

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/07022/2019/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **22/09/2021**

Asunto:

IRPF. Exención por trabajos efectivamente realizados en el extranjero (artículo 7. p) de la Ley 35/2006 del IRPF). Requisitos. Beneficiarios de la prestación de los servicios. STS de fecha 28-03-2019 (recurso de casación 3774/2017).

Criterio:

Para disfrutar de la exención regulada en el artículo 7. p) de la Ley 35/2006 del IRPF, no es necesario que sea la entidad no residente en España la que se beneficie de forma exclusiva de los servicios prestados por el trabajador desplazado fuera del territorio, pues de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo num 428/2019 de fecha 28-03-2019 (recurso de casación 3774/2017) no existe inconveniente en que exista una pluralidad de beneficiarios en relación con la prestación de los servicios, siempre que uno de ellos sea la entidad no residente.

Referencias normativas:

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
7.p)

Conceptos:

Beneficiario efectivo
Entidades extranjeras
Exenciones
Extranjero
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
No residente/s
Rendimientos del trabajo
Servicios prestados

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de septiembre de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-07022-2019; 00-05313-2021

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ...- España

RECLAMANTE: **Bts** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F.Inter	F.Entra.
00-07702-2019	30-04-2019	22-11-2019
00-05313-2021	17-04-2018	14-07-2021

Las anteriores reclamaciones se han acumulado por este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y se considera que la acumulación implica que a partir de ese momento existe un único procedimiento económico-administrativo de reclamación, por lo que en la decisión o "fallo" de esta resolución se utilizará el singular, aunque previamente a la acumulación existían varias reclamaciones independientes.

SEGUNDO.- El 04-12-2018 se dicta por la Administración de ... de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), acuerdo con liquidación provisional por el concepto IRPF, ejercicio 2017, del que resulta una cuota a ingresar de 15.388,61 euros. (frente a los 152.530,48 euros a devolver resultantes en la declaración, en modalidad conjunta, presentada en plazo por los obligados tributarios.

En dicho acuerdo se regularizan, entre otros aspectos:

- Exención sobre rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero (letra p del artículo 7 de la LIRPF).
- Deducción por doble imposición internacional por rentas gravadas y obtenidas en el extranjero.
- Deducción por familia numerosa.

No conforme con la resolución, interpone contra la misma recurso de reposición que es desestimado en acuerdo de fecha 27-03-2019, que es ahora objeto de impugnación en la reclamación 00-07702-2019.

TERCERO.- Por lo que respecta al procedimiento sancionador, el 02-04-2019 se dicta por la citada Administración acuerdo de imposición de sanción por comisión de las infracciones tributarias de dejar de ingresar la deuda tributaria que hubiera resultado de una correcta autoliquidación (artículo 191 LGT) y de solicitar indebidamente devoluciones tributarias mediante la omisión de datos relevantes o, en su caso, de inclusión de datos falsos en su autoliquidación (artículo 194 LGT).

No conforme con la sanción, el 30-04-2019 presenta escrito de reclamación de dicha sanción dirigido al Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, que es registrada con la reclamación nº 28-09059-2019.

El TEAR de Madrid, en resolución de 03-01-2020, acuerda declinar la competencia para conocer de la reclamación contra la sanción, en tanto que consta que se ha interpuesto ante este TEAC reclamación contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de la que deriva la sanción. En consecuencia, al ser el TEAC competente para conocer la reclamación contra la deuda tributaria, corresponde a este mismo la competencia para resolver la reclamación contra la sanción.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los actos impugnados.

CUARTO.- Comenzando con la reclamación 0-07022-2019, relativa al acuerdo de liquidación, se alega como primera cuestión la procedencia de la aplicación de la exención por trabajos desarrollados en el extranjero en relación con el trabajo que se desarrolló en Estados Unidos por la parte por un total de 95 días a lo largo del ejercicio 2017, por un importe máximo de 60.100 euros.

