



Roj: **STS 1141/2021 - ECLI:ES:TS:2021:1141**

Id Cendoj: **28079130022021100128**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/03/2021**

Nº de Recurso: **5596/2019**

Nº de Resolución: **403/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 4990/2019,**  
**ATS 1804/2020,**  
**STS 1141/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 403/2021**

Fecha de sentencia: 22/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5596/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/03/2021

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5596/2019

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 403/2021**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, los recursos de casación registrados con el núm. **5596/2019**, interpuestos por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de don **Jose Carlos** y el Abogado del Estado en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 702/2016, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2006, 2007 y 2008.

Han comparecido como partes recurridas don Jose Carlos, representado por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, y el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación y razón de decidir de la sentencia impugnada.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 17 de mayo de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso núm. 702/2016 deducido por la representación procesal de don Jose Carlos contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de fecha 9 de junio de 2016, que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas, interpuestas respectivamente contra los acuerdos de liquidación y sanción dictados por el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), periodos 2006, 2007 y 2008. La estimación parcial de la sentencia impugnada lo fue en lo concerniente a las sanciones impuestas.

La parte dispositiva de la sentencia de la Sala, objeto del recurso de casación, es del siguiente tenor literal:

"FALLO. 1º. - **ESTIMAMOS PARCIALMENTE** el recurso contencioso-administrativo núm. **702/2016** interpuesto por la representación de **D. Jose Carlos** contra la resolución del TEARC de fecha 9 de junio de 2016. Se anula la resolución recurrida en relación a la confirmación de los acuerdos sancionadores impuestos así como estos últimos.

2º. - No se hace imposición en materia de costas."

2. D. Jose Carlos interpuso en la instancia recurso contencioso-administrativo, registrado con el núm. 702/2016, contra la resolución del TEARC de fecha 9 de junio de 2016, que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas, interpuestas respectivamente contra los acuerdos de liquidación y sanción dictados por el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), periodos 2006, 2007 y 2008.

La Sala de instancia desestima la pretensión relativa a la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, razonando en el fundamento jurídico octavo en los siguientes términos:

" **OCTAVO. - Sobre la liquidación tributaria. Aplicación de la exención por rendimientos efectivamente realizados en el extranjero. No procede.**

La resolución recurrida, ratificando el acuerdo de liquidación, niega la aplicación del art. 7 p), tanto del TRLIRPF como de la LIRPF, por los trabajos realizados en el extranjero por el hoy actor a favor de la entidad no residente GERESA MEXICO, de la que el actor forma parte del Consejo de Administración. Mantiene en esta instancia el actor que se aportaron ante la Inspección multitud de elementos de prueba relativos al trabajo efectivo realizado por el Sr. Jose Carlos a favor de GERESA MEXICO.

La resolución recurrida en este punto argumenta:



14.- Otro tema de discusión consiste en la tributación que efectúa la Inspección, como rendimientos del trabajo, de las cantidades que el contribuyente percibió por asistir a los Consejos de Administración de la empresa Mejicana GERESA DE MEXICO SA DE CV y cuyo importe ascendió 60.000,00 € (en cada uno de los ejercicios) y habiendo soportado una retención de 15.000,00 €, mientras que el interesado considera que dichos importes estaban exentos de tributación de acuerdo con lo previsto en el art. 7.p) tanto del Texto Refundido RDL 3/2004 como de la Ley 35/06.

...

17.- Tal como considera la Inspección, de la citada documentación no se desprende que dichas actuaciones hubiesen generado valor añadido en la actividad de la entidad no residente, pues, el hecho de asistir a los consejos de administración así como las actividades descritas en el certificado emitido por la empresa AREA SA consisten en actividades que se realizan en el marco de las funciones propias de dirección y supervisión que ejercen los grupos respecto de sus filiales, y por lo tanto no cabe entender que se genera un valor añadido a la empresa o entidad no residente y dado que es un requisito esencial para poder aplicar la exención sobre las rentas en cuestión, que el que pretenda beneficiarse de la misma, pruebe que concurren los requisitos exigidos en la norma para su aplicación, y en concreto que los trabajos por los que se pagan las rentas que se declaran exentas se hayan supuesto un valor añadido para entidades o establecimientos permanentes situados en el extranjero y en este caso

*dicha circunstancia no resulta acreditada".*

Pues bien, la cuestión se centra en la efectividad de los trabajos realizados por el Sr. Jose Carlos en su condición tanto de socio como integrante de los Consejos de Administración de GERESA MEXICO como de AREAS, siendo que esta última es la titular al 100% de la primera. Además, se estima controvertido que se haya generado un valor añadido a la empresa no residente; GERESA.

De la demanda no se introduce ningún elemento o dato añadido que permita tener por acreditados los trabajos efectivos más allá de la participación en los citados Consejos de Administración en GERESA MEXICO, para los que sí se trasladó y que realizó reuniones de trabajo. Tampoco resulta acreditado el especial beneficio a la entidad no residente a la vista de la vinculación con la entidad española AREAS SA, por lo que es evidente que ha de enmarcarse de entrada en el control del grupo propio de las labores de dirección que ejerce el hoy actor por su condición profesional. No existe esa prueba contundente que permita deducir que ese valor se generó en la entidad no residente más allá de la dirección y control.

Se desestima este motivo".

Asimismo, razona en el fundamento jurídico noveno sobre las sanciones impuestas en los siguientes términos:

"NOVENO. - Sobre las sanciones tributarias: principio de culpabilidad. Ausencia. Estimar el motivo. Falta de ánimo defraudatorio.

