a comprender las que desarrolla el personal de alta dirección, cuya relación laboral, de carácter especial, viene regulada en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto" y, sin embargo, ninguna razón se da por la Abogacía del Estado "para considerar que la retribución que percibe el personal de alta dirección pueda gozar de la exención del artículo 7.p) LIRPF y no la que perciba un consejero delegado, más allá del distinto vínculo que les liga, laboral en un caso y mercantil/orgánico en el otro, distinción que es aupada a categoría sin ofrecer para ello ninguna justificación".

AZVI rechaza que la cuestión jurídica suscitada en este recurso sea la misma que la resuelta en nuestra sentencia de 21 de marzo de 2021, rec. cas. 5596/2019 invocada por la Abogacía del Estado en su escrito de interposición del presente recurso.

En su opinión, en dicha sentencia la cuestión con interés casacional se centraba en determinar si los trabajos consistentes en la participación en los consejos de administración de una filial extranjera, son aptos para aplicar la exención del artículo 7.p) LIRPF, es decir, si tales trabajos puede o no considerarse que producen una ventaja o utilidad a la entidad destinataria, llegando el TS a la conclusión de que la mera participación en los consejos de administración de la filial extranjera en representación de la sociedad matriz no son aptos para aplicar la exención del artículo 7.p) LIRPF.

En cambio, precisa, la cuestión que se suscita en el presente recurso se centra en determinar si la aludida exención queda vedada a los consejeros de una sociedad (esta vez, a los consejeros delegados) por ese simple hecho, esto es, por la naturaleza del vínculo mercantil que les une a la sociedad de la que reciben la retribución, y ello con abstracción del cumplimiento de las restantes condiciones a las que se subordina legalmente su aplicación.

Después, articula su discrepancia sobre la interpretación contenida en el voto particular de la sentencia recurrida, acogida por la Abogacía del Estado, sobre la base los cuatro siguientes motivos:

(i) "porque de la literalidad del artículo 7.p) LIRPF, no quedan excluidas las retribuciones de los administradores de una sociedad mercantil. El citado precepto se refiere a "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos...", sin exigir que estos deriven de una relación laboral o estatutaria del perceptor".

Afirma que, por el contrario, sí quedarían excluidos, "aquéllos que, teniendo la consideración fiscal de rendimientos del trabajo, no deriven del trabajo personal del perceptor, como, por ejemplo, las becas, las

pensiones compensatorias, las anualidades por alimentos, etc., rendimientos estos que, a pesar de no derivar del trabajo personal, tienen la consideración de rendimientos del trabajo por su mención expresa en el apartado 2 del artículo 17 LIRPF".

Estos últimos, apostilla, "serían los auténticos rendimientos del trabajo por definición legal, excluidos de la aplicación de la exención del artículo 7.p) LIRPF" por su propia dicción, que lo limita a los "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos..."".

(ii) "porque las retribuciones de los administradores sí encajan en la definición general de rendimientos del trabajo del apartado 1 del artículo 17 LIRPF, toda vez que " se observa en el precepto transcrito la utilización de la conjunción disyuntiva "o", y no la copulativa "y", atribuyendo la consideración de rendimientos del trabajo a los que deriven de una relación laboral o estatutaria, pero también a los que simplemente deriven del trabajo personal del perceptor, siempre que, en este último caso, no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

(iii) "porque el propio artículo 7.p) LIRPF, en su apartado 1º, al contemplar la eventual situación de vinculación entre la empresa a la que está adscrito el perceptor de la retribución y la entidad no residente receptora del servicio, corrobora la interpretación mantenida por la sentencia recurrida", en tanto en cuanto no admite que la utilización de los términos "trabajador" y "entidad empleadora" de pie a justificar la interpretación que sostiene la Abogacía del Estado, puesto que cuando dicho precepto, "al referirse a la primera de las empresas, señala "o con aquella en la que preste sus servicios", lo que parece indicativo de que la relación existente entre ambos no tiene por qué ser laboral".

(iv) "porque el artículo 7.p) no utiliza el término "destinados al extranjero" para referirse al motivo del desplazamiento, sino simplemente a que el trabajo tenga lugar en el extranjero", de donde deduce que "se diferencia este artículo 7.p) LIRPF del artículo 9.A.3.b. del Reglamento del IRPF (Real Decreto 439/2007), en el que se establece el régimen de "excesos" (dietas exceptuadas de gravamen), y que, para los distintos supuestos en él contemplados, expresamente, esta vez sí, se menciona a los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero, al personal al servicio de la Administración del Estado con destino al extranjero, a los funcionarios y personal de otras Administraciones Públicas y a los empleados de empresas con destino en el extranjero, limitándose el artículo 7.p) a establecer la incompatibilidad del régimen en él establecido con el régimen de "excesos" regulado en el artículo 9 del Reglamento que, eventualmente, pudiera también resultar aplicable si el perceptor de la renta fuese un funcionario o un empleado".

