

El Tribunal Supremo niega la aplicación de la exención del art. 7.p) LIRPF a los rendimientos percibidos por los miembros del Consejo de Administración por las labores de supervisión y control

Teresa González
Socia de Procedimientos Tributarios EY

Sergi Cebrián
Socio de People Advisory Services EY

Francisco Cantón
Asociado de Procedimientos Tributarios EY

Introducción

El Tribunal Supremo 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, no pueden disfrutar de la exención contenida en el art. 7.p) LIRPF.

A juicio del Tribunal la expresión "trabajos" que utiliza el precepto examinado, debe entenderse limitada a las retribuciones derivadas del trabajo personal en el seno de una relación de carácter laboral o estatutaria, pero no se extiende a las actividades propias de la participación en los Consejos de Administración.

Cuestión litigiosa

En la última década tanto los órganos de aplicación de los tributos, la Dirección General de Tributos (DGT) y el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), han venido sosteniendo 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, no pueden disfrutar de la exención contenida en el art. 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

La Administración y el TEAC consideran que la exención recogida en el art. 7.p) no es de aplicación a todos los rendimientos del trabajo que se regulan en el art. 17 de la LIRPF, 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 una sociedad, impide el disfrute de la exención, al considerar que la naturaleza de la relación que les une con la entidad para la que prestan sus servicios no es una relación laboral en la que concurren los requisitos de ajenidad y dependencia.

Dicho criterio administrativo había sido avalado por diferentes Tribunales Superiores de Justicia entre los que se encuentra el de Cataluña, que dictó la Sentencia objeto del recurso de casación cuyo fallo a continuación comentamos.

Breve análisis de Sentencia del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo acaba de hacer pública la Sentencia de 22 de marzo de 2021, en la que resuelve el recurso de casación 5596/2019 interpuesto contra la Sentencia dictada el 17 de mayo de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso número 702/2016.

Concluye el Tribunal Supremo 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, no pueden disfrutar de la exención contenida en el art. 7 p) LIRPF.

El supuesto de hecho sobre el que versa la Sentencia que ahora comentamos tuvo su génesis en la regularización que efectúa la Inspección en relación con las cantidades que el contribuyente percibió por asistir a los Consejos de Administración de una empresa mejicana; mientras que el interesado considera que dichos importes estaban exentos de tributación de acuerdo con lo previsto en el art. 7.p) LIRPF, la Inspección niega su aplicación al entender que el contribuyente no había acreditado que “dichas actuaciones hubiesen generado valor añadido en la actividad de la entidad no residente”, pues, el mero hecho de asistir a los consejos de administración así como las actividades descritas en el certificado aportado consisten en actividades que se realizan en el marco de las funciones propias de dirección y supervisión que ejercen los grupos respecto de sus filiales, y por lo tanto, no cabe entender que se genera un valor añadido a la empresa o entidad no residente; requisito esencial para poder aplicar la exención sobre las rentas en cuestión.

Tanto el TEAR de Cataluña como el TSJ confirmaron el criterio administrativo y rechazaron la aplicación de la exención controvertida.

Recurrida en casación la citada Sentencia, el Tribunal Supremo admitió el citado recurso mediante Auto de 21 de febrero de 2020, fijando como cuestión que

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

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha fallado desestimando el recurso de casación presentado por el contribuyente, fijando como criterio que la expresión "trabajos" utilizada en el artículo 7.p) LIRPF no se extiende a las actividades propias de la participación en Consejos de Administración, sino únicamente a las retribuciones derivadas del trabajo personal en el seno de una relación de carácter laboral o estatutaria, sin mayor aclaración.

Comentario Crítico

Con absoluto respeto a la máxima autoridad que representan los criterios emanados del Tribunal Supremo, consideramos 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 LIRPF 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 empleadora no puede convertirse en un elemento imprescindible para aplicar la exención contenida en el artículo 7.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.

Consideramos que el criterio que sostiene el Tribunal Supremo parece implicar una limitación no prevista en la Ley, pues 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, tal y como defendió la [Audiencia Nacional en su Sentencia de 19 de febrero de 2020, recurso 485/2017](#) (cuya casación 3468/2020 pende en la actualidad ante el Tribunal Supremo).

Las implicaciones derivadas de esta Sentencia generarán también preocupación a quienes ejerciten poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa en el seno de una relación laboral de alta dirección y, a su vez, forman parte del Consejo de Administración, toda vez que en aplicación de la doctrina del vínculo la relación mercantil que ostente el consejero absorbería el vínculo laboral.

Parece además que el Tribunal se aparta de su última jurisprudencia (STS de 28 de marzo de 2019, recuso 3774/2017) en la que señala 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; para el Tribunal Supremo en la Sentencia objeto de la presente Alerta estas labores 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.

Por último, la intención del legislador al ejercer el poder de imposición extrafiscal es favorecer, incentivar o estimular ciertos actos o conductas que se compaginen con otros valores del Estado, no pudiendo los

Tribunales, adoptar criterios interpretativos restrictivos del fin que persigue el legislador, que en el caso de la exención contemplada en el art. 7.p) no es otro que fomentar la internacionalización del capital humano con residencia en España -que no es sólo el personal laboral o estatutario- con residencia en España que se desplaza a trabajar al extranjero.

Todavía existe una segunda oportunidad (casación 3468/2020) para que el Tribunal Supremo pueda reconsiderar o, al menos, matizar su doctrina, poniendo el acento no tanto en el tipo de relación que exista con la entidad residente pagadora (laboral, estatutaria o mercantil) sino en la ventaja o utilidad de los trabajos desempeñados en la empresa destinataria - que en el caso concreto examinado no resultan acreditados según la sentencia de instancia-.

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

Francisco Cantón Almazán

Francisco.CantonAlmazan@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.

© 2021 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](#)