

**El TS precisa el alcance de la expresión “rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero” del art. 7 p) de la LIRPF y declara exentos los rendimientos recibidos por los directivos y administradores de las empresas**

**El objeto del presente recurso consiste en precisar, de nuevo, pues ya existe doctrina al respecto, el alcance de la expresión “rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero” contenida en el art. 7 p) de la LIRPF, a efectos de si se puede aplicar a todos los rendimientos del trabajo definidos como tales en la Ley del IRPF o únicamente a los que derivan de una relación laboral o estatutaria, a partir de la condición de trabajador por cuenta ajena, determinando, en consecuencia, si puede aplicarse a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración.**

La Sala, con remisión a una reciente sentencia, declara que carece de sentido que en la exención controvertida no se incluyan las retribuciones de los administradores, cuando existe una previsión expresa en el art. 17.2 c) de la Ley como rendimientos de trabajo de dichas retribuciones. Concluye que la interpretación del art. 7 p) de la LIRPF permite la exención de los rendimientos percibidos por los directivos y administradores de las empresas, siempre que se cumplan los restantes requisitos a que la ley, en el mencionado precepto, supedita la exención.

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección 2.ª**

### **SENTENCIA 1642/2022, DE 13 DE DICIEMBRE DE 2022**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 707/2021

Ponente Excmo. Sr. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

En Madrid, a 13 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 707/2021, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 21 de octubre de 2020, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso n.º 671/2019. Ha comparecido como recurrida la procuradora doña Ana María Capilla Montes, en nombre de la entidad FÁBRICAS AGRUPADAS DE MUÑECAS DE ONIL, S.A.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 21 de octubre de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

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

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo n.º 671/2019 interpuesto por la representación procesal de la entidad FÁBRICAS AGRUPADAS; DE MUÑECAS DE ONIL, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central descrita en el Fundamento Jurídico n.º 1 de esta sentencia, que anulamos por su desconformidad a Derecho.

Sin pronunciamiento sobre las costas causadas [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado, presentó escrito de 4 de enero de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringida 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 ( LIRPF).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 20 de enero de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado ha comparecido el 16 de febrero de 2021, como recurrente; y la procuradora Sra. Capilla Montes, en la indicada representación, como recurrida, lo ha hecho el 11 de marzo de 2021, ambos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 2 de febrero de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] 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 a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración [...]"*

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito de 8 de marzo de 2022, en el que:

"[...] se dicte sentencia ESTIMATORIA del presente recurso de casación que efectúe la interpretación de las cuestiones planteadas, considerando la interpretación más conforme a Derecho la que postulamos y que es la asumida por la Administración tributaria y coincide con la sentencia ya dictada por la Excmá Sala fijando doctrina al respecto [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

La procuradora Sra. Capilla Montes, en nombre de la entidad Fábricas Agrupadas de Muñecas de Onil, S.A, emplazada como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 5 de abril de 2022, donde afirma:

"[...] se solicita de esa Sala que se dicte sentencia DESESTIMATORIA del recurso de casación presentado por la Abogacía del Estado, que efectúe la interpretación de las cuestiones planteadas, considerando la interpretación más conforme a Derecho la que postulamos y que es la asumida por la Audiencia Nacional en la Sentencia objeto de recurso [...]"

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 7 de diciembre de 2022, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en precisar -de nuevo, pues ya existe doctrina al respecto- 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 definidos como tales en la Ley del IRPF o únicamente a los que derivan de una relación laboral o estatutaria, a partir de la condición de trabajador por cuenta ajena, determinando, en consecuencia, si puede aplicarse a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración.

SEGUNDO.- El criterio establecido en la sentencia de instancia.

La sentencia recurrida afronta la exención de los rendimientos prevista en el art. 7.p LIRPF y a la condigna improcedencia del sistema de retenciones, partiendo de la siguiente realidad, que se expone sintéticamente:

"[...] 2. La única cuestión planteada, tanto en vía administrativa como en esta jurisdiccional, radica en determinar si concurren los requisitos exigidos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF *a los rendimientos satisfechos por la recurrente a determinados empleados por trabajos realizados en el extranjero.*

La Inspección consideró que respecto a cuatro empleados que tenían la condición de Consejeros de la entidad, no procedía aplicar la referida exención debido a que simultáneamente a tal condición habían desarrollado funciones de alta dirección en la empresa, circunstancias que se consideraron incompatibles, en interpretación de la Jurisprudencia de la Sala de lo Social del T.S., lo que implicaba que todos los rendimientos del trabajo obtenidos por aquéllos se consideraran exclusivamente derivados de su condición de administradores con la consiguiente imposibilidad de aplicar una exención circunscrita -según la Inspección- al ámbito de las relaciones laborales.