La exención pretendida se encuentra regulada en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), que se expresa en los siguientes términos:

"Artículo 7. Estarán exentas las siguientes rentas:

(...)

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.

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."

Y a su vez, el artículo 16.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, al que se hace remisión en el citado precepto de la LIRPF, establece que:

5. La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

Por su parte, el artículo 6.1.1º del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, establece:

"...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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, 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 en la entidad destinataria".

Resulta evidente que cuando se pretende un beneficio fiscal, tal como es la aplicación de una exención tributaria, la carga de la prueba de que concurren los requisitos legales exigibles, corresponde al sujeto pasivo, por aplicación de las reglas de la carga de la prueba, contenidas en el artículo 105 de la LGT.

QUINTO.- Se defiende que procede la aplicación de la exención ya que, de conformidad con la documentación aportada a lo largo de las actuaciones, se alega que se cumplirían los requisitos exigidos por la normativa para su aplicación. Se trata de documentación acreditativa de los viajes realizados a EEUU a lo largo del ejercicio; y certificado de la empresa residente en la que se detalla de forma extensa las labores realizadas en el extranjero para la empresa no residente (**XZ INC**) y se deja constancia que la empresa residente en España ha facturado a la no residente los servicios prestados por el obligado tributario.

Esto es, se argumenta 1) que ha desarrollado su trabajo en EEUU por un total de 95 días en el ejercicio; 2) que dichas prestaciones se han realizado en beneficio de la entidad norteamericana (**XZ INC**) y cita, como prueba de ello, no sólo el contenido del certificado aportado, sino también el hecho de haber facturado dichos servicios a la entidad no residente beneficiaria.

Asimismo, se refuerza la postura alegada sobre la aplicación de la exención en la aprobación de dicha aplicación por parte de la entidad empleadora, pues además de lo recogido en el certificado de la empresa, aplicó la exención que ahora se discute en la obligación de practicar e ingresar las retenciones del ejercicio 2017, tal y como se desprende del Modelo 190 presentado por la entidad. Además, en relación con el certificado de entidad empleadora, cita Sentencia 302/2013 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 03-04-2013

La Administración, en el acuerdo de liquidación, entiende que no se cumplen los requisitos para aplicar la exención porque el trabajo realizado no puede considerarse que sea constitutivo de un valor añadido o resulte provechoso para los objetivos económicos o comerciales de la entidad no residente.

Y posteriormente, en la resolución desestimatoria del recurso de reposición, se llega a la misma conclusión (no aplicación de la exención), pero en este caso se motiva lo siguiente:

*En el presente caso, el recurrente consta como empleado por cuanto figura por la entidad española **VZ SPAIN SL**, ocupando el puesto de Vicepresidente IT*

~En el presente caso, el recurrente consta como empleado por cuenta ajena por la entidad española **XZ SPAIN SL**, ocupando el puesto de vicepresidente II.

De conformidad con la literalidad del certificado emitido la empresa empleadora, el recurrente "ha sido desplazado por dicha compañía regularmente a Chicago, Estados Unidos, para la realización de trabajos como Vice President IT para la entidad norteamericana **XZ INC**."

De lo anterior cabe plantearse cuál es la relación y los intereses que **XZ SPAIN SL** tiene en las diferentes delegaciones, en concreto en la entidad norteamericana.

Parece claro suponer que la entidad española, tenga interés en que todas las filiales funcionen de un modo coordinado y eficiente, por lo que también se entiende que el Vicepresidente IT en España, sea el responsable de la dirección de la sucursal en EEUU y la integración con la matriz con la finalidad de asegurar el rápido desarrollo de sinergias entre las respectivas empresas.

Estos objetivos o funciones del trabajador al grupo vinculado no pueden considerarse que sean constitutivos de un valor añadido o resulten provechosos para los objetivos económicos o comerciales exclusivamente de la entidad o empresa no residente.>

De dicha motivación parece desprenderse que se reconoce por la Administración la generación de un beneficio en ambas entidades (tanto residente como no residente), pero se deniega el cumplimiento de los requisitos por no ser este exclusivo en sede de la no residente.

