

Mayo 2020

Alerta Informativa

Espaldarazo a la aplicación de la exención del art. 7p) LIRPF a los miembros del Consejo de Administración por las labores de supervisión y control en filiales en el extranjero

Teresa González
Socia de Procedimientos Tributarios EY

Sergi Cebrián
Socio de People Advisory Services EY

Introducción

La Audiencia Nacional considera que las retribuciones percibidas por los consejeros por las labores de la dirección y el control propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero, pueden disfrutar de la exención contenida en el art. 7 p) LIRPF.

A juicio del Tribunal la naturaleza de la relación, ya sea laboral o mercantil, que una al perceptor de los rendimientos del trabajo con la entidad residente empleadora no puede convertirse en un elemento imprescindible para aplicar la exención contenida en el artículo 7.º p), puesto que 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.

Breve análisis de Sentencia de la Audiencia Nacional

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha publicado recientemente la Sentencia de 19 de febrero de 2020, que resuelve el recurso 485/2017, en la que contrariando la posición mantenida hasta ahora por los órganos de aplicación de los tributos, por la Dirección General de Tributos (DGT) y por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), sostiene que las retribuciones percibidas por los consejeros por las labores de la dirección y el control propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero, pueden disfrutar de la exención contenida en el art. 7 p) LIRPF.

La Administración y el TEAC consideran que la exención recogida en el art. 7.º p) no es de aplicación a todos los rendimientos del trabajo que se regulan en el art. 17 de la Ley IRPF, sino exclusivamente a los rendimientos comprendidos en el apartado 1º, derivados de una relación laboral o estatutaria -rendimientos del trabajo por naturaleza-; por el contrario, los rendimientos comprendidos en el apartado 2º- rendimientos del trabajo por disposición legal- entre los que se encuentran "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", no pueden beneficiarse de la exención. Por tanto, la condición de los perceptores de los rendimientos como miembros del Consejo de Administración de la sociedad, impide el disfrute de la exención, 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.

La cuestión litigiosa se centró en determinar si la exención contenida en el art. 7 p) de la LIRPF que declara como rentas exentas "los rendimientos del trabajo por trabajos realizados en el extranjero", comprende todos los "rendimientos del trabajo", de manera genérica, los cuales, como hemos visto, aparecen regulados en el artículo 17 LIRPF o sólo a alguno de ellos, en concreto los derivados de una relación laboral o estatutaria.

La Audiencia Nacional considera que la literalidad del precepto controvertido 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. 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.

La naturaleza de la relación, ya sea laboral o mercantil, que una al perceptor de los rendimientos del trabajo con la entidad residente empleadora no puede convertirse en un elemento imprescindible para aplicar la exención contenida en el artículo 7.º p), puesto que 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.

A juicio de la Sala, el criterio que sostiene la Administración, implica una limitación no prevista en la Ley: *"la única circunstancia de ser los perceptores de los rendimientos miembros del Consejo de Administración de la entidad recurrente, no es suficiente para negar la aplicación de la exención, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en la norma, y en particular que los trabajos desempeñados en el extranjero, tratándose de operaciones intragrupo, produzcan una utilidad o ventaja para la entidad destinataria, lo que en este caso no se cuestiona"*.

Y concluye recordando la última jurisprudencia que ha señalado que el artículo 7 p) no contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos, y en particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación, y que el beneficiario de los trabajos sea, no sólo la entidad no residente, sino también, y entre otros, la entidad empleadora del perceptor de los rendimientos del trabajo (o aquella en la que preste sus servicios).

La Sentencia cuenta también con un voto particular en la que la magistrada discrepante aboga por una interpretación restrictiva de las exenciones y beneficios fiscales, que consideramos que se aleja de la línea legal, jurisprudencial y doctrinal que proclama pura y simplemente el carácter normal u ordinario de todas las normas tributarias, incluidas las que establecen exenciones y bonificaciones.

Por el contrario, consideramos que la interpretación sostenida por la Audiencia Nacional en la sentencia comentada guarda coherencia con la finalidad reconocida *ex lege* 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.

Es altamente probable que frente a la citada sentencia la Abogacía del Estado prepare recurso de casación. No obstante, la cuestión será previamente aclarada por el Tribunal Supremo, pues ha admitido recientemente mediante Auto de 21 de febrero de 2020, recurso de casación núm. 5596/2019, en el que precisamente la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.º p) Ley IRPF y, en particular, si se puede aplicar a los rendimientos de la dirección y el control propios de la participación en los consejos de administración de una filial en el extranjero o, por el contrario, esas funciones carecen de la consideración de trabajos efectivos y, consecuentemente, no dan derecho a la exención contemplada en dicho precepto".

Cómo puede ayudar EY

El posible inicio de un procedimiento frente a la Administración tributaria para alcanzar la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos por no aplicar la exención a la que, conforme a lo expuesto, hay derecho, exigiría un análisis circunstanciado, debiéndose adecuar las actuaciones y procedimientos a seguir a las circunstancias de cada caso (cumplimiento de los requisitos, existencia o no de actuaciones administrativas previas de comprobación e inspección, interposición de recursos o reclamaciones, etc.).

A estos efectos es aconsejable anticipar dicho análisis con carácter preventivo, con independencia de la decisión final que pudiera adoptar el Tribunal Supremo.

Desde EY Abogados nos ponemos a su disposición para resolver cualquier duda que pueda tener al respecto, asesorarle y prestar apoyo en las posibles acciones que decidan iniciarse, bajo las premisas de calidad y compromiso que nos distinguen, en relación con la posible impugnación de las autoliquidaciones del IRPF ya presentadas (con cierta urgencia la autoliquidación del ejercicio 2015 por riesgo de prescripción) o pendientes de presentación.

Para cualquier información adicional con respecto a esta alerta, contacte con:

Maria Teresa González Martínez

MaríaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com

Sergi Cebrián Burquete

Sergi.CebrianBurquete@es.ey.com

Puede consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2020 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)