Por parte de la Inspección no se ha cuestionado el cumplimiento de los requisitos a que se refiere la norma fiscal aplicable al caso, sino exclusivamente que los cuatro consejeros tuvieran derecho a aplicar la exención dado que no mantenían con la empresa una relación laboral ordinaria. En definitiva, se consideró por la Inspección actuaria que las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración tributan como rendimientos del trabajo en los términos del artículo 17.2 e) de la LIRPF *aunque tales retribuciones se obtengan sobre la base de una relación mercantil y no laboral. Pero, precisamente por su carácter mercantil, se entendió que quedaban fuera del ámbito de aplicación de la exención*".

"El criterio mantenido por la Inspección en el acuerdo de liquidación es ratificado por el Tribunal Económico Administrativo Central. Y de ello se da razón en la resolución que ahora se impugna en los siguientes términos que se contienen en el Fundamento Jurídico "CUARTO:

Teniendo en cuenta las características que, según la jurisprudencia, deben concurrir para que una relación laboral sea calificada de "alta dirección", lo que habrá que examinar es si se da en el presente caso:

participación en la toma de decisiones en actos fundamentales de gestión de la actividad empresarial que se incluyan en el círculo de decisiones fundamentales o estratégicas, con independencia de que exista un acto formal de apoderamiento.

las decisiones han de estar referidas a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para dicha actividad.

ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa, poderes con carácter general referidos al conjunto de la actividad de la misma.

autonomía en el ejercicio de esos poderes, sólo subordinado al órgano rector de la sociedad

El análisis de las circunstancias concretas del presente caso lleva a este Tribunal a exponer lo siguiente:

Los Sres. Don José de la Gándara, Don Eduardo Garagorri, Don José Ignacio Gutiérrez, y Don Antonio Quereda, fueron nombrados miembros del Consejo de Administración de FAMOSA el 6 de agosto de 2010, el primero como su Presidente, y los restantes, como Consejeros. Además, ostentaban en la empresa los siguientes cargos:

- Don Darío, el de Director General desde 01/10/2008.
- Don Fausto, Director de Desarrollo de Producto, Marketing y Ventas, desde 01/04/2004.
- Don Edemiro, Director Financiero, desde 21/09/2009.
- Don Florentino, Director Industrial, de Operaciones y Seguridad, desde 15/09/2008.

En relación con el Sr. Darío, las condiciones ofertadas por FAMOSA al inicio de su relación se correspondían con las condiciones propias de un alto directivo: salario fijo y variable (en función del cumplimiento del presupuesto anual de la compañía); beneficios sociales (coche de empresa, seguro médico); pacto de no competencia y exclusividad; indemnización en caso de extinción de la relación laboral e incentivo adicional (en función de la rentabilidad global que obtengan los inversores en caso de venta de sus acciones de la compañía). Respecto a los otros tres directivos, en los contratos laborales de los Sres. Edemiro y Florentino (ambos de 2008) ya se fijaban las características de los puestos que iban a desempeñar; no así en el del Sr. Fausto, que fue contratado en 01/04/2004 como "personal administrativo", pero que desde 2011 ocupaba el puesto de Director de Desarrollo de Producto.

Así, si bien no existe duda de que el Director General (Sr. Darío) se encontraba en el vértice de la estructura piramidal de la empresa, en relación a los otros directivos, en cuanto Directores de las diferentes áreas en las que puede estructurarse una empresa, ya sean funcionales o geográficas, se plantea si se dan las notas definitorias de la relación laboral especial de "alta dirección", teniendo en cuenta que se trata de personas que no dependen directamente del órgano rector último de una sociedad, sino que pueden recibir instrucciones o depender de otros órganos delegados de dirección y, además, en ámbitos específicos y no generales de la empresa.

Pero ya se ha indicado que, de acuerdo con los criterios establecidos por la jurisdicción de lo contencioso-administrativo, puede existir una relación de alta dirección cuando el directivo, contando con amplios poderes, desempeña funciones esenciales en la actividad de la empresa, sin necesidad de que dichas funciones se refieran a la total actividad de la misma, sino a un área o sector esencial de la misma (en el caso que nos ocupa toda la Dirección Financiera, la Dirección de Operaciones, y la de Desarrollo de Producto, Marketing y Ventas).

Es por ello que se considera que todos ellos y no sólo el Director General, quien ejerce funciones y ostenta facultades de especial relevancia para el negocio, sino también el Director Financiero, el

Director Industrial, de Operaciones y Seguridad, así como el Director de Desarrollo de Producto, Marketing y Ventas, toman decisiones en áreas esenciales de la actividad.