En lo que se refiere a la posibilidad de obtener un beneficio la entidad residente, siempre con la condición necesario de que lo obtenga la entidad no residente, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia num 428/2019 de fecha 28-03-2019 (recurso de casación 3774/2017), en los siguientes términos (Fundamento de Derecho 7):

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

La interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT. En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece.

Y el artículo 7, letra p), LIRPF, únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La norma deja claro que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena; y resulta asimismo manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo. Como hemos dicho, este incentivo fiscal no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores.

La exigencia anterior no solo no está en la letra de la ley sino que, como apunta el recurrente, no parece 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."

Por tanto, en aplicación del criterio anterior, parece claro que no existe inconveniente en que exista una pluralidad de beneficiarios en relación con la prestación de los servicios, siempre que uno de ellos sea la entidad no residente para la que se prestan los servicios. En consecuencia, a la vista de la motivación recogida en el acuerdo de reposición, donde se reconocía implícitamente la generación de un beneficio para ambas entidades (residente y no residente), no cabe más que considerar que este requisito (obtención de ventaja/beneficio en la no residente) se cumple.

Además, en relación con la procedencia de la aplicación de la exención, se ha de añadir, por un lado, que, según se desprende del certificado aportado, ha existido una facturación de los servicios intragrupo a la entidad no residente, lo que es un indicio más de la prestación y beneficio de los servicios, y por otro lado, que la propia entidad empleadora (**XZ SPAIN SL**) aplicó dicha exención en las retenciones practicadas en 2017 sobre el trabajador (declaración informativa Modelo 190).

Pues bien, de todo lo considerado hasta ahora y del contenido del certificado de la entidad empleadora aportado, se desprende que concurren en el interesado los requisitos necesarios para disfrutar de la exención, no habiéndose desvirtuado por la Administración la afirmación realizada en el mencionado certificado (descripción de los servicios prestados con la consiguiente ventaja en la entidad no residente, facturación a la sociedad no residente).

SEXTO.- La siguiente cuestión alegada se centra en la deducción por doble imposición internacional por las rentas obtenidas y gravadas en EE.UU.

La deducción por doble imposición internacional se regula en el artículo 80 de la LIRPF, disponiendo:

"1. Cuando 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 de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

(...)"

Y por otro lado, ha de hacerse también mención al artículo 105.1 de la LGT, según el cual, "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Los obligados tributarios aplicaron una deducción por doble imposición internacional por importe de 174.146 euros (suma de: 110.353 euros del impuesto federal del ejercicio 2017; 2.518 euros del impuesto estatal del ejercicio 2017; y 61.275 euros del impuesto federal del ejercicio 2016 abonado en octubre 2017), considerando para el cálculo de dicha deducción que la base salarial doblemente gravada en España y EE.UU asciende a 320.641 euros (tipo de cambio 1,1038 \$/euros).

En lo que se refiere al ejercicio 2016, se alega que procede aplicar la deducción por doble imposición en el ejercicio 2017, pues es en este último ejercicio en el que se presentó y abonó el impuesto. Se cita en apoyo resolución de este TEAC 00/8267/2008.

El órgano gestor, en el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, niega la aplicación de la citada deducción en virtud del

citado artículo 105.1 de la LGT, al entender que, los contribuyentes no han acreditado debidamente el derecho a la misma. En este sentido, no tiene en cuenta, a efectos de dicha acreditación, la documentación aportada en lengua inglesa y que no ha sido acompañado de su correspondiente traducción.

Asimismo añade que, pese a que se le pusieron de manifiesto ciertas incoherencias en las liquidaciones de impuestos de EEUU (rentas obtenidas y gravadas en el extranjero ascienden a 320.641 euros -353.924 \$- mientras que en la liquidación de impuesto EEUU aportado el importe total de retribuciones percibidas ascienden a 858.662,80 euros -947.792 \$-), no se ha aportado justificación alguna de los cálculos realizados.

