

Fiscal

El Tribunal Supremo concluye que es posible aplicar la exención por trabajos en el extranjero a los administradores y consejeros

El Tribunal Supremo admite la aplicación de la exención del artículo 7p de la Ley 35/2006 a las remuneraciones percibidas por administradores y consejeros de una entidad residente en territorio español por las labores ejecutivas y de gestión efectuadas en desplazamientos al extranjero.

NÚRIA VILA MASIP

Of counsel de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 20 de junio del 2022 (rec. núm. 3468/2020), precisa en casación el alcance de la expresión «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero», contenida en el artículo 7p de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a efectos de determinar si se puede aplicar a todos los rendimientos del trabajo o únicamente a algunos —en particular, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, partiendo de la condición de trabajador por cuenta ajena—, determinando así, en consecuencia, si cabe aplicar la exención a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los consejos de administración.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

A esos efectos, el tribunal analiza el contenido de los artículos 7p de la Ley 35/2006, y 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, apuntando que ambos se refieren a los «rendimientos del trabajo», sin definirlos, y a los «trabajos efectivamente realizados en el extranjero», en este caso, sin concretar tampoco a qué tipo de trabajo se refieren y limitándose a precisar, eso sí, que su realización debe ser efectiva.

Advertido lo anterior, el alto tribunal entiende que para concretar el sentido y la extensión de la primera de las expresiones apuntadas —rendimientos del trabajo—, debe entenderse que los citados preceptos se remiten, de forma implícita, a lo dispuesto en el artículo 17 de la

Ley 35/2006, dado que es dicho precepto el que define tal categoría de las rentas, por lo que analiza sus dos primeros apartados. Así, señala lo siguiente:

- a) En el apartado 1 del artículo 17 de la Ley 35/2006, se incluye una definición genérica de los rendimientos del trabajo para, a continuación, ofrecer un listado abierto de contraprestaciones o utilidades que el legislador considera incluidas en dicho concepto genérico (sueldos y salarios, prestaciones por desempleo, remuneraciones en concepto de gastos de representación, etc.).
- b) El apartado 2, por su parte, contiene otra lista de prestaciones, pero esta vez con carácter cerrado, que se califican de rendimientos de trabajo, aun cuando no se corresponden con el citado concepto genérico del párrafo primero del artículo 17.1, pero a las cuales, por razones técnicas, el legislador atribuye tal consideración. En ese listado se incluyen una serie de rentas heterogéneas entre las que interesa destacar la referencia a las siguientes:
 - A las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial —apartado j—, supuesto este que hace referencia a una relación laboral, aunque especial, que no está incluida en el apartado 1. Esto —señala el tribunal— es una señal inequívoca de que no todas las relaciones laborales propiamente dichas están en dicho apartado 1, no existