

Consejeros y exención por trabajos en el extranjero: último 'bandazo'

Analizamos la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2021 sobre la exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF.

Abril 2021

Ponte en contacto con PwC Tax & Legal Services:

José María Leis Mayán
Socio en People & Organisation
josemaria.leis.mayan@pwc.com

Alberto Villar Ibáñez
Experto fiscal en People & Organisation
alberto.villar.ibanez@pwc.com

1.- Introducción a la STS de 22 de marzo de 2021:

Hoy 7 de Abril se ha publicado la esperada Sentencia del Tribunal Supremo del Recurso de Casación con fecha de 22 de marzo, en relación con la aplicación de la exención por trabajos en el extranjero.

En ella se tratan varios temas sobre los que se había generado cierto debate a la hora de aplicar el artículo 7.p) de la Ley de IRPF en el que se establece la exención de los rendimientos del trabajo por trabajos desarrollados en el extranjero siempre y cuando se cumpla una serie de requisitos.

Algunos temas polémicos abordados y concluidos en la citada sentencia son: los trabajos realizados en comisión de servicios, necesidad de un empleador residente, que el beneficiario único sea no residente, naturaleza de los trabajos, duración mínima del desplazamiento, y el tema estrella de la aplicabilidad a Consejeros.

Pues bien, a continuación haremos un breve análisis de estos temas y

las posibles consecuencias del criterio fijado por el Alto Tribunal; no obstante, debe destacarse que la sentencia también trata sobre las sanciones tributarias: principio de culpabilidad, ausencia y falta de ánimo defraudatorio, pero este tema será objeto de otro *periscopio*.

La sentencia del Tribunal Supremo ('TS') tiene origen en una sentencia del TSJ de Cataluña del 17 de mayo de 2019, en la cual se establece la imposibilidad de aplicar la exención a un residente fiscal en España desplazado a México a realizar sus funciones entre las que se encuentran asistir a consejos de administración de la filial mejicana en representación de la matriz española poseedora del 100% de la entidad americana.

2.- Interpretación de la norma:

En la citada sentencia del TS, se establece claramente que al estar ante una *exención no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos*; y que no cabe una *interpretación extensiva, sino que ésta debe hacerse con carácter restrictivo*.



DGT: " ... sobre la posibilidad de aplicar la exención regulada en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF, este Centro Directivo ha señalado que (...) La expresión "trabajos" que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria. Por tanto, en el presente caso, al tratarse de rendimientos del trabajo del artículo 17.2.e) de la LIRPF, no resultará de aplicación la exención del artículo 7 p) de la LIRPF."



DGT "... No procedencia de la aplicación por rendimientos efectivamente realizados en el extranjero. (...) pues el hecho de asistir a los consejos de administración, (...) 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 valor añadido a la empresa o entidad no residente. ... "

Pero con la misma claridad se establece que 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 de 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 Ley establece**.

Este párrafo parecía indicar que el fallo del TS iría en la dirección de las recientes sentencias de la Audiencia Nacional ('AN') y en contra del criterio de la DGT, de ahí nuestra expresión de "bandazos" en el título de este periscopio.

3.- Beneficiario único:

La sentencia deja claro que la norma no reclama que el destinatario 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. Así, cuando el contribuyente desarrolla trabajos en el extranjero que benefician a entidades no residentes será aplicable la exención aun cuando también benefician a su empleador residente en España, ya que la norma no exige la exclusividad del beneficio para la entidad no residente.

4.- Duración o permanencia en los desplazamientos:

Otra cuestión que consideramos zanjada, y así lo aclara la sentencia, es que para la aplicación de la exención del artículo 7.p) no se exige una determinada **duración o permanencia en los desplazamientos**, y no se establece ningún mínimo temporal, siendo aplicable en desplazamientos de un único día.

5.- Naturaleza de los trabajos:

Igual claridad se determina en cuanto al tipo o **naturaleza de los trabajos**, aun siendo en comisión de servicios, y no se prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación.

6.- Consejeros:

Llegados a este punto todo hacía presagiar que sin duda el TS iba a ratificar el criterio de la Audiencia Nacional en las recientes sentencias y no negar la aplicabilidad a consejeros en sus desplazamientos al extranjero. Pues ¡NO! Dado que llega el siguiente párrafo:

Sin embargo, considera la Sala, en línea con lo expuesto por el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación, que la expresión "trabajos" que utiliza el precepto examinado (7.p) de la Ley de IRPF), 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. Prueba de ello, es la doctrina recogida en la sentencia de esta Sala de 28 de marzo de 2019, ya referida, en la que expresamente se declara que la exención prevista en el artículo 7, letra p), se aplica a los rendimientos percibidos por trabajadores por cuenta ajena prestados en una empresa o establecimiento permanente situados en el extranjero, característica que es propia de la relación laboral o estatutaria pero que no concurre en los servicios que consisten en asistir al Consejo de Administración en representación de la sociedad matriz.

Y estas ideas las expresa la sentencia de forma reiterada en su apartado 5.



Sent. AN " ... 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 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"

Pues bien, de una primera lectura, cabría pensar que la exención no es aplicable a los rendimientos obtenidos por un consejero de una entidad residente cuando vaya en representación de la matriz. Esta interpretación restrictiva y pro-contribuyente de la sentencia, nos permitiría interpretar que los desplazamientos al extranjero para asistir a consejos, pero no en representación de entidades españolas (p.e. consejero independiente de la entidad no residente), o cuando su desplazamiento sea por razones profesionales para prestar servicios a la entidad no residente y que dichos servicios no sean en sus funciones de consejero no son el supuesto analizado en la sentencia, y cabría concluir que sí es aplicable la exención.

No obstante, en un análisis más profundo de la sentencia y teniendo en cuenta la intencionada repetición de ...*relación laboral o estatutaria*..., nos lleva a concluir que aplicar la exención a consejeros desplazados a prestar servicios al extranjero no estaría exenta de un elevado riesgo de contingencia.

La conclusión anterior se basa en el análisis de los distintos escenarios:

a) Asistencia a consejos de la filial extranjera en representación de la matriz española: este es el supuesto expresamente denegado por la sentencia.

b) Asistencia a consejos de entidad extranjera, no en representación de entidad española sino como consejero (independiente) de la entidad extranjera: si bien no es el supuesto expreso de la sentencia lo cierto es que la relación entre consejero y entidad no residente no es una relación laboral o estatutaria (estatutaria se refiere a funcionarios

no a estatutos), por lo que al no existir relación laboral la sentencia implícitamente está excluyendo esta relación de ámbito de la exención.

c) Consejero desplazado al extranjero por su empresa, pero no para asistir a consejos. Dado que el contribuyente tiene la condición de consejero y muy probablemente una relación de Alta Dirección, en aplicación de la "teoría del vínculo", se trataría de una relación mercantil y no de una relación laboral, y por ello excluido del ámbito del 7.p) (recordemos que lo que importa es que la relación sea de Alta Dirección y no el contrato en sí).

Por todo ello, y a unas horas de la publicación de la esperada sentencia, debemos recomendar realizar un análisis para determinar cómo actuar a partir de ahora, qué hacer con los ejercicios anteriores y con las actuaciones iniciadas en base al criterio establecido por la AN.