Y por lo que se refiere a la parte de la deducción por rentas obtenidas en el ejercicio 2016, se procede incluirlas en el ejercicio del devengo (2016), mediante el correspondiente procedimiento de rectificación, y no en el ejercicio de pago (2017) como se pretende.

SÉPTIMO.- Comenzando por la deducción en la parte referida a los impuesto del 2017 (112.871 euros), la cuestión se centra en determinar que si con las pruebas aportadas se ha acreditado el derecho a aplicar la citada deducción.

Las pruebas aportadas a lo largo de las actuaciones en relación con esta deducción son:

- Certificado resumen de asesoramiento emitido por EY US en ingles y en Español. En el que se detalla los conceptos de los que proviene la citada deducción aplicada en la declaración de IRPF del ejercicio 2017

<1) Base salarial doblemente gravada en España y Estados Unidos:

a. $\$109.822 + \$244.102 = \$353.924$ (al tipo de cambio 1,1038 \$/EUR ascienden a 320.641 EUR).

2) Impuesto sobre la renta estadounidense sobre base salarial doblemente gravada en España y Estados Unidos:

a. Impuesto Federal sobre la renta 2017: $\$121.808$ al tc 1,1038 \$/EUR = 110.353 EUR.

b. Impuesto Estatal sobre la renta 2017: $\$2.780$ al tc 1,1038 \$/EUR = 2.518 EUR.

c. Impuesto Federal sobre la renta estadounidense de 2016 pagado en octubre 2017: 61.275 EUR.

d. Suma $a+b+c = 174.146$ EUR.>

Los componentes de la base salarial doblemente gravada, a la que se refiere el certificado, se recogían en el escrito de fecha 24-08-2018 aportado en contestación al requerimiento realizado por la Administración. (Consta pantallaza de "allocation company" donde figura compensation en UE: 109.822\$ y 244.102\$; y total compensation (US y Foreign): 947.792 \$.

- Copia de las declaraciones de la renta de las personas físicas Federal y Estatal del ejercicio 2016, en las que figuran como importe de impuesto americano \$121.808 y \$2.780 respectivamente.

En la copia del impuesto estatal se consigna como "importe total de salarios" 947.792\$, "impuestos" 315.531\$, (de los cuales 193.723\$ se corresponden con "crédito impuesto extranjero" y 121.808\$ "total impuesto americano").

- Justificante de pago del impuesto de la declaración de la renta estadounidense emitida por Internal Revenue Service- United States Department of the Treasury (Agencia Tributaria. Departamento del Tesoro de los Estados Unidos) , acompañada de su correspondiente traducción jurada del ingles al español.

En éste se detalla que el obligado tributario que el importe de la declaración presentada, sin contar sanciones e intereses por pago tardío asciende a 105.050\$. (t.c 1,1038 \$/EUR = 95.171,22 euros)

De todo lo expuesto cabe entender, en contra de lo sostenido por el órgano gestor en la resolución impugnada, que los reclamantes han cumplido, con la documentación aportada y en los términos previstos por el artículo 105.1 LGT, con el deber de prueba que les incumbe para aplicar la deducción por doble imposición internacional, teniendo en cuenta que en el caso que nos ocupa la legislación aplicable no contempla ni exige prueba tasada para la aplicación de dicho beneficio fiscal, sino que operan los principios generales de libertad de pruebas y valoración conjunta de las mismas.

Asimismo, este TEAC no comparte que los interesados no hayan aportado justificación alguna sobre las incoherencias apreciadas por el órgano gestor, pues tanto en las alegaciones a la propuesta de liquidación como en el escrito de interposición, se explica la razón de dicha diferencia (esta parte es "US Green Card holder", es decir, ciudadano estadounidense, y en virtud de la normativa fiscal de EE.UU. los contribuyentes nacionales o "Green Card holders" deben tributar en EE.UU. por sus rentas mundiales, con independencia de que sean residentes fiscales en otro país").

