



Roj: **ATS 9958/2021 - ECLI:ES:TS:2021:9958A**

Id Cendoj: **28079130012021201557**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **14/07/2021**

Nº de Recurso: **8087/2020**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ ICAN 3918/2020,**
ATS 9958/2021

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 14/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8087/2020

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 8087/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.



D. César Tolosa Tribiño, presidente
D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo
D^a. Inés Huerta Garicano
D. Ángel Ramón Arozamena Laso
D. Dimitry Berberoff Ayuda
En Madrid, a 14 de julio de 2021.

HECHOS

PRIMERO. - 1.El procurador don Guzmán de la Villa de la Serna, en representación de don Jesús Manuel y de doña Brigida, asistidos por el letrado don Isidro del Saz Cordero, presentó escrito en fecha 3 de noviembre de 2020 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 28 de julio del mismo año por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, desestimatoria del recurso nº 343/2019, formulado frente a resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, dictada en relación con reclamaciones interpuestas contra acuerdos de resolución de liquidación provisional de impuesto sobre la renta de las personas físicas y acuerdos de imposición de sanciones derivadas.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas los artículos 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 (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], 12 del Protocolo de privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas, contenido en el Tratado por el que se constituye un Consejo y una Comisión única de las Comunidades Europeas aprobado el 8 de abril de 1965 (versión consolidada publicada en el DOUE de 26 de octubre de 2012), y 12 del Estatuto de los diputados al Parlamento Europeo, aprobado mediante Decisión de 28 de septiembre de 2005 (DOL 7 octubre 2005, núm. 262). También considera infringida la jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída sobre los beneficios fiscales y, en particular, sobre la exención regulada en el artículo 7.p) LIRPF, citando en concreto las sentencias de 26 de mayo de 2016 (rec. 2876/2014), ECLI:ES:TS:2016:2382; de 20 de octubre de 2016 (rec. 4786/2011), ECLI:ES:TS:2016:4537; de 28 de marzo de 2019 (rec. 3774/2017), ECLI:ES:TS:2019:1056, de 9 de abril de 2019 (rec. 3765/2017), ECLI:ES:TS:2019:1262, y de 24 de mayo de 2019 (rec. 3766/2017), ECLI:ES:TS:2019:1838, así como la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea plasmada en la Sentencia de 21 de mayo de 2015 asunto C-349/14 entre el Minitre délégué, chargé du Budget y Marlène Pazdziej, ECLI:EU:C:2015:338.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia al apreciar la presencia de los supuestos contemplados en las letras a), b), c) y f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la presunción del artículo 88.3.a) LJCA.

SEGUNDO. - La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias tuvo por preparado el recurso en auto de 3 de diciembre de 2020, emplazando a las partes, habiendo comparecido ambas ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. -Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y los recurrentes se encuentran legitimados para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en



consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA], (ii) gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], (iii) que puede afectar a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], y porque (iv) interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial. Finalmente aduce que (v) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO. -Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos admitidos en la resolución impugnada, nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º. Los recurrentes presentaron autoliquidaciones correspondientes al IRPF de los ejercicios 2013, 2012, 2011 y 2010, en régimen de tributación conjunta, dejando de consignar en las mismas, al considerar que se trataba de una renta exenta, 60.100 euros, procedentes de la retribución del Sr. Jesús Manuel como Parlamentario de la Unión Europea, al amparo del artículo 7. p) LIRPF. También practicaron una serie de deducciones que fueron objeto de revisión y no afectan al objeto de este recurso.

2º. Por parte de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la AEAT en Canarias, se notificaron requerimientos de información así como comunicación de inicio de procedimientos de comprobación limitada con el objeto de comprobar la naturaleza de las retribuciones percibidas por el obligado tributario, la justificación de determinados pagos consignados en el modelo 190 por el obligado tributario, así como la justificación que ampare el derecho a practicar una deducción, relativos a los ejercicios 2013, 2012, 2011 y 2010. En respuesta a estos requerimientos anteriores se presentaron escritos en los que los contribuyentes indican la naturaleza de las rentas obtenidas, procedentes del Parlamento Europeo y manifiestan la voluntad de optar por la aplicación la exención del artículo 7. p) LIRPF.