Lo que obligará a examinar, seguidamente, los motivos impugnatorios del recurso dirigidos ahora contra los acuerdos sancionadores asimismo impugnados en el presente proceso por la parte recurrente, con sustento para ello en la supuesta infracción del principio de culpabilidad en materia sancionadora administrativa o tributaria.

Debemos concretar que el requisito de la culpabilidad deberá aparecer suficientemente fundado y motivado en el propio acuerdo o resolución administrativa sancionadora, y no acreditada con la mera remisión a la conducta infractora tipificada en la norma tributaria aplicable o con la mera reproducción de fórmulas estereotipadas para justificar así la culpabilidad del sujeto infractor, y cuyo eventual defecto, por lo demás, no puede ser subsanado ni por la resolución económico administrativa ni tampoco por la resolución jurisdiccional posterior, conforme a la ya reiterada y consolidada jurisprudencia contenciosa administrativa sentada al respecto (entre otras muchas, por STS, Sala 3ª, de 23 y 30 de septiembre de 2010 -rec. 6163 y 6428/2005-, de 10 de diciembre de 2012 - rec. 563/2010 y 4320/2011-, de 20 de diciembre de 2013 - rec. 1537/2010-, de 28 de abril de 2014 - rec. 1994/2012 -, de 28 de abril y 4 de julio de 2016 -rec. 894 y 982/2015 -, de 19 de enero de 2016 - rec. 2966/2014 -o, por más reciente, por la STS, Sala 3ª, de fecha 20 de abril de 2017 -rec. 1172/2016; Roj: STS 1601/2017 -).

Y siendo asimismo así que, como también es sobradamente conocido, el requisito general de motivación, aun sucinta, en cuanto a los hechos y fundamentos de derecho de la decisión, de los actos administrativos sancionadores o que resuelvan los procedimientos de carácter sancionador -hoy artículo 35.1.h) de la Ley 39/2015, LPACAP, antes artículos 54.1 y 138.1 de la Ley 30/1992, LRJPAC-, aparece asimismo subrayado en este específico ordenamiento sectorial tributario por el artículo 211.3 de la LGT 58/2003 de reiterada mención, conforme a una consolidada jurisprudencia contenciosa administrativa antes ya especificada, en particular



por relación a los supuestos de posible exoneración de la culpabilidad por responder la conducta infractora a una interpretación jurídicamente razonable de la norma fiscal aplicable previstos por el artículo 179.2.d) de la repetida LGT 58/2003, en tanto que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria "cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", en los que resulta imprescindible, además, " *una motivación específica en torno a la culpabilidad onegligencia y las pruebas de las que ésta se infiere*", tal como así lo proclamara la STC 164/2005, de 20 de junio, y sin que, como señalara, entre otras muchas, la STS, Sala 3ª, de fecha 18 de julio de 2013 -rec. 2424/2010-, la razonabilidad de la interpretación de las

normas en juego pueda depender en modo alguno de lo que la propia administración sancionadora actuante considere, unilateralmente, que es una norma clara.

Pues bien, proyectadas las anteriores determinaciones normativas y jurisprudenciales al caso enjuiciado, y tras examen de las actuaciones documentadas en el expediente administrativo de autos, sin práctica ni proposición siquiera de medio probatorio alguno que las desvirtúe en el periodo probatorio procesal, una vez ya establecida la plena conformidad a derecho de la regularización practicada en sede de IRPF, cabe considerar que la utilización de la estructura societaria de pantalla no puede reputarse con el ánimo defraudatorio dirigido a la ocultación de las rentas o con utilización de medios fraudulentos, sino que se amparaba en el uso de unos mecanismos instrumentales que pudieran haberse considerado respaldados por la normativa en determinados momentos a la vista de su encaje legal. Por ello, las sanciones deben anularse atendiendo a la duda razonable de la estrategia utilizada por el actor en cuanto a la utilización de sociedades que no responden a efectiva ordenación de medios materiales y personales.

Se estima el motivo y se anulan las sanciones impuestas".

#### **SEGUNDO. Preparación y admisión de los recursos de casación.**

1. La procuradora doña Marta Pradera Rivero, en representación de don Jose Carlos, y el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentaron sendos escritos preparando, respectivamente, recursos de casación contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso número 702/2016.

2. El recurso preparado por don Jose Carlos, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los siguientes preceptos: (i) el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) y (ii) el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. El Abogado del Estado, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 16, 178, 179, 183.1 y 184.3 LGT.

4. La Sala de instancia, por auto de 26 de julio de 2019, tuvo por preparados los dos recursos de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

5. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo dictó auto el 21 de febrero de 2020, por el que acuerda:

" 1º) Admitir el recurso de casación preparado por la procuradora doña Marta Pradera Rivero, en representación de don Jose Carlos, asistido del letrado don Alfonso del Castillo Bonet contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso nº 702/2016.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

*Precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF y, en particular, si se puede aplicar a los rendimientos de la dirección y el control propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero o, por el contrario, esas funciones carecen de la consideración de trabajos efectivos y, consecuentemente, no dan derecho a la exención contemplada en el precepto arriba indicado.*

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 7.p) de la Ley del IRPF, en la versión aplicable al caso.

4º) Admitir el recurso de casación preparado por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo



(Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso nº 341/2017.

5º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

*Aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares.*

6º) Los preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 16, 178, 179, 183.1 y 184.3 LGT".

### **TERCERO. Interposición del recurso de casación y oposición.**

1. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de don Jose Carlos , por medio de escrito fechado el 13 de julio de 2020, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el que alega sobre la procedencia de analizar las dos infracciones denunciadas en su escrito de preparación, en primer término, la incorrecta interpretación del art. 7.p) LIRPF, y en segundo lugar, si la falta de *consilium fraudis* comporta la inexistencia de simulación. Termina solicitando:

"Que admita este escrito, tenga por interpuesto recurso de casación contra la resolución indicada en el encabezamiento, y dicte Sentencia por la que, estimando el presente recurso, **(i)** case la Sentencia impugnada, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, **(ii)** estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y, en última instancia, **(iii)** anule la liquidación de la que trae causa **(iv)** con imposición de costas a la parte recurrida".

