

El Tribunal Supremo permite la aplicación de la exención del art. 7.p) LIRPF a los rendimientos percibidos por los consejeros por las labores ejecutivas y de gestión



María Teresa González
Socia de Procedimientos Tributarios EY

Sergi Cebrián
Socio de People Advisory Services EY

El Tribunal Supremo considera que las retribuciones percibidas por los consejeros por las labores ejecutivas y de gestión, pueden disfrutar de la exención contenida en el art. 7.p) LIRPF.

A juicio del Tribunal, una interpretación literal, lógica, sistemática y finalista del artículo 7, p) LIRPF, debe llevar a rechazar que en el ámbito de la exención no se incluyan las retribuciones de los administradores. El artículo 7.p) LIRPF realiza una remisión implícita al artículo 17 en su conjunto; no solo al apartado 1 (rendimientos del trabajo por naturaleza), sino también al apartado 2 (rendimientos del trabajo por disposición legal). La aludida exención no puede quedar vedada a los consejeros de una sociedad por la naturaleza del vínculo mercantil que les une a la sociedad de la que reciben la retribución. Será necesario, por tanto, discutir la categoría del trabajo realizado por el consejero desplazado. En el caso enjuiciado, las retribuciones percibidas por los dos administradores derivan del ejercicio de funciones ejecutivas y de gestión -hecho acreditado en la instancia, y no revisable en casación-, y por tanto, no están excluidas de la exención controvertida.

Antecedentes de la cuestión litigiosa

Posición histórica de la Administración tributaria

En la última década 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 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).

Unánimemente han considerado 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 (dentro de este apartado 2º, sin embargo, sí les ha sido reconocido el derecho a la exención a los rendimientos que derivan de relaciones laborales de carácter especial como, por ejemplo, las relaciones de alta dirección). 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.

Regularización de la Inspección y ratificación del TEAC en el caso concreto

Dicho criterio administrativo se encuentra en el origen de la regularización a la que fue sometida la entidad recurrente por las cuantías satisfechas a dos de sus consejeros por trabajos en el extranjero (en concreto, labores ejecutivas y de gestión), que la entidad entendió exentas en aplicación de lo establecido por el artículo 7.p) LIRPF y del artículo 6 del RIRPF.

La inspección actuaría consideró que dicha exención no es aplicable al presente caso por tratarse de contraprestaciones pagadas por desplazamientos realizados 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, lo que determina que dichas cantidades están sujetas a retención al tipo del 35% de acuerdo con lo previsto por el artículo 101.2 de la LIRPF.

El TEAC confirmó el criterio sostenido por la Inspección y consideró que no resultaba aplicable la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF, por la única razón de que los dos consejeros, perceptores de los importes controvertidos, 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.).

Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2020, rec. 485/2017

La entidad interpuso recurso ante la Audiencia Nacional (nº 485/2017), estimado mediante sentencia de 19 de febrero de 2020. La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo justifica la aplicación de la exención controvertida también cuando las rentas se hayan abonado a miembros de un consejo de administración, por cuanto el precepto que regula la misma - artículo 7.p) LIRPF- no especifica si la remisión que hace a los rendimientos del trabajo es a todos los definidos en el artículo 17 LIRPF o solo a algunos de ellos y, en concreto, a los derivados de una relación laboral o estatutaria. Esta omisión, considera la Sala a quo, no puede permitir que el aplicador del derecho imponga limitaciones no contenidas en la ley. Basa sus consideraciones en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que, según su opinión, se desprende que lo verdaderamente relevante es que el perceptor de los rendimientos del trabajo sea una persona física con residencia fiscal en España y que realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, siendo irrelevante la existencia de una entidad residente empleadora, de lo que colige que, la naturaleza de la relación (laboral o mercantil) que aúna al perceptor de los rendimientos del trabajo con ésta no puede convertirse en un elemento imprescindible para aplicar la exención.

La sentencia también declara que "el criterio que sostiene la Administración, en base a las consultas de la Dirección General de Tributos, implica una limitación de los rendimientos del trabajo que pueden beneficiarse de la exención que la norma no prevé. Y, en consecuencia, consideramos que 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".

La sentencia recurrida cuenta con un voto particular que disiente de este criterio basándose en que esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo, debiendo entenderse la expresión que figura en el artículo 7 p) LIRPF referida únicamente a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la propia LIRPF, es decir, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, a partir de la condición de trabajador por cuenta ajena.

Este voto particular es el que da pie a la Abogacía del Estado a interponer recurso de casación contra la sentencia de la Audiencia Nacional. Que fue admitido por la Sala Tercera del Tribunal Supremo mediante Auto de 11 de marzo de 2021, en el que delimitó la cuestión de interés casacional objetivo a "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”.