2º. Por parte de la AEAT se notifican propuestas de liquidación en las que se recoge, por lo que aquí interesa, una modificación de la base imponible por no resultar aplicable la exención del artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos percibidos del Parlamento Europeo por cuanto la misma exige una relación de carácter laboral o estatutaria, caracterizada por las notas de dependencia y ajenidad, notas que no concurren en el caso de los parlamentarios europeos que tienen una relación de mandato representativo.

3º. Tras el examen de las alegaciones hechas por dichos contribuyentes, la Oficina gestora dictó cuatro liquidaciones con liquidación provisional confirmando las antedichas propuestas con fundamento en que el legislador ha querido gravar, haciendo mención expresa en el artículo 17.2.e) LIRPF, las asignaciones de los diputados españoles en el Parlamento europeo, a pesar de estar incluidas indirectamente en los rendimientos del trabajo, así como en que de haber querido que fuese aplicable la exención del artículo 7.p) lo habría indicado expresamente también, dado que, por su condición, los eurodiputados realizan trabajos en el extranjero y carecen de relación laboral o estatutaria. Se argumenta asimismo que de una interpretación sistemática de los artículos 12 y 13 del Protocolo (nº 7), sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, se deduce que los sueldos, salarios y emolumentos estarán sujetos a un impuesto de la Unión Europea, que opera en forma de retención, y al objeto de evitar que se puedan establecer más retenciones sobre la fuente, se declaran exentos de los impuestos nacionales, es decir, de los impuestos de los países en los que se encuentran las respectivas sedes de la UE, sin que puede interpretarse que con el término "impuestos nacionales" se está haciendo referencia a los impuestos de los distintos estados de la UE donde los funcionarios tienen su residencia.

4º. Como consecuencia de las liquidaciones anteriores se incoaron, exclusivamente al cónyuge perceptor de las rentas del Parlamento Europeo, don Jesús Manuel, cuatro expedientes sancionadores por dejar de ingresar, uno por cada ejercicio liquidado (2013, 2012, 2011 y 2010), procedimientos que culminaron con la notificación de sendos acuerdos de imposición de sanción.

5º. Formuladas reclamaciones contra cada uno de los acuerdos mencionados, el TEAR de Canarias dictó resolución en fecha 28 de junio de 2019, desestimatoria de las mismas.

6º. Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esa resolución, la sentencia que constituye el objeto del presente recurso termina por desestimar el mismo, confirmando íntegramente la actuación de la



administración y, por ende, la improcedencia de la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a las remuneraciones abonadas por el Parlamento Europeo al Sr. Jesús Manuel .

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo, en el que se acoge la tesis propugnada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, entre otras, sus sentencias de 13 y 28 de febrero y 13, 20 y 27 de marzo de 2019, según la cual, la norma reguladora del beneficio se refiere, básicamente, a los supuestos de trabajadores sujetos a una relación laboral con las notas de ajenidad y dependencia, en el marco de una prestación de servicios transnacional, sin que pueda aceptarse la equiparación del Parlamento Europeo con una entidad no residente o un establecimiento permanente a efectos de la exención pretendida, ya que se trata de una institución de la Unión que supone la representación de los ciudadanos europeos a través de europarlamentarios elegidos por sufragio universal. No tienen las notas de ajenidad y dependencia, pues los mismos diputados conforman el propio Parlamento Europeo y, en materia tributaria, el artículo 14 LGT prohíbe la analogía.

TERCERO. - Marco normativo.

La exención tributaria cuya aplicación se pretende se encuentra regulada en el art. 7 p) LIRPF, que establece que estarán exentos:

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

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

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

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

El artículo 17.2.b) del mismo texto legal, se refiere con carácter expreso a estas asignaciones incluyéndolas en el concepto de rendimientos del trabajo personal: "Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los diputados y senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las asambleas legislativas autonómicas, concejales de ayuntamiento y miembros de las diputaciones provinciales, cabildos insulares u otras entidades locales, con exclusión, en todo caso, de la parte de aquellas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento."

