



El Tribunal Supremo admite la aplicación de la exención del art. 7.p) LIRPF a administradores y consejeros

Tax Alert



Julio 2022

kpmgabogados.es
kpmg.es

El Tribunal Supremo admite la aplicación de la exención del art. 7.p) LIRPF a administradores y consejeros

En una reciente sentencia, el Tribunal Supremo (TS) ha venido a zanjar una polémica suscitada durante años por la Inspección tributaria y ha establecido que no se puede rechazar por principio que los rendimientos percibidos por los administradores y miembros del consejo de administración puedan acogerse a la exención regulada en el artículo 7.p) de la Ley de IRPF.

Normativa objeto de interpretación

La aplicación de la exención a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero se regula en el art. 7.p) LIRPF y art. 6 del Reglamento de IRPF y exige el cumplimiento de una serie de requisitos. En términos generales:

1. Que el trabajo se realice efectivamente en el extranjero, siempre que no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.
2. Que los trabajos se presten para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

De forma específica se precisa que cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderá que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apdo. 5 del art.16 TRLIS (actualmente estaría previsto en el art.18 LIS) pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

3. Que en el territorio extranjero en el que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF o exista convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información.
4. Que se trate de retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales.

5. Que no se haya aplicado el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento del IRPF para los contribuyentes destinados en el extranjero, pues es incompatible con el régimen de exención del art. 7.p) LIRPF.

Cuestión suscitada ante el Tribunal Supremo

El artículo 7.p) LIRPF no regula el concepto de “rendimientos del trabajo” y tampoco concreta el tipo de trabajo que se ha de realizar en el extranjero, lo que ha generado un largo debate acerca de si las rentas que pudieran percibir consejeros y administradores podrían incluirse dentro de su alcance.

Posición de la Inspección tributaria y TEAC

La Inspección tributaria y el TEAC han venido rechazando de forma sistemática la aplicación de la exención sobre las retribuciones percibidas por consejeros y administradores desplazados en el extranjero atendiendo a la condición de los perceptores. Véase a este respecto, entre otras, la Resolución de 5 de octubre de 2017 dictada en la reclamación [00/00299/2014](#) que abogaba por la aplicación de la exención a las rentas del trabajo en strictu sensu.

La Administración ha venido considerando que solo las retribuciones que suponen una remuneración en el marco de una relación laboral o estatutaria a la que hace referencia el art. 17.1 LIRPF pueden aplicar la exención. Y negaba la aplicación en el caso de administradores y consejeros sobre la base de que el vínculo que les une con la entidad es mercantil y no laboral, sin valorar la naturaleza de los trabajos desarrollados.

Bajo el concepto de rendimientos del trabajo se han distinguido:

- Por un lado, los que comprende el apartado 1º del art. 17 LIRPF a los que se denomina “rendimientos de trabajo por naturaleza”. Estos se corresponden propiamente con las retribuciones derivadas del trabajo personal en el seno de una relación laboral o estatutaria.
- Por otro, los previstos en el apartado 2º del art. 17 LIRPF considerados “rendimientos del trabajo por decisión legal”. Estos comprenden las rentas que no tendrían la calificación de rendimientos del trabajo sin la expresa calificación que el legislador realiza en este apartado 2º.

La Inspección ha mantenido que se ha de seguir un criterio riguroso a la hora de interpretar y aplicar un beneficio fiscal y la ampliación del concepto de rendimiento de trabajo a los supuestos previstos en el apartado 2º constituiría una extensión indebida de la exención del art. 7.p) LIRPF.

Posición de la Audiencia Nacional

Por el contrario, la Audiencia Nacional (AN) en la Sentencia de 19 de febrero de 2020 dictada en el [rec. 485/2017](#) consideró aplicable la exención a las rentas abonadas a miembros del Consejo sobre la base de que el artículo 7.p) LIRPF no especifica si la remisión que hace a los rendimientos del trabajo lo es a todos los definidos en el artículo 17 LIRPF o solo a algunos de ellos, como podrían ser los derivados de una relación laboral o estatutaria.

