

Aplicación de la exención del artículo 7.p de la Ley del IRPF en los consejeros

Analizamos la clarificación de criterio que aporta la Audiencia Nacional de cara a la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF en los consejeros.

Mayo 2020

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 en People & Organisation
alberto.villar.ibanez@pwc.com

1.- Artículo 7.p) y consejeros: Antecedentes

El artículo 7.p) de la Ley del IRPF prevé una exención de hasta 60.100 € por trabajo desarrollado en el extranjero en beneficio de una entidad no residente, siempre y cuando en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga.

Se pretende fomentar la internacionalización de la empresa española y la exportación de servicios. Por ello la norma requiere, para la aplicación de la exención, que los trabajos se realicen físicamente en el extranjero y que el beneficiario de los trabajos sea una entidad extranjera; es decir, exportar servicios.

A pesar de que la Ley de IRPF califica las retribuciones de los administradores y miembros del Consejo de Administración como rendimientos del trabajo, tradicionalmente, tanto la DGT como los tribunales han negado la aplicación de la exención por trabajo desarrollado en el extranjero de Administradores, cuando mantengan una relación de alta dirección con la empresa, incluyendo por supuesto, al

Este criterio daba un gran confort a la inspección para inadmitir la exención aplicada a los miembros del Consejo de Administración, sin revisar el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos y aparándose en el mero hecho de su condición de consejeros.

2.- Criterio de la DGT:

Los fundamentos esgrimidos por la DGT para el rechazo de la aplicación de la exención en los Administradores de entidades españolas son, entre otros:

a) La exigencia de una relación laboral entre el contribuyente y el empleado, por lo que la exención no aplica en caso de existir relación mercantil (rendimientos del artículo 17.2. de la Ley del IRPF):

"... 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



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 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. ... "

b) La exigencia de aportar valor a la entidad no residente, es decir, que los trabajos desarrollados sean en beneficio de la entidad no residente no se considera cumplido por los Administradores ya que ejercen tan solo labores de supervisión y control inherentes a su cargo de consejeros, y no labores ejecutivas.

c) Que las labores realizadas en la entidad extranjera **no** redundan en **beneficio** alguno para la entidad no residente por tratarse de una filial del grupo de entidades, en el caso de la **asistencia a los Consejos de Administración** de dicha filial:

"... 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 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. ... "

3.- Sentencia de la Audiencia Nacional del 19 de febrero de 2020 (SAN 742/2020):

La Audiencia Nacional, por medio de la Sentencia SAN 742/2020 de 19 de febrero de 2020, concluye de forma contundente, y por medio de razonamientos jurídicos muy bien enarbolados, con que existe la posibilidad de la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley del IPRF en el caso de los Administradores y Consejeros Delegados si se cumplen el resto de los requisitos legalmente establecidos. No siendo razón suficiente su condición de consejero para rechazar este beneficio fiscal.

La argumentación que realiza a estos efectos la Audiencia Nacional puede resumirse en las siguientes conclusiones, que trasladaremos íntegramente dada la claridad y contundencia con la que

expresa su criterio la Audiencia Nacional en la propia Sentencia:

1) Compatibilidad de la exención con la condición de Consejero Delegado.

La concurrencia de la condición de miembro del Consejo de Administración y una relación laboral de alta dirección en el contribuyente, recalifica la relación en relación mercantil, en aplicación de lo que se conoce como *la teoría del vínculo* reconocida por el Tribunal Supremo. Siendo ésta, a criterio de la DGT, razón suficiente para rechazar la aplicación de la exención del artículo 7.p). **A ello argumenta la sentencia:**

"El perceptor no excluye la aplicación de las retribuciones a los administradores, pues se refiere a "rendimientos del trabajo...", sin exigir que estos deriven de una relación laboral del perceptor."

"... 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; careciendo de trascendencia, por tanto, la existencia de una entidad residente empleadora, de modo que la naturaleza de la relación (laboral o mercantil), que una al perceptor de los rendimientos del trabajo con ésta no puede convertirse en un elemento imprescindible para aplicar la exención ... "

"... es importante destacar que, a pesar de encontrarnos ante una relación de carácter mercantil, las retribuciones de los administradores se califican como rendimientos de trabajo des del punto de vista fiscal ... (artículo 17.2.e) de la Ley de IRPF).



2) Compatibilidad del requisito de beneficio para entidad no residente y de labores de supervisión y coordinación.

Otro de los argumentos de la DGT para negar la exención era el tipo de servicios prestados por los Consejeros Delegados llevaba intrínsecamente el incumplimiento del requisito de que dichos servicios sean en beneficio de la entidad extranjera, a ello la sentencia responde de forma rotunda y apoyándose en recientes sentencias del TS.

*"... 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, 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.*

Conviene poner de manifiesto, no obstante, que en el supuesto que estamos analizando, la mayor parte de los servicios prestados en el extranjero por parte de los Consejeros Delegados pueden encuadrarse en las funciones ejecutivas y de gestión y no meramente deliberativas; sin olvidar que el Tribunal Supremo 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 solo 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)."

4.- Recurso de Casación admitido a trámite en el Tribunal Supremo el 21 de febrero de 2020:

Adicionalmente, es importante destacar que el Tribunal Supremo admitió a trámite un Recurso de Casación el pasado día 21 de febrero de 2020, por considerar la concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por medio del Auto ATS 1804/2020.

En dicho Recurso de Casación, se le pide al Alto Tribunal que concluya acerca de la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF para el caso de asistencia a Consejos de Administración de filiales en el extranjero, por parte de Administradores.

El Tribunal Supremo deberá aclarar ahora el alcance de la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF en relación con los rendimientos del artículo 17.2 de la Ley del IRPF, así como la compatibilidad de la exención en cuestión con las labores de supervisión y control por la participación en los Consejos de Administración en filiales del extranjero.



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"



Claves de la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN 742/2020):

- 1) Compatibilidad de la exención con la figura del Consejero Delegado.
- 2) Puede haber varios beneficiarios distintos, incluido, el empleador.
- 3) Compatibilidad con las labores de control y supervisión.
- 4) Relación laboral o mercantil.

Recomendaciones:

- 1) Esperar a conocer la resolución del Recurso de Amparo del Tribunal Supremo (ATS 1804/2020).
- 2) Estudiar posibilidad de aplicar la exención en la figura de los consejeros de ahora en adelante.
- 3) Analizar la posibilidad de regularizar retroactivamente (al amparo del artículo 120.3 de la LGT).

5.- Conclusiones prácticas:

Recomendamos de ahora en adelante estudiar la aplicación de la exención por trabajo desarrollado en el extranjero de los Administradores en base a las argumentaciones de la Sentencia de la Audiencia Nacional arriba referida, Es decir, **no descartar la aplicabilidad de la exención del artículo 7.p) por la mera condición de Consejero Delegado del contribuyente.**

Asimismo, debemos permanecer atentos al criterio que determine el **Tribunal Supremo** una vez resuelva en relación con el Recurso de Casación admitido a trámite el pasado día 21 de febrero de 2020.

Adicionalmente, recomendamos analizar la **posibilidad de regularizar** por los ejercicios no prescritos en relación con la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF a los Administradores y Consejeros Delegados a la luz de la Sentencia de la Audiencia Nacional en cuestión, así como en base al próximo dictamen del Alto Tribunal al respecto.