Interesa también reproducir la normativa de la Unión Europea invocada por los recurrentes.

La Decisión del Parlamento Europeo, de 28 de septiembre de 2005, sobre la adopción del Estatuto de los diputados al Parlamento Europeo, que fija las normas y condiciones generales para el ejercicio de las funciones de los diputados al Parlamento Europeo, establece en su artículo 12 lo siguiente:

"1. La asignación contemplada en el artículo 9 estará sujeta al impuesto comunitario con arreglo a las mismas condiciones aplicables a los funcionarios y otros agentes de la Comunidad establecidas sobre la base del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas.

2. No serán aplicables las deducciones por gastos profesionales y personales y de carácter familiar o social, contempladas en el artículo 3, apartados 2 a 4, del Reglamento nº 260168 del Consejo, de 29 de febrero de 1968, por el que se fijan las condiciones y el procedimiento de aplicación del impuesto establecido en beneficio de las Comunidades Europeas.

3. Lo dispuesto en el apartado 1 no prejuzgará la facultad de los Estados miembros de someter dicha asignación a las disposiciones del Derecho fiscal nacional, a condición de que se evite la doble imposición.



4. No se verá afectado el derecho de los Estados miembros a tomar en consideración la asignación al fijar el tipo fiscal aplicable a otros ingresos."

Por su parte, el artículo 12 del Protocolo de privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas, dispone cuanto sigue: "Los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán sujetos, en beneficio de estas últimas, a un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por ellas en las condiciones y según el procedimiento que establezcan el Parlamento Europeo y el Consejo mediante reglamentos adoptados con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta a las instituciones interesadas.

Los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión."

Por último, resta añadir que, en la legislación nacional, la deducción por doble imposición internacional está regulada en el artículo 80 LIRPF, que estipula en su apartado primero que "(c)uando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero."

CUARTO.- Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.

La cuestión que pretende someterse al enjuiciamiento de este Tribunal Supremo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, pues sobre la misma no existe jurisprudencia, tal y como sostiene la parte recurrente.

Se trata, en definitiva, de precisar, a la luz del Protocolo de privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas y del Estatuto de los diputados al Parlamento Europeo, el alcance de la exención contemplada en el artículo 7.p) LIRPF a efectos de si puede aplicarse a las asignaciones abonadas por el Parlamento Europeo a sus diputados.

QUINTO. - Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque, como se ha adelantado, la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia discutida, artículo 7.p) LIRPF, no ha sido interpretada por el Tribunal Supremo en una situación como la que subyace en el litigio [artículo 88.3.a) LJCA], porque puede afectar a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], así como a la citada normativa de la Unión Europea [artículo 88.2.f) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

SEXTO. - Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el fundamento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 7.p) y 17.2.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], 12 del Protocolo de privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas, contenido en el Tratado por el que se constituye un Consejo y una Comisión única de las Comunidades Europeas aprobado el 8 de abril de 1965, y 12 del Estatuto de los diputados al Parlamento Europeo, aprobado mediante Decisión de 28 de septiembre de 2005 (DOL 7 octubre 2005, núm. 262).

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

SÉPTIMO. -Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**OCTAVO. - Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.**

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/8087/2020, preparado por el procurador don Guzmán de la Villa de la Serna, en representación de don Jesús Manuel y de doña Brigida, contra la sentencia dictada el 28 de julio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en el recurso nº 343/2019.

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

Precisar, a la luz del Protocolo de privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas y del Estatuto de los diputados al Parlamento Europeo, el alcance de la exención contemplada en el artículo 7.p) LIRPF a efectos de si puede aplicarse a las asignaciones abonadas por el Parlamento Europeo a sus diputados.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 7.p) y 17.2.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], 12 del Protocolo de privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas, contenido en el Tratado por el que se constituye un Consejo y una Comisión única de las Comunidades Europeas aprobado el 8 de abril de 1965, (versión consolidada publicada en el DOUE de 26 de octubre de 2012) y 12 del Estatuto de los diputados al Parlamento Europeo, aprobado mediante Decisión de 28 de septiembre de 2005 (DOL 7 octubre 2005, núm. 262).

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.