De hecho, si se realiza un análisis exhaustivo de la documentación aportada, no sólo se aprecia el detalle de la base considerada doblemente gravada en los escrito aportados por los interesados (\$ 353.924 - 320.641 EUR-), sino que el importe de dicha base en relación con el importe total de salarios (947.802 \$), representa una proporción similar (37,34%) que la que corresponde al importe de los impuestos americanos que figuran en la declaración aportada (121.808 \$), en relación con el importe total de impuestos (extranjeros y americanos) resultantes de la misma (315.531 \$). Es decir, la base doblemente gravada señalada por los interesados guarda coherencia con las declaraciones americanas aportadas.

Por tanto, procede reconocer el derecho a la deducción por doble imposición internacional por la renta obtenida y gravada en EE.UU en el ejercicio 2017, si bien con las precisiones que se detallan a continuación en cuanto a su cálculo se refiere.

Por un lado, cabe señalar que el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero en el ejercicio 2017 asciende a 95.171,22 euros, ya que es el importe que figura como pagado en la liquidación de la Agencia Tributaria Americana, y no los 112.871 euros, que aplicó el interesado, pues pese a ser dicho importe el resultado de la declaraciones aportadas no se ha acreditado de forma suficiente haber satisfecho dichos importes.

Asimismo, por otro lado, también resulta conveniente resaltar que, para determinar el importe de la renta doblemente gravada en España y EEUU, ha de tenerse en cuenta la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF estimada en los Fundamentos de Derecho previos de la presente resolución.

Es decir, el importe de la base doblemente gravada debe minorarse en 60.100 euros, ya que al estar la misma exenta del IRPF, no se trata de una renta que se haya gravado dos veces, por lo que no resulta sobre la misma la deducción por doble imposición.

OCTAVO.- Por lo que se refiere al importe de los impuestos americanos del ejercicio 2016, este TEAC entiende, al igual que hizo el órgano gestor, que no cabe aplicar la deducción por doble imposición internacional por dicho importe en el ejercicio 2017, ya que, con independencia del momento en que se hayan pagado los impuestos, la renta fue gravada en el ejercicio 2016.

Por tanto, el hecho determinante de la doble tributación de la renta, que permite la aplicación de la deducción ahora discutida, se produjo en el ejercicio 2016, siendo este el ejercicio en el que debe aplicarse, si procede, dicha deducción.

Asimismo, la resolución de este TEAC citada por los interesados, no es de aplicación ya que se corresponde con un supuesto de hecho distinto (ejercicio en que se entiende obtenida una renta, a efectos de aplicar la exención del 7.p) de la LIRPF, cuando dicha renta se percibe con posterioridad al momento del devengo).

NOVENO.- Como última cuestión se defiende el derecho a la aplicación de la deducción por familia numerosa de categoría general en los términos establecidos por la normativa tributaria.

La deducción por familia numerosa se encuentra regulada en el artículo 81 bis de la LIRPF, en el que se recoge:

"1. Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:

a) (...)

c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

(...)

"Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo."

Los interesados en la autoliquidación presentada por ellos, en modalidad conjunta, consignaron dos deducciones por familia numerosa (familia numerosa 1 y familia numerosa 2), cada una de ellas por importe de 1200 euros, siendo el importe total de la deducción consignada 2.400 euros.

La Administración minoró el importe de dicha deducción a 1.200 euros, al haberse producido una duplicidad en la deducción aplicada.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 81 bis de la LIRPF, el importe total de la deducción por familia numerosa que se puede aplicar por "familia" es de 1.200 euros.

El hecho de que exista dos ascendientes no supone que cada uno de ellos tenga derecho a una deducción de 1.200 euros, sino que, como establece el citado precepto, dicho importe debe prorratearse a partes iguales entre ambos, correspondiendo a cada uno de ellos una deducción de 600 euros.