2. El Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, por medio de escrito presentado el 20 de mayo de 2020, interpuso recurso de casación en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, y solicita de la Sala que fije la siguiente doctrina:

"Estimada la existencia de un acto o negocio simulado y la comisión de una infracción tributaria, es procedente, en todo caso, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Ley General Tributaria, aplicar la sanción sin que pueda aplicarse la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares".

Termina solicitando:

"Que teniendo por presentado este escrito y por interpuesto el recurso de casación, previos los trámites oportunos, declare como doctrina aplicable la que se postula en el anterior apartado tercero y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando en todos sus extremos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 9-6-2016 y los actos administrativos de los que trae causa".

3. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de don Jose Carlos , emplazado como parte recurrida, mediante escrito presentado el 26 de octubre de 2020, formuló oposición al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, alegando que procede "la desestimación del recurso de casación interpuesto por la AEAT porque, primero, se aparta de los hechos declarados por la sentencia y, segundo, la existencia de simulación no excluye la necesidad de analizar y motivar la culpabilidad" y, subsidiariamente, considera que la anulación de la sanción determinaría la obligación de resolver sobre la agravante de medios fraudulentos opuesta en el fundamento jurídico séptimo de la demanda formulada por el Sr. Jose Carlos .

Termina solicitando:

"Que admita este escrito, tenga por formulada oposición al recurso de casación contra la resolución indicada en el encabezamiento, dicte sentencia por la que, desestimando el recurso de casación, confirme la sentencia impugnada en los aspectos impugnados por la AEAT. Todo ello con imposición de costas a la parte recurrente".

4. Asimismo, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado también como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso interpuesto por la representación procesal de don Jose Carlos , fechado el 7 de octubre de 2020, que observa los requisitos legales, y en el que interesa:



"Que teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos, dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho, fijando como doctrina la que propugnamos en el anterior apartado tercero".

#### **CUARTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 27 de octubre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 22 de diciembre de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del 16 de marzo de 2021, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

1. Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 17 de mayo de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso núm. 702/2016 deducido por la representación procesal de don Jose Carlos contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 9 de junio de 2016, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2006, 2007 y 2008.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de de Cataluña, impugnada en casación por la representación procesal de don Jose Carlos y por el Abogado del Estado, es o no conforme a Derecho.

2. Hay que recordar que las cuestiones 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 21 de febrero de 2020, son las que reproducimos a continuación:

a) En el recurso de casación preparado por don Jose Carlos :

"Precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF y, en particular, si se puede aplicar a los rendimientos de la dirección y el control propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero o, por el contrario, esas funciones carecen de la consideración de trabajos efectivos y, consecuentemente, no dan derecho a la exención contemplada en el precepto arriba indicado".

b) En el recurso de casación preparado por el Abogado del Estado:

"Aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares".

##### **SEGUNDO. Sobre las cuestiones de interés casacional objetivo y delimitación de la controversia.**

1. Dados los términos en los que se desenvuelve la controversia en el presente recurso de casación, en el que ambas partes son a la vez recurrentes y recurridos, se ha de atender al contenido del auto de admisión en relación con la aducida infracción del artículo 16 de la Ley General Tributaria en cuanto al concepto de simulación y la necesidad del *consilium fraudis*.

2. Alega el recurrente, don Jose Carlos, que, a pesar de lo apuntado en el auto de admisión, el debate jurídico que ahora se plantea no ha sido resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo núm. 1802/2019, de 17 de diciembre, pues en el presente recurso la simulación se acuerda por carecer de medios materiales pero, al mismo tiempo, la sentencia anula la sanción por faltar la intención de eludir impuestos, por lo que falta un elemento esencial de la simulación, el *consilium fraudis*, solicitando que se case la sentencia del Tribunal Superior de Justicia y se fije como doctrina que la simulación requiere la concurrencia de *consilium fraudis*, y que no es posible la simulación sobrevenida por posterior modificación de una norma tributaria que pueda generar una ventaja fiscal.

Frente a ello, aduce el Abogado del Estado que no procede que la Sala examine la pretendida infracción del art. 16 LGT porque dicha pretensión se opone a la doctrina de esta Sala y Sección recogida en la sentencia de 7



de julio de 2020 -rec.641/2018-, no es una cuestión vinculada o relacionada con la otra infracción alegada por el recurrente - artículo 7.p) LIRPF- y la sentencia de 17 de diciembre 2019, referida en el auto de admisión, sí resulta aplicable porque establece una doctrina susceptible de generalización que priva de interés casacional a la cuestión planteada.

**3.** Dadas las alegaciones realizadas, procede delimitar el ámbito al que se ha de circunscribir el presente pronunciamiento.

El auto de admisión, de fecha 21 de febrero de 2020, en relación al recurso de casación preparado por don Jose Carlos y respecto a las dos cuestiones que pretendía someter al enjuiciamiento del Tribunal Supremo, seleccionó como cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia "la que se refiere al alcance del artículo 7.p) LIRPF, en lo que concierne a su aplicación a los rendimientos de dirección y control propios de la participación en los Consejos de Administración, sobre la que no existe jurisprudencia, como sostiene la parte recurrente" (razonamiento jurídico segundo, punto 3) y expresamente rechazó como cuestión a debatir la aducida infracción del artículo 16 LGT, declarando lo siguiente:

"En lo concerniente a la segunda cuestión que plantea el recurrente, esto es, si puede calificarse de simulada, por la inexistencia de especiales medios materiales, el ejercicio de una actividad de asesoramiento intelectual a través de una sociedad profesional, como ya se anticipaba anteriormente, la Sección de Enjuiciamiento ha dictado sobre este particular sentencia de 17 de diciembre de 2019 en sentido contrario a la tesis que sostiene la hoy recurrente, decayendo por tanto y de manera sobrevenida el interés casacional objetivo de su pretensión".