A su juicio, la omisión del precepto no puede amparar limitaciones no contenidas en la ley y considera que lo verdaderamente relevante es que el perceptor de los rendimientos del trabajo sea una persona física con residencia en España, que realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente o un EP radicado en el extranjero y que tratándose de operaciones intragrupo, los trabajos que se desempeñen en el extranjero produzcan una ventaja o utilidad para la entidad destinataria. (En términos similares se ha pronunciado también el TSJ de Cataluña en su Sentencia 4287/2021, de 4 de noviembre de 2021, [rec.1925/2020](#) dictada cuando dos pronunciamientos del TS sobre este asunto se encontraban pendientes.)

Posición del TS en la presente Sentencia

En la [Sentencia 790/2022](#) el TS ha venido a zanjar que la exención prevista en el art. 7.p) LIRPF no puede quedar vedada de forma automática a las retribuciones de consejeros y administradores.

Su interpretación se asienta en considerar que el art. 7.p) LIRPF no incluye una definición de trabajos ni establece tampoco una remisión expresa a otro precepto. En esta situación se ha de entender efectuada una remisión implícita al art. 17 LIRPF por ser el único precepto que ofrece una definición de “rendimientos del trabajo”. Y especifica que no cabe seguir una interpretación restrictiva como la de la Inspección que no tiene apoyo en una interpretación literal, lógica, sistemática y finalista del artículo 7. p) LIRPF.

Nos encontramos, por tanto, con 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. Eso es lo que había sucedido en el caso enjuiciado, en el que la Inspección rechazó de plano la exención sin entablar un debate sobre qué clase de trabajos son los que se habían realizado en el extranjero.

El pronunciamiento del TS resulta ciertamente plausible por cuanto que excluye el rechazo de la Inspección basado únicamente en la condición del perceptor de la renta y reconoce que un administrador no puede verse vetado a aplicar esta exención por la sola condición de su cargo.

Ahora bien, lo anterior no implica que todas las funciones que realice un administrador o consejero puedan verse beneficiadas por este incentivo.

No puede perderse de vista que en el caso analizado por el TS las retribuciones percibidas por los dos administradores habían derivado del ejercicio de **funciones ejecutivas y de gestión**, quedando la valoración de estas funciones al margen del debate casacional.

Consideraciones a tener en cuenta: STS 403/2021, de 21 de marzo (rec. cas. 5596/2019)

El pronunciamiento del TS no contradice el emitido por este mismo Tribunal en una sentencia anterior también relativamente reciente, restrictiva a la aplicación de este incentivo en el ámbito de consejeros y administradores. Nos referimos a la Sentencia 403/2021, [rec. cas. 5596/2019](#), que fue el eje del recurso de casación planteado por la Abogacía del estado contra la sentencia estimatoria de la AN.

El objeto del recurso resuelto en la sentencia 403/2021 era más preciso, y consistía en determinar si los **trabajos de participación** en los Consejos de administración de sociedades extranjeras suponían o no “trabajos” efectivos a efectos de la aplicación de la exención del art. 7.p) LIRPF.

En esa Sentencia el TS concluyó que la expresión rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero contenida en el art. 7.p) LIRPF no se puede aplicar a rendimientos derivados de **funciones de dirección y control** propios de la participación en los Consejos de una filial en el extranjero y no dan derecho a la exención contemplada en el precepto indicado.

La cuestión que se suscita ahora en la Sentencia 790/2022 varía de la anterior, y se centra en determinar si la exención queda vedada a los consejeros de una sociedad por el simple hecho de serlo, atendiendo solo a la naturaleza del vínculo mercantil que les une a la sociedad de la que reciben la retribución.

Ambas sentencias no se contradicen y de las mismas se puede concluir que no cabe rechazar *per se* la aplicación de la exención por un miembro del consejo de administración atendiendo únicamente a su condición.