En el presente caso, al haber optado ambos ascendientes por la tributación en modalidad conjunta, debe sumarse el importe de la deducción al que tiene derecho cada ascendiente (600 euros), siendo el importe total de la deducción a aplicar 1.200 euros, y no 2.400 euros como pretendían los interesados.

Por tanto, procede desestimar la cuestión alegada, pues el importe deducido en la liquidación que ahora se impugna es el que procede deducir de conformidad con la normativa tributaria aplicable.

DÉCIMO.- Por lo que se refiere a la reclamación 00-05313-2021, relativa al acuerdo de imposición de sanción, se comienza alegando la ausencia de elemento objetivo dado que la aplicación de la exención por trabajos desarrollados en el extranjero así como la deducción por doble imposición internacional es correcta.

La procedencia o no de la aplicación de dichos elementos ha sido objeto de estudio en los Fundamentos de Derecho de la presente resolución, a los cuales nos remitimos.

Así, dado que en dichos Fundamentos se estimó, por un lado, la exención por trabajos en el extranjero, y por otro lado, la deducción de doble imposición internacional, si bien con las precisiones de cálculo señaladas, procede estimar la ausencia de tipo objetivo alegada en los mismos términos que los recogidos para la liquidación.

Por tanto, procede eliminar del cálculo de la base de la sanción el importe de la deuda tributaria resultante de los elementos regularizados en el acuerdo de liquidación y que han sido estimados en la presente resolución.

DÉCIMO PRIMERO.- La otra de las cuestiones alegadas hace referencia al elemento subjetivo de la culpabilidad, alegando tanto su inexistencia como la falta de motivación del mismo. Se argumenta que la sanción se ha impuesto de manera automática, por resultar una deuda a ingresar, sin argumentar fundamento alguno de tal apreciación en su conducta.

En este sentido, son numerosas las sentencias en las que el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la motivación de la culpabilidad, pudiendo citar entre otras la sentencia de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación 10315/2003):

"la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto ... Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE ... Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones ... En primer lugar, ... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto]; ... Y el segundo de los argumentos ... no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945)], dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, in fine: reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7446)]

El mismo Tribunal Supremo, en sentencia de 12 de julio de 2010 (recurso de casación 480/2007) concluye que:

"Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)]".

Por tanto, de acuerdo con lo expresado en reiteradas ocasiones por el Tribunal Supremo en sus sentencias, es imprescindible que la resolución contenga una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia, y las pruebas de las que se infiere la misma. Es decir, este elemento volitivo ha de estar fundamentado no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hechos concretos y detallados en los que se aprecia dicha culpabilidad o negligencia. Por tanto, se requiere a la Administración que se pongan de relieve los elementos concretos de la conducta que determinen la apreciación del elemento de la culpabilidad.

Expuesto lo que antecede, este TEAC considera que no se ha dado una motivación suficientemente razonado sobre los elementos de la conducta del recurrente en los que se aprecie la culpabilidad. El acuerdo sancionador ha motivado la culpabilidad en no haber adoptado la diligencia necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin hacer mención alguna a los comportamientos en los que se aprecia el elemento subjetivo de la culpabilidad.

Por ello, dado que la doctrina contenida en las sentencias citadas, imponen a la Administración exigencia y detalle en cuanto a la motivación de la sanción, *"la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias"*, procede anular la sanción impuesta, estimando las pretensiones del interesado.

En consecuencia, procede estimar la cuestión alegada sobre la falta de la motivación de la culpabilidad.

DÉCIMO SEGUNDO.- Como recapitulación de todo lo expuesto, la reclamación número 00-07022-2019 se estima parcialmente, en los términos señalados en la resolución; y la reclamación número 00-05313-2021 se estima totalmente, sin perjuicio de que en la posterior decisión o fallo se haga mención en singular a la presente reclamación, al haberse producido la acumulación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.