Con carácter general, se ha señalado que el elemento nuclear que caracteriza y define el recurso de casación introducido por la LO 7/2015, es el denominado interés casacional objetivo que debe ser delimitado en el auto de admisión previsto al efecto, de suerte que en la controversia a enjuiciar se le reconoce un efecto catalizador que condiciona y delimita el debate entre las partes y, claro está, el propio escrito de interposición, que debe estar y seguir las pautas que quedan marcadas en el auto de admisión y debe centrarse en las normas y jurisprudencia que se han identificado como susceptibles de interpretación. Ciertamente en esta regla general caben excepciones e, incluso, a veces, la Sala sentenciadora se ha visto en la necesidad de hacer matizaciones o acotaciones del auto de admisión y de las cuestiones identificadas como de interés casacional objetivo, con el fin de dar debido cumplimiento a la función que se le asigna legalmente a este recurso de casación y de dar satisfacción al principio vertebrador de la tutela judicial efectiva; sin embargo, no concurre en este caso motivo alguno por el que se deba excepcionar la norma general, puesto que, en todo caso, para que las excepciones puedan ser valoradas resulta indispensable que se trate, al menos, de cuestiones que no hayan sido expresamente rechazadas en el auto de admisión.

**4.** En el caso que se examina, el auto de admisión rechazó, como se ha expuesto, que existiera interés casacional sobre la cuestión referida, por lo que no cabe que el demandante en la instancia, haciendo caso omiso a lo ya resuelto, insista en considerar que concurre el interés casacional respecto de dicha cuestión y desarrolle argumentalmente su opinión, solicitando una sentencia que se pronuncie en el sentido interesado.

En este sentido se ha pronunciado esta Sala en sentencia de 18 de diciembre de 2019, recurso de casación 4442/2018, entre otras, en la que se declara:

"La parte recurrente insiste en plantear esta cuestión en el escrito de interposición del recurso y que se resuelva sobre esta cuestión. Tal postura carece de soporte jurídico. Es cierto que esta Sala ha admitido que la parte recurrente no queda constreñida completamente por la delimitación de las normas que deban ser objeto de interpretación, admitiendo que, al tiempo de formular su escrito de interposición puede suscitar la interpretación de normas distintas a las identificadas en aquel auto de admisión. Así lo admite expresamente el art. 92.3.a LJCA, señalando la posible extensión del escrito de interposición a otras normas siempre que hubieran sido debidamente citadas en el escrito de preparación. Pero esta posibilidad ha de entenderse rectamente, sin desvirtuar el contenido propio de la fase de admisión, de manera que las alegaciones de la recurrente y las cuestiones suscitadas en el escrito de interposición deben guardar relación con la cuestión de interés casacional, y, en un sentido negativo, es obvio que no pueden desbordar por completo aquella, como pretende la recurrente, para reintroducir, no ya al margen de la fase de admisión, sino en abierta contradicción de lo resuelto en la misma, cuestiones que hayan sido expresamente excluidas del interés casacional que permite el acceso al recurso de casación. El art. 92.3.a LJCA señala que el escrito de interposición deberá "[...] [e]xponer razonadamente por qué han sido infringidas las normas o la jurisprudencia que como tales se identificaron en el escrito de preparación [...]" pero "sin poder extenderse a otra u otras no consideradas entonces". Por amplia que sea la casuística que se puede suscitar respecto a eventuales extensiones de la cuestión de interés casacional más allá de la identificación efectuada en el auto de admisión, no nos encontramos aquí ante una situación de errónea identificación de la cuestión de interés casacional por parte de la Sección de Admisión - como se puso de manifiesto en nuestra sentencia de 26 de junio de 2018 (casación nº



299/2016) -, o de cuestiones que puedan ser abordadas en el enjuiciamiento de la cuestión de fondo, una vez estimado el recurso de casación, sino ante la pretensión abiertamente infundada de la recurrente de reiterar una cuestión que ya fue expresamente rechazada por carecer de interés casacional".

5. En último término, debe hacerse una breve referencia a la alegación efectuada, atinente a que el debate planteado por el abogado del Estado y declarado con interés casacional, es el mismo que el que plantea dicha parte -"si no hay sanción, porque no hay *consilium fraudis*, no puede haber simulación"-, y que "atenta al derecho a la igualdad ( art. 14 de la Constitución) que el mismo debate sea admitido al abogado del Estado pero no a esta parte".

Partiendo de que no se comparte que sea el mismo el debate planteado, pues en el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado lo que se cuestiona es la anulación de la sanción, mientras que si se admitiera el recurso de casación por infracción del art. 16 LGT, dicho pronunciamiento afectaría a la liquidación, lo relevante es que no cabe controvertir, como se hace por la representación del Sr. Jose Carlos, la calificación jurídica de negocio simulado. En efecto, esta apreciación es privativa del tribunal de instancia, que examina con inmediación las pruebas que se hayan podido intentar en el litigio y, analizándolas conjuntamente y de acuerdo con las reglas de la sana crítica, alcanza la conclusión, que no puede acceder a la fiscalización casacional, tal como se pretende, de que el negocio llevado a cabo es simulado. En consecuencia, dicha calificación corresponde al enjuiciamiento del recurso en el proceso de instancia y no puede ser reexaminada, como se pretende ahora, en casación.