Hay que señalar que las retribuciones que percibieron estos directivos por su trabajo en FAMOSA fueron, en los años 2012 y 2013, las más elevadas de la empresa (Sres. Darío y Edemiro) o estaban entre las más altas (Sres. Fausto y Florentino, quinta y sexta retribución para el 2012 y décima y octava retribución para el 2013). En 2014 el Sr Darío tuvo la retribución más alta mientras que los Sres. Fausto, Edemiro y Florentino estaban entre las más elevadas (tercera, quinta y sexta retribución respectivamente). En estos años todas sus retribuciones se encontraban muy por encima de la media de las retribuciones de trabajo de todos los empleados de FAMOSA (33.302,35 euros en 2012; 32.643,66 euros en 2013 y 34.196,91 euros en 2014), una vez excluidas las inferiores a 10.000,00 euros anuales [...].

3. En la demanda se discrepa de las anteriores consideraciones y se aboga por la aplicación del artículo 7 p) de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas *a las retribuciones del caso*.

Sostiene la recurrente que, incluso admitiendo la teoría sostenida por la Administración, en virtud de la cual decaería la relación laboral frente a la condición de miembro del Consejo de Administración y aunque las retribuciones percibidas lo fueran por ser miembros de dicho Consejo, la propia Ley del IRPF establece que dichos rendimientos son considerados en cualquier caso rendimientos del trabajo y, por tanto, les resulta de aplicación la normativa fiscal y, concretamente, la exención recogida en el precitado artículo, al no existir ninguna norma de igual rango o superior que excluya la aplicación de la exención en estos supuestos.

En síntesis, la actora sostiene que al no existir precepto legal que niegue el derecho a aplicar la exención contenida en el artículo 7.p) de la LIRPF *sobre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero por los cuatro consejeros del caso, siempre y cuando se hayan cumplido los requisitos establecidos por la norma, (lo cual no ha sido ni siquiera cuestionado por la Inspección), y los desplazamientos se hayan realizado para funciones inherentes a sus cargos y no por su condición de consejeros, debe ser reconocido el derecho a la aplicación de la exención*.

4. La cuestión a decidir es si las retribuciones satisfechas por la entidad FÁBRICAS AGRUPADAS DE MUÑECAS DE ONIL, S.A. satisfechas a cuatro de sus cuatro miembros del Consejo de Administración, Sres. Darío, Edemiro, Kerela Gómez y Fausto Gómez de Enterría, por el desempeño de determinados trabajos en el extranjero, pueden beneficiarse, o no, de la exención prevista en el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. La Sala ha tenido ya ocasión de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en términos sustancialmente idénticos a la que se nos planteó en el recurso n.º 485/2017, con ocasión de la SAN de fecha 19 de febrero de 2020 *resolutoria de dicho recurso*.

Entonces la Sala efectuó las siguientes consideraciones:

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

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

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

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

contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones (...).

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

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

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

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

Así se recoge en la STS, Sala 1.ª de 18 de junio de 2013 (rec. 365/2011) y las que en ella se citan, que sientan la doctrina de lo que se ha venido en llamar el "tratamiento unitario" de la remuneración del administrador: *" El cargo de administrador no tiene un carácter puramente consultivo u honorífico. Conlleva la obligación de realizar actividades para la sociedad consistentes fundamentalmente en el desempeño de funciones de gestión, dirección y representación de la sociedad ( sentencia de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo núm. 555/2010, de 28 de septiembre, recurso núm. 1905/2006 ). Afirma en este sentido la sentencia de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo núm. 450/2007, 27 de abril, recurso núm. 1167/2000, que constituye un claro error "concebir al "mero consejero" como una figura puramente decorativa o simbólica, carente de actividad significativa alguna y por ello no merecedor de retribución, de tal modo que en cuanto un administrador ejerciera cualquier actividad real para la sociedad estaría desempeñando un trabajo por cuenta ajena merecedor de retribución distinta de la prevista en los estatutos para los administradores y añadida a la misma "...*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- (i) que dichos servicios o trabajos se realicen para empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y
- (ii) que en el territorio en el que se prestasen se aplicara un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al que entre nosotros grava la renta de las personas físicas, siempre que no se tratase de un territorio o país considerado como paraíso fiscal.

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

En tercer lugar, ha especificado dicho precepto no exige la existencia de dos compañías, la empleadora residente y la extranjera a cuyo favor se realizan los servicios: "los jueces de la instancia se equivocan en cuanto interpretan que el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 exige "dos compañías distintas: la empleadora, residente, y la extranjera a cuyo favor se realiza una prestación de



servicios"" . Afirmando que lo que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español -para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses- que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero ( STS de 20 de octubre de 2016 -rec. 4786/2011- , antes citada).