TERCERO. - *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Como se ha indicado en los antecedentes, la Administración consideró que no resultaba aplicable la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF, y desarrollada en el 6 RIRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por la única razón de que los Sres. Sabino y Santiago , perceptores de los importes controvertidos en el marco del presente recurso, eran miembros del Consejo de Administración. No se discuten más extremos del régimen regulador de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, (entre otros, que en el territorio en que se realicen los trabajos, se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto; que la exención no supere el límite de 60.100 euros anuales, etc.). por lo que restringimos nuestro análisis a ese aspecto, refiriéndonos a otros, únicamente, en la medida que sea necesario para su mejor comprensión.

Por ello, comenzamos reproduciendo parcialmente los artículos 7.p) LIRPF y 6 RIRPF.

El primero de ellos establece que estarán exentos:

"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 (...)".

Por su parte, el segundo dispone:

"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 concurran los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria (...)".

Ambos artículos utilizan expresiones similares; y, el reglamentario, en lo que ahora nos importa, no va más allá de lo que ya dice el precepto legal. Hablan de "rendimientos del trabajo", pero no definen cuales entienden por tales, también hablan de "trabajos efectivamente realizados en el extranjero", pero tampoco concretan que tipo de trabajo, limitándose a precisar, eso sí, que su realización debe ser efectiva.

Hemos dicho en ocasiones precedentes (sentencias de 28 de marzo de 2019, rec. cas. 3774/2017, y de 25 de febrero de 2021, rec, cas. 1990/2019, que el artículo 7, letra p), LIRPF, "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, 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". Pero sobre la cuestión aquí debatida no nos hemos pronunciado aún.

A la vista de ello, puesto que interesa saber el concepto de rendimientos de trabajo, debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 17 LIRPF. No se produce una remisión expresa a él por parte del artículo 7.p) LIRPF, pero tampoco ofrece un concepto propio, a los efectos de la exención, de rendimientos de trabajo, ni siquiera, como hemos dicho, de trabajos efectivamente realizados en el extranjero. La remisión, pues, es implícita, puesto que es en dicho artículo, que no en otro diferente, donde se definen los rendimientos de trabajo. Las alegaciones de las partes comparten que la remisión debe entenderse realizada a dicho precepto.

El artículo 17 LIRPF se divide en tres apartados, siendo los dos primeros los que han polarizado el debate en las instancias, judicial y administrativa, previas. No se ha traído a colación su apartado tres, y nosotros tampoco lo traeremos puesto que nada aporta para solucionar la discrepancia suscitada. En cambio, a tal fin, sí son relevantes los otros dos apartados.

En el apartado 1 se dispone que se consideran rendimientos íntegros de trabajo "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas". Tras esta definición genérica se incluye en dicho apartado un listado abierto de contraprestaciones o utilidades que se consideran por el legislador incluidos en dicho concepto genérico (sueldos y salarios, prestaciones por desempleo, remuneraciones en concepto de gastos de representación, etc.).

En el apartado 2 se incluyen otra serie de prestaciones que se califican como rendimientos de trabajo, que no se corresponden con el concepto genérico de rendimientos de trabajo contenido en el párrafo primero del dicho apartado 1, pero que, por razones técnicas, tienen la consideración, pese a ello y en todo caso, de rendimientos de trabajo, tales como las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, las becas y las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad. La lista de supuestos incluida en el apartado 2 tiene carácter cerrado, a diferencia, como se ha dicho ya, de la incluida en el apartado 12. Prueba de la heterogeneidad del contenido de este apartado 2 es que en esa lista se comprenden, además de los supuestos ya indicados, varios más. Nos interesa citar dos de ellos:

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

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

En relación con este último se advierte que se trata de una relación laboral, aunque especial, que no está incluida en el apartado 1, señal inequívoca de que no todas las relaciones laborales, propiamente dichas, están incluidas en dicho apartado, y de que no existen razones para excluir la aplicación de la exención a los supuestos incluidos en el apartado 2 por el único motivo de tal inclusión en el mismo.

En relación con la hipótesis prevista en la citada letra e) procede tener presente que, pese a lo dispuesto en ella, la Administración, siguiendo el criterio de diversas consultas de la Dirección General de Tributos, sostiene que la exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo y, en particular, a los que ahora nos ocupan, esto es, las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración.

Es una interpretación restrictiva que no tiene apoyo en una interpretación literal, lógica, sistemática y finalista del artículo 7, p) LIRPF. Carece de sentido admitir que en el ámbito de la exención no se incluyan las retribuciones de los administradores, aunque existe una previsión expresa en dicha letra e) del artículo 17.2 LIRPF, sin discutir la categoría del trabajado realizado, máxime cuando, como ha quedado acreditado en la instancia, las retribuciones percibidas por los dos administradores derivan del ejercicio de funciones ejecutivas y de gestión; y esa valoración no puede revisarse en casación.