A lo expuesto, cabe añadir que la prohibición de acometer en sede casacional el análisis de los hechos y apreciaciones propios de la sentencia en su labor de subsumir en la norma los que considera probados, ya estaba presente en el sistema de casación derogado y sustituido por el sistema vigente, pero ahora se ve reforzado, ya que en el actual sistema el recurso pivota sobre el denominado *interés casacional objetivo* para formar jurisprudencia. No es el exclusivo interés del recurrente, el denominado *ius litigatoris*, un factor suficiente para activar y encauzar la puesta en marcha del recurso de casación, sino que se precisa, además, que el interés del asunto trascienda del caso enjuiciado y sirva para, a partir de su examen y resolución, formar doctrina de alcance general. Esta función es el punto sobre el que gira el actual modelo casacional.

6. Conforme a lo expuesto, no procede examinar la aducida infracción del artículo 16 de la Ley General Tributaria.

**TERCERO. Cuestión de interés casacional en el recurso interpuesto por don Jose Carlos . Precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF .**

1. El objeto del recurso de casación interpuesto por la representación de don Jose Carlos consiste, en esencia, en determinar si los trabajos de participación en Consejos de Administración de sociedades extranjeras suponen "trabajos" efectivos a efectos de la aplicación de la exención prevista 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.

El recurrente solicita se fije como doctrina que los trabajos propios de las funciones de dirección y control de los administradores sí gozan de la exención del art. 7.p) LIRPF.

2. 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".

La citada norma 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, establece:

"1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

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".

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".

3. Esta Sala, en su sentencia núm. 428/2019, de 28 de marzo, dictada en el recurso de casación núm. 3774/2017, se ha pronunciado sobre la interpretación del alcance del art. 7.p) LIRPF y si bien el supuesto de hecho en ella examinado -servicios de funcionarios del Banco de España en organismos internacionales- no es el mismo que el presente, sin embargo sí resulta de especial relevancia para conocer la línea interpretativa que ha seguido esta Sala en relación al citado precepto.

Procede, pues, remitirnos a los razonamientos de la indicada sentencia, en lo que aquí resulta de interés, en los que se declara:

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

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

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



8. Aunque no nos lo pide el auto de admisión del recurso, al objeto de resolver el debate que se ventila en esta sede, conviene asimismo aclarar que el artículo 7, letra p), LIRPF, tampoco contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos. En particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación. Y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, lo que no resulta incompatible con la finalidad de la exención (la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero).

Lo cierto es que el precepto legal solo habla de "días de estancia en el extranjero", sin establecer ningún mínimo temporal, y el reglamento que lo desarrolla dice que para el "cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero" ( artículo 6, apartado 2, del Real Decreto 439/2007), también sin especificar límite mínimo alguno de días.

### **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".

4. La sentencia impugnada fundamenta la no aplicación de la exención en el siguiente razonamiento:

#### **"OCTAVO. - Sobre la liquidación tributaria. Aplicación de la exención por rendimientos efectivamente realizados en el extranjero. No procede.**

La resolución recurrida, ratificando el acuerdo de liquidación, niega la aplicación del art. 7 p), tanto del TRLIRPF como de la LIRPF, por los trabajos realizados en el extranjero por el hoy actor a favor de la entidad no residente GERESA MEXICO, de la que el actor forma parte del Consejo de Administración. Mantiene en esta instancia el actor que se aportaron ante la Inspección multitud de elementos de prueba relativos al trabajo efectivo realizado por el Sr. Jose Carlos a favor de GERESA MEXICO.

La resolución recurrida en este punto argumenta:

*14.- Otro tema de discusión consiste en la tributación que efectúa la Inspección, como rendimientos del trabajo, de las cantidades que el contribuyente percibió por asistir a los Consejos de Administración de la empresa Mejicana GERESA DE MÉXICO SA DE CV y cuyo importe ascendió 60.000,00 € ( en cada uno de los ejercicios) y habiendo soportado una retención de 15.000,00 €, mientras que el interesado considera que dichos importes estaban exentos de tributación de acuerdo con lo previsto en el art. 7.p) tanto del Texto Refundido RDL 3/2004 como de la Ley 35/06.*

...

*17.- Tal como considera la Inspección, de la citada documentación no se desprende que dichas actuaciones hubiesen generado valor añadido en la actividad de la entidad no residente, pues, el hecho de asistir a los consejos de administración así como las actividades descritas en el certificado emitido por la empresa AREA SA consisten en actividades que se realizan en el marco de las funciones propias de dirección y supervisión que ejercen los grupos respecto de sus filiales, y por lo tanto no cabe entender que se genera un valor añadido a la empresa o entidad no residente y dado que es un requisito esencial para poder aplicar la exención sobre las rentas en cuestión, que el que pretenda beneficiarse de la misma, pruebe que concurren los requisitos exigidos en la norma para su aplicación, y en concreto que los trabajos por los que se pagan las rentas que se declaran exentas se hayan supuesto un valor añadido para entidades o establecimientos permanentes situados en el extranjero y en este caso dicha circunstancia no resulta acreditada."*

Pues bien, la cuestión se centra en la efectividad de los trabajos realizados por el Sr. Jose Carlos en su condición tanto de socio como integrante de los Consejos de Administración de GERESA MEXICO como de AREAS, siendo que esta última es la titular al 100% de la primera. Además, se estima controvertido que se haya generado un valor añadido a la empresa no residente; GERESA.