Breve análisis de Sentencia del Tribunal Supremo

Posición de las partes enfrentadas

Las posiciones de las partes enfrentadas en el proceso son muy claras.

La Abogacía del Estado propugna que esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión "trabajos" que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados *de una relación laboral o estatutaria, de la* condición de trabajador por cuenta ajena, esto es, que ejerce su actividad con las notas que definen dicho trabajo: voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia.

El representante de la Administración mantiene que, a efectos de aplicar la exención que nos ocupa, no resulta admisible extender el concepto de rendimiento de trabajo más allá del previsto en el art. 17.1 citado, pues la ampliación del concepto de rendimiento de trabajo a los supuestos previstos en el punto siguiente, es decir, al de aquellas rentas que no habrían sido integradas en el punto anterior de no existir una previsión legal expresa, constituye una extensión indebida de la exención del art. 7.p) de la LIRPF.

Finalmente, mantiene que, debe mantenerse la doctrina contenida en la sentencia 403/2021, de 22 marzo, rec. cas. 5596/2019 ya que a su juicio no existen diferencias entre los supuestos que puedan justificar una resolución diferente contraria a las pretensiones ejercidas por la Administración.

Por su parte, la entidad recurrida mantiene, en esencia, que de la literalidad del artículo 7.p) LIRPF, no quedan excluidas las retribuciones de los administradores de una sociedad mercantil. El citado precepto se refiere a "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos", sin exigir que éstos deriven de una relación laboral o estatutaria del perceptor.

***Ratio decidendi* de la Sentencia**

A juicio del Tribunal Supremo, la interpretación mantenida por la DGT y la Administración tributaria obedece a 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.

Continúa el Alto Tribunal razonando que no puede, por principio, rechazarse que los rendimientos percibidos por los administradores y miembros del consejo de administración pueden acogerse a la exención controvertida.

Y luego de deslindar dogmáticamente la analogía y la interpretación de las normas, recuerda que las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias. Por lo que es preciso acudir al art. 12 LGT cuyo apartado primero dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, que entre otros criterios, atiende a la finalidad teleológica, y 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.

Pero es que además, prosigue el Tribunal, el apartado 2 del citado 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, a todo el artículo en su conjunto; no solo al apartado 1, sino también al apartado 2. 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.

Por último, el Tribunal Supremo recuerda que el caso que ahora resuelve es diferente al abordado en sentencia de 22 de marzo de 2021, rec. cas. 5596/2019, en el que concluyó 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.

Comentario Crítico

El criterio sentado por el Tribunal Supremo en la sentencia objeto de comentario debe ser celebrado por dos motivos:

(i) Por un lado, por poner fin a la controversia existente sobre la materia desde hace más de una década y hacerlo de una manera clara, al establecer que el artículo 7.p), no exige 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". En su momento desde EY ya defendimos ([Alerta EY 2021](#)) que 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 determinante 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.

(ii) Por otro lado, por desterrar el viejo criterio interpretativo de la interpretación restrictiva de las exenciones. Como ya pusiera de relieve la mejor doctrina hace cincuenta años, tal planteamiento -el de la interpretación restrictiva de las exenciones- encierra una lamentable confusión acerca del verdadero significado del art. 14 de la LGT, pues una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas. 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; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general, pues no en vano el apartado 1º del art. 12 LGT dispone que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho”, lo que conlleva una remisión al art. 3.1 del Código Civil. En definitiva, la conclusión alcanzada por el Tribunal Supremo en la Sentencia objeto de comentario no supone una extensión analógica de la norma, sino una integración interpretativa de la misma en base a lo dispuesto en el art 3.1 del Código Civil, el cual incluye como criterio de interpretación el de la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas. En este sentido, consideramos que la interpretación sostenida por el Tribunal Supremo 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.

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 de las labores ejercidas en el extranjero por los consejeros desplazados, 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.).

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 (ejercicios 2018 y siguientes).

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

M^a Teresa González Martínez MariaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com

Sergi Cebrián Burguete Sergi.CebrianBurguete@es.ey.com

Pino Muñoz-Cuellar R. MariaDelPino.Munoz-CuellarRodriguez@es.ey.com

Lucia Paya Anglada Lucia.PayaAnglada@es.ey.com

Francisco Cantón Almazan Francisco.CantonAlmazan@es.ey.com

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.

© 2022 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](https://www.linkedin.com/company/ey)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EYSpainCareers)

Google+: [EY España](https://www.google.com/+EYSpain)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ey-spain/)