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

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

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

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

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

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

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

Ahora bien, no justifica la razón de esa limitación, cuando el precepto no exige de manera expresa que los trabajos que dan derecho a la exención se desarrollen en el ámbito de una relación de carácter laboral o estatutaria, ni ello puede deducirse exclusivamente de la expresión "trabajos". El propio

artículo 17 define como rendimientos del trabajo, no solo los que se deriven de una relación laboral o estatutaria, sino también del "trabajo personal", como categoría diferenciada de las anteriores Y, por otro lado, el trabajo personal puede dar lugar también a otro tipo de rendimientos como los de actividades económicas ( art. 27 LIRPF), que no se desarrollan en el marco de una relación laboral. Por tanto, no puede equipararse "trabajo" y "relación laboral por cuenta ajena", considerando trabajo sólo al que se realiza en el ámbito de una relación de carácter laboral.

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

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

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

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

Se observa, así, que en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo verdaderamente relevante es que el perceptor de los rendimientos del trabajo sea una persona física con residencia fiscal en España, que realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero; careciendo de trascendencia, por tanto, la existencia de una entidad residente empleadora, de modo que la naturaleza de la relación (laboral o mercantil), que una al perceptor de los rendimientos del trabajo con ésta no puede convertirse en un elemento imprescindible para aplicar la exención.

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

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

TERCERO.- Remisión a lo declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 20 de junio de 2022, recurso de casación núm. 3468/2020.

Si bien es cierto que, en el auto de admisión, se reseña una sentencia también de esta Sala y Sección, de 22 de marzo de 2021 (recurso de casación 5596/2019), cita que viene acompañada de la referencia a que "[...] en la citada sentencia, la Sección de Enjuiciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha establecido 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", al punto de que, a continuación, expresa el indicado auto que "2. En atención a la concordancia apuntada entre la cuestión planteada en este recurso y la resuelta en la sentencia precitada, la Sala estima pertinente informar a la parte recurrente que, de cara a la tramitación ulterior del recurso, considerará suficiente que en el escrito de interposición manifieste si su pretensión casacional coincide, en efecto, con la acogida en las sentencias referidas, o si por el contrario presenta alguna peculiaridad".

Sin embargo, la doctrina establecida en la mencionada sentencia no puede considerarse definitiva, toda vez que se ha dictado con posterioridad la reseñada en la rúbrica de este fundamento jurídico, pronunciada el 20 de junio de 2022, en el recurso de casación núm. 3468/2020.

Consideramos que, pese a cierta apariencia, no hay contradicción entre ambas resoluciones, pese a que llegan a fallos de diferente signo, toda vez que la segunda de las dictadas, que justifica las razones por las que no sigue el criterio sentado en la primera. No cabe olvidar, de una parte, que en el recurso de casación n.º 5596/2019 examina la deducibilidad fiscal de unos rendimientos obtenidos por servicios que no han quedado acreditados, siendo así que la cuestión dio lugar a una regularización tributaria con apreciación de concurrencia de simulación, al punto de que en el asunto referido impugnó también la sentencia de instancia el Abogado del Estado, en relación con la compatibilidad de tal declaración de simulación con la sanción impuesta.

Sea como fuere, es de advertir, en este trance de sentencia, que la cuestión suscitada en este recurso de casación no coincide en su integridad con la definida en el auto de admisión como no necesitada de

establecimiento de doctrina, a partir de la ya establecida, aunque solo fuera por la existencia de una sentencia posterior que, como hemos visto, estimó la pretensión de quien reivindicaba de la exención del art. 7.p) LIRPF, ostentando la condición de administrador social, en cuya calidad se percibieron los rendimientos. Dice así la sentencia de 20 de junio de 2022, recurso de casación núm. 3468/2020, en que se da respuesta a la misma interrogante aquí suscitada, la 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 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"*.

"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. Juan y Laureano, 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 A... 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 A... 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".

Por tales razones, la interpretación del art. 7.p) de la LIRPF permite la exención de los rendimientos, de la naturaleza expresada, percibidos por los directivos y administradores de las empresas, siempre que se cumplan los restantes requisitos a que la ley, en el mencionado precepto, supedita la exención, los cuales no han sido aquí objeto de controversia.

**CUARTO.-** Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

## **FALLO**

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

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia, por remisión al tercero de la de referencia.
- 2.º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 21 de octubre de 2020 dictada por la Sección Cuarta de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia en el recurso n.º 671/2019.
- 3.º) 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.