De la demanda no se introduce ningún elemento o dato añadido que permita tener por acreditados los trabajos efectivos más allá de la participación en los citados Consejos de Administración en GERESA MEXICO, para los que sí se trasladó y que realizó reuniones de trabajo. Tampoco resulta acreditado el especial beneficio a la entidad no residente a la vista de la vinculación con la entidad española AREAS SA, por lo que es evidente que ha de enmarcarse de entrada en el control del grupo propio de las labores de dirección que ejerce el hoy actor por su condición profesional. No existe esa prueba contundente que permita deducir que ese valor se generó en la entidad no residente más allá de la dirección y control.

Se desestima este motivo."

**5.** La conclusión alcanzada por la Sala de instancia debe ser ratificada por este Tribunal por las siguientes razones.

**5.1.** Hay que partir de que la cuestión sobre la concurrencia de los requisitos exigidos por el artículo 7.p) LIRPF aparece unida a los hechos concretos y a la valoración de los mismos que haya realizado la Sala de instancia, valoración que no es revisable en casación, conforme se expuso anteriormente.

Ya se ha reflejado que, conforme a la doctrina sentada por la sentencia parcialmente transcrita, el artículo 7.p) LIRPF exige como requisito, normal en la lógica del beneficio fiscal que examinamos, que la prestación de trabajo de que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, la Sala de instancia considera que no existe prueba de que mediante la actuación del recurrente se haya beneficiado a la entidad no residente, al margen de la actividad de dirección y control propia de toda entidad matriz, al declarar que "Tampoco resulta acreditado el especial beneficio a la entidad no residente a la vista de la vinculación con la entidad española AREAS SA, por lo que es evidente que ha de enmarcarse de entrada en el control del grupo propio de las labores de dirección que ejerce el hoy actor por su condición profesional. No existe esa prueba contundente que permita deducir que ese valor se generó en la entidad no residente más allá de la dirección y control". Conforme a ello, la Sala de instancia concluye que no resulta acreditado uno de los requisitos que exige la jurisprudencia para el reconocimiento de la exención, cual es, que los trabajos beneficien a la entidad que los recibe, con independencia de que también puedan beneficiar a la entidad a que se vincula el prestador de dichos servicios o trabajos.

Aduce el recurrente en relación a dicho requisito que "por definición, la función de los administradores y miembros de los consejos de administración es siempre en beneficio de la compañía -en este caso GERESA MEXICO-, al consistir en su gestión y dirección, fijando las estrategias de la sociedad", y si bien dicha afirmación podría aceptarse en términos generales, sin embargo, el precepto, a efectos de reconocer una exención, viene a exigir algo más, en concreto, una prueba del valor añadido que se ha aportado con dichos trabajos a la sociedad no residente y es esa prueba la que, a juicio de la Sala de instancia, no ha sido aportada en este asunto.

**5.2.** En segundo lugar, esta Sala considera que la expresión "trabajos" utilizada en el precepto no se extiende a las actividades propias de la participación en Consejos de Administración.

Tal y como declara la sentencia parcialmente transcrita, la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF se aplica a los rendimientos percibidos por funcionarios o trabajadores por cuenta ajena, por lo que debe tratarse de una persona que trabaje por cuenta ajena en una empresa o establecimiento permanente situado en el extranjero, característica propia de la relación laboral o estatutaria pero que no concurre en los servicios consistentes en asistir al Consejo de Administración en representación de la sociedad matriz.

El recurrente realiza una interpretación literal y sistemática del artículo 7, letra p), en relación con el artículo 17, ambos de la LIRPF, de la que colige que las retribuciones percibidas por los miembros del Consejo de Administración tienen la consideración de rendimientos del trabajo.

Sin embargo, considera la Sala, en línea con lo expuesto por el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación, que la expresión "trabajos" que utiliza el precepto examinado, debe entenderse limitada a las retribuciones derivadas del trabajo personal en el seno de una relación de carácter laboral o estatutaria, pero no se extiende a las actividades propias de la participación en los Consejos de Administración. Prueba de ello, es la doctrina recogida en la sentencia de esta Sala de 28 de marzo de 2019, ya referida, en la que expresamente se declara que la exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF, se aplica a los rendimientos percibidos por trabajadores por cuenta ajena prestados en una empresa o establecimiento permanente situado en el extranjero, característica que es propia de la relación laboral o estatutaria pero que no concurre en los servicios que consisten en asistir al Consejo de Administración en representación de la sociedad matriz.

**5.3.** En último término, si bien la sentencia de 28 de marzo de 2019 citada, declara que 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.

#### **CUARTO. Cuestión de interés casacional en el recurso interpuesto por el Abogado del Estado.**

1. El objeto del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado consiste, en esencia, en precisar si, pese a la concurrencia de simulación, cabría invocar la excepción del artículo 179.2.d) de la LGT, en particular, por concurrir una interpretación razonable de la norma.

Para despejar tal incógnita, el auto de admisión considera que es necesario, en armonía con lo propuesto en autos anteriores, aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, es procedente, en todo caso, imponer la sanción o, por el contrario, es posible invocar la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares.

2. Conviene hacer una consideración preliminar que es reiteración de lo ya expuesto en esta sentencia, consistente en que no cabe controvertir, como se hace por la representación del Sr. Jose Carlos, la calificación jurídica de negocio simulado, pues esta apreciación es privativa del tribunal de instancia.