Pero ello no obsta a que la aplicación requiera del cumplimiento de los requisitos previstos en este precepto y es en ese análisis donde el TS considera que las funciones que los miembros del consejo desempeñen en su participación en los consejos de una filial en el extranjero no dan derecho a la exención.

Otros pronunciamientos previos del TS sobre el art. 7.p) LIRPF

En la Sentencia actual el TS trae a colación pronunciamientos anteriores para recordar que la LIRPF no contempla cual debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos y nos recuerda también que la Inspección ha venido manteniendo una posición excesivamente restrictiva en la aplicación de este incentivo. Así, repasando pronunciamientos anteriores del TS sobre esta materia podemos extraer hoy las siguientes conclusiones sobre aspectos controvertidos en inspecciones tributarias acerca de la aplicación de la exención. En concreto:

- El incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España y está pensado en beneficio de los trabajadores reduciendo la presión fiscal de aquellos que sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero.
- En cuanto al destinatario de los servicios, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo.

- No prohíbe tampoco que se trate de labores de supervisión o coordinación.
- No reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, sin que se puedan descartar viajes esporádicos o puntuales fuera del territorio nacional.
- No exige que los destinatarios de los trabajos sean los únicos beneficiarios de los mismos.
- Los días de desplazamiento están también comprendidos en la exención.

Cuestión colateral relevante: interpretación de las normas jurídicas vs. analogía

Destacamos, por último, un apunte interesante que realiza el Tribunal tanto para este caso como para otros que puedan versar sobre la aplicación de beneficios fiscales, la distinción entre la "interpretación de las normas jurídicas" y la "analogía", en línea con lo previsto en otra reciente Sentencia de 8 de junio de 2022 (rec. cas [6662/2019](#)).

Hay que recordar que la analogía se encuentra prohibida conforme al art. 14 de la LGT que dispone que "*No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios fiscales*".

Cosa distinta es la labor de interpretación de las normas jurídicas. Para el TS la analogía implica extender una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, mientras que la interpretación tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma en el marco de la realidad social en el que la misma se aplica.

A este respecto el artículo 12 LGT dispone, por un lado, en su apartado 1 que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil y éste, a su vez, dispone que "*las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*".

Por otro lado, el apartado 2 indica 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*".

En palabras del TS 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, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT.

Volviendo al caso analizado, los términos "rendimientos de trabajo" se definen, por remisión implícita, a lo dispuesto en el artículo 17 LIRPF en aplicación de una tarea interpretativa de las normas, ajena a la analogía que ha considerado la Inspección.

La reciente Sentencia pone de evidencia que el TS tiene presente la finalidad del precepto al indicar que no puede desconocerse que la exención se inscribe en el marco de una política económico fiscal encaminada a favorecer la internacionalización de las empresas en territorio españolas, mejorando su competitividad mediante la reducción de la carga tributaria de los trabajadores.

Considerando este último criterio del TS puede resultar conveniente analizar casos de consejeros y administradores que hubieran realizado en el extranjero funciones distintas de la participación en consejos de administración y que pudieran ser susceptibles de aplicar esta exención, y tener presente este criterio sobre futuros desplazamientos que se puedan producir.

Contactos

Miguel Arias
Socio
KPMG Abogados
Tel. 91 456 35 58
marias@kpmg.es

Sergio Gonzalez-Anta
Socio
KPMG Abogados
Tel. 93 254 27 64
sgonzalezanta@kpmg.es

Fina Tarrech
Directora
KPMG Abogados
Tel. 93 253 29 66
ftarrech@kpmg.es

Igor Diego Angulo
Director
KPMG Abogados
Tel. 91 456 59 21
idiago@kpmg.es

Antonia del Rio
Directora
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 63
mdelrio@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 07 22
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir
C/Triana, 116 – 2º
35002 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 23 04
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 14 00
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza
Calle de Porto Pi, 8
07015 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Mapfre
Paseo de la Alameda, 35, planta 2
46023 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96