No puede, por principio, rechazarse que los rendimientos percibidos por los administradores y miembros del consejo de administración pueden acogerse a la exención controvertida. Eso es lo que ha sucedido en esta ocasión, puesto que se llega a esa conclusión sin entablarse, propiamente hablando, un debate sobre qué clase de trabajos son los realizados en el extranjero.

El artículo 4 del Código Civil, establece que "procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón". En el artículo 14 LGT se consagra que la prohibición de la analogía se extiende a las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Sucede, sin embargo, que ni la sentencia recurrida ni AZVI se apoyan en la analogía para concluir que las prestaciones controvertidas, percibidas por los dos miembros del consejo de administración de dicha mercantil, están exentas.

Ello es así, puesto que, como declara la STS de 8 de junio de 2022, ref. cas. 6662/2019 "una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas, pues mientras la primera -proscrita- constituye una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda, por el contrario, tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma en el marco de la realidad social en el que la misma se aplica. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos. Lo prohibido por el artículo 14 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias, pero dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias".

No estamos, por tanto, en el ámbito de la analogía, nos movemos en el campo de la interpretación.

No existen criterios específicos para las exenciones, acabamos de decir. A las exenciones se aplican también los criterios recogidos en el artículo 12 LGT, que establece en su apartado 1 que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. Éste, por su parte, dispone que "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Pues bien, no puede desconocerse que la exención controvertida se inscribe en el marco de una política económico fiscal encaminada a favorecer la internacionalización de las empresas en territorio español, mejorando su competitividad mediante la reducción de la carga tributaria de los trabajadores.

De otro lado, el apartado 2 de dicho artículo 12 dispone que "en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda". Es claro que, en esta ocasión, los términos "rendimientos de trabajo" se definen, por remisión implícita, a lo dispuesto en el artículo 17 LIRPF.

Hemos dicho que no se contiene en el artículo 7.p) LIRPF una remisión expresa al artículo 17, pero también hemos afirmado que implícitamente sí se realiza una remisión a dicho artículo, a todo el artículo en su conjunto; no solo al apartado 1, sino también al apartado 2. Obviamente, algunos de los supuestos reflejados en este último, son rendimientos de trabajo incluidos por el legislador en el mismo, por razones técnicas; pero la calificación como rendimientos de trabajo de otra serie de supuestos, no parece contraria, conceptualmente hablando, a tal naturaleza, y, en todo caso, es una calificación legal expresa. La Administración, en cambio, reduce el ámbito de la exención, sin apoyo legal, llevando a cabo una interpretación restrictiva, en la medida en que excluye, ya de partida, la aplicación al caso de la letra e) del apartado 2 del artículo 17.

El caso que nos ocupa es diferente al abordado en nuestra sentencia de 21 de marzo de 2021, rec. cas. 5596/2019, en la que se declara que si bien dicho precepto "no prohíbe que los trabajos efectivamente

realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación, sin embargo esas tareas de supervisión y coordinación con los representantes de otros Estados miembros que valoraba la sentencia, no resultan comparables con las propias de la dirección y control que se ejercen por un consejero que representa a la matriz en la entidad no residente, pues no se trata de una prestación personal del miembro del Consejo de Administración, sino del ejercicio de los poderes de dirección y supervisión propios de la entidad matriz".

En respuesta a la cuestión con interés casacional declaramos que, en las circunstancias concurrentes en la presente ocasión, la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF sí puede aplicarse a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración.

CUARTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación

A la vista de la respuesta dada a la cuestión con interés casacional, la resolución de las pretensiones quedara diferida, en cada caso, a la prueba practicada y, en esta ocasión, como se ha dicho, el resultado de la prueba es favorable a AZVI puesto que la sentencia de instancia ha encuadrado los trabajos realizados en el extranjero por parte de los dos miembros del Consejo de Administración en labores ejecutivas y de gestión.

Por ello, y por las razones expresadas en los fundamentos de derecho precedentes, declaramos no haber lugar al recurso de casación, por ser la sentencia recurrida, conforme a derecho.

QUINTO. - *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, 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.

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

1º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º- No Haber lugar el recurso de casación núm. 3468/2020, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 19 de febrero de 2020, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria parcial del recurso núm. 485/2017, deducido por la entidad AZVI, S.A., frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 5 de octubre de 2017, que desestimó la reclamación formulada contra acuerdos de la Oficina de Control Tributario y Aduanero de la Dependencia Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por los que se practicaron liquidaciones por el concepto de retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), rendimientos del trabajo/profesional, de los periodos comprendidos entre abril de 2008 y diciembre de 2010, así como contra resolución sancionadora; sentencia que se confirma.

3º-. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