Asimismo, no procede aplicar al presente caso las conclusiones recogidas en la sentencia de esta Sala núm. 192/2020, de 13 de febrero de 2020 (recurso 3285/2008; ECLI: ES:TS:2020:485), pues en aquel supuesto se declaró que "la sentencia de instancia no ha ponderado la concurrencia de ninguno de los supuestos que prevé el art. 179.2.d) LGT, sino que ha constatado un vicio de motivación, lo que desvincula la cuestión de interés casacional de la realidad subyacente en el litigio", mientras que la sentencia ahora impugnada, previa mención "...a los supuestos de posible exoneración de la culpabilidad por responder la conducta infractora a una interpretación jurídicamente razonable de la norma fiscal aplicable previstos por el artículo 179.2.d) de la repetida LGT 58/2003", concluye que "...Por ello, las sanciones deben anularse atendiendo a la duda razonable de la estrategia utilizada por el actor en cuanto a la utilización de sociedades que no responden a efectiva ordenación de medios materiales y personales".

3. Entrando ya en el examen de la cuestión interpretativa suscitada, hemos de tener en cuenta que con fecha 21 de septiembre y 20 de octubre de 2020 y 4 de febrero de 2021, hemos dictado sentencia en los recursos de casación núm. 3130/2017, 4786/2018 y 6456/2019, respectivamente, en los que se dilucidaban las mismas cuestiones que las aquí planteadas, y en los que también son comunes los interrogantes que nos suscitaban los respectivos autos de admisión a los que debemos dar respuesta.

Elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen reiterar aquí los razonamientos y la conclusión alcanzada en las citadas sentencias, mediante la transcripción literal de su fundamentación jurídica:

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

\* El artículo 16 de la LGT tiene tres apartados. El apartado 1 establece que "en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes". El apartado 2 dispone que "la existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios", Y, por fin, el apartado 3 prevé que "en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente". Adviértase que el artículo 16.3 de la LGT ni utiliza la expresión "en todo caso" (de lo contrario nos hallaríamos ante una norma inconstitucional), ni guarda silencio (que es lo que hacía su antecedente inmediato el artículo 25 de la derogada Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1985, de 20 de julio).

?La expresión "en su caso", admite distintas interpretaciones que permiten dar sentido a su inclusión en dicho apartado 3. Una de ellas es que la conducta del contribuyente no tenga encaje en el derecho sancionador administrativo sino en el derecho penal. Presuntamente eso es lo que, para los periodos 2005 y 2007, pudo ocurrir esta vez. Como se ha indicado en los antecedentes en el acta de disconformidad de 10 de mayo de 2010 se señala que únicamente se refiere al IRPF del ejercicio 2006, aclarando que en la regularización de los ejercicios 2005 y 2007 existe un informe de delito contra la hacienda pública fechado el 23 de mayo de 2011 mediante el cual se ha dado traslado de las actuaciones al juez competente. Otra lectura es que no está permitida la imposición inevitable de una sanción, aunque se considere acreditada la simulación, de



manera que la imposición de la sanción únicamente puede producirse tras el correspondiente procedimiento sancionador. Esto es lo que ha sucedido esta vez.

\* No nos extendemos sobre la acreditación de la simulación, puesto que sobre esa cuestión no debemos pronunciarnos, pero sí debemos, al menos, recordar que la sentencia impugnada ha considerado probada la existencia de simulación relativa. Igualmente, debemos recordar que el recurso dirigido contra la RTEAC de 2 de junio de 2015 ha sido estimado parcialmente, de manera que la sanción ha sido anulada...

...?La simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo ( STS 5667/2014, recurso casación 3611/2013). En la presente ocasión, la administración tributaria calificó -y el tribunal de instancia refrendó- como simulación los actos o negocios examinados. No en vano, el apartado 2 del artículo 16 de la Ley General Tributaria establece que la existencia de simulación será declarada por la administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación. La administración, por tanto, está habilitada para apreciar por sí misma la existencia de simulación. Esa calificación, como es natural, debe estar sustentada en el correspondiente material probatorio, recayendo la carga de la prueba de la existencia de simulación sobre la administración (cfr. entre otras muchas, STS de 26 de septiembre de 2012 rec. 5681/2009). La existencia de la simulación se desprende de los datos o indicios objetivos concurrentes. Como siempre que nos encontramos ante una sanción, no cabe su imposición automática, al contrario, a ese resultado se llegará después de seguir el correspondiente procedimiento. Eso es lo que ha ocurrido esta vez. No hay excepción posible. Se ha tramitado un expediente sancionador, que ha examinado las circunstancias concurrentes, y, que tras sucesivos trámites ha desembocado en la imposición de una sanción que no ha sido confirmada por la sentencia impugnada...

...?Dicho examen se lleva a cabo por la sentencia siguiendo el orden previamente definido en su fundamento jurídico octavo. Es en ese momento, justamente, cuando recobra valor la expresión "en su caso" contenida en el apartado 3 del artículo 16 de la Ley General Tributaria.

En efecto, en sede administrativa y, por su puesto en sede judicial, se pueden formular alegaciones de muy diverso tipo, en este caso en sede judicial se alegaron las siguientes: (i) caducidad del procedimiento; (ii) existencia de discrepancia interpretativa razonable; (iii) desproporcionalidad; (iv) falta de motivación; y (v) calificación de la infracción. Las dos primeras han sido las únicas analizadas. No ha prosperado la primera (fundamento jurídico noveno). Sí ha prosperado la alegación relativa a las diferencias interpretativas entre los tribunales, de donde puede extraerse la conclusión, y el tribunal madrileño es uno de ellos (en esta ocasión), que esa interpretación discrepante puede conducir a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad por infracción tributaria. La estimación de esta alegación ha motivado que ninguno de los tres restantes motivos se haya analizado.

?El auto de admisión acota la cuestión casacional. A esa única cuestión han de ceñirse las partes y nosotros también, sin que podamos pronunciarnos sobre otra materia...

...?La representación del Sr. Jose Carlos ... no rebate, propiamente hablado, esa conclusión -si bien es cierto que, asegura, el artículo 16.3 de la LGT se integra a la perfección en el contexto general de regulación del ejercicio de la potestad sancionadora contenido en la LGT, sobre la base de los principios de responsabilidad (art. 178 y 179) y culpabilidad al hilo de la reiterada doctrina del Tribunal Supremo, lo que obliga a valorar, caso por caso, la presencia de culpabilidad con anterioridad a la imposición de sanciones-, realmente dedica sus mayores recursos argumentales a la motivación, invocando una serie de sentencias que efectivamente han anulado sanciones, precisamente, por falta de motivación. Nuestro análisis no puede ir por ese camino dada la acotación realizada por el Auto de admisión de la cuestión con interés casacional (Cfr. STS de 13 de febrero de 2020, rec. 3285/2018).

A lo que se refiere el artículo 16 de la LGT es a la calificación de los actos o negocios. En cambio, a lo que se refiere el artículo 179.2.d) es a la interpretación de las normas.

La calificación se realiza en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en el seno de un procedimiento de inspección, mientras que la determinación de la culpabilidad del contribuyente se lleva a cabo en el marco del procedimiento sancionador. Si se considera, como es el caso, acreditada la existencia de simulación, es ilógico concluir que la interpretación razonable de la norma excluye la sanción impuesta, puesto que la simulación, como conducta dolosa, lleva aparejada tras la apertura del correspondiente procedimiento sancionador que, en esta ocasión, ha concluido con la imposición de dicha sanción. No es, desde luego, este uno de esos casos en los que prima la interpretación razonable; las circunstancias concurrentes, plasmadas en el expediente administrativo, y la valoración de la prueba obrante en el mismo, hecha suya por el Tribunal de Instancia, revelan, y ello es tan fundamental como que no puede faltar, ocultación de los "actos o negocios" relevantes llevados a cabo por el interesado. Ese proceder del interesado está guiado por la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería.



Se ha producido, pues, una ocultación fáctica, ocultación que ha sido consciente y deliberada, con la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería pagar al interesado.

\* Si por la sentencia impugnada se ha asumido que nos hallamos ante una simulación relativa, es contradictorio sostener, al mismo tiempo, que su conducta, puede ampararse en el artículo 179.2, d) LGT. La simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa. Lo coherente era desestimar la alegación relativa a la interpretación razonable y continuar con el análisis de las restantes alegaciones formulas por el interesado. La operatividad del artículo 179.2, d) LGT no es general, en la hipótesis de simulación no tiene cabida. Ese artículo, que lleva por título "principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias", establece que las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otros supuestos, cuando (letra d) se haya puesto de manifiesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si algo pone de manifiesto la simulación, y en este caso, se ha admitido su existencia por la sentencia de instancia es, más bien, lo contrario, que se ha actuado diligentemente para, en última instancia, incumplir las obligaciones tributarias. Si ello es así, es incongruente considerar aplicable al caso uno de los supuestos que, a título ejemplificativo, se contienen en dicha letra d), del apartado 2 del artículo 179 LGT.

Estamos ya en disposición de responder a la cuestión con interés casacional que, como se sabe consiste en "aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares". La respuesta es que estimada la existencia de "actos o negocios simulados", a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa".

4. En último término, señalar que la estimación del recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado no exige, como pretende la representación del Sr. Jose Carlos en el escrito de oposición al recurso de casación presentado por la Administración General del Estado, el examen de la "agravante" de utilización de medios fraudulentos aplicada en los acuerdos sancionadores, pues amén de que no es un criterio de "graduación" sino de "calificación", es que la Sala no puede entrar a examinar los motivos aducidos de forma subsidiaria por la parte recurrida en su escrito de oposición al recurso de casación interpuesto, en este caso, por el abogado del Estado.

#### **QUINTO. Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las incógnitas que se nos plantean en el auto de admisión del recurso.

Procede, por tanto, contestar a la pregunta formulada por el auto de admisión en relación al recurso de casación preparado por don Jose Carlos , en el sentido de que 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.

En relación al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, procede contestar a la cuestión de interés casacional que, como se sabe consiste en "aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares". La respuesta es que estimada la existencia de "actos o negocios simulados", a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa.

#### **SEXTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.**

En relación al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Jose Carlos , la necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

En relación al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, la lógica consecuencia de lo expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación interpuesto contra la sentencia impugnada, pues



la Sala de instancia ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico y mantenido un criterio que contradice el fijado en nuestras sentencias de 21 de septiembre y 20 de octubre de 2020, dictadas en los recursos de casación núm. 3130/2017 y 4786/2018, anteriormente transcritas.

Lo expuesto implica, asimismo, la desestimación del recurso núm. 702/2016 interpuesto por la representación procesal de don Jose Carlos contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 9 de junio de 2016, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas interpuestas contra los acuerdos de liquidación y sanción, relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2006, 2007 y 2008.

#### **SÉPTIMO. 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; y por lo que se refiere a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al criterio interpretativo general y reiteradamente aplicado por este Tribunal Supremo.

#### **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 quinto de esta sentencia.

**Segundo.** Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de don **Jose Carlos**, contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 702/2016, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2006, 2007 y 2008.

**Tercero.** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la **Administración General del Estado**, contra la referida sentencia de 17 de mayo de 2019 pronunciada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 702/2016, sentencia que se casa y anula en el particular relativo a la anulación de los acuerdos sancionadores.

**Cuarto.** Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 702/2016 interpuesto por don Jose Carlos, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 9 de junio de 2016, que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas, interpuestas contra los acuerdos de liquidación y sanción dictados por el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), periodos 2006, 2007 y 2008, resolución y acuerdos que se confirman por su conformidad a Derecho.

**Quinto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés votó en Sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección Segunda D. José Antonio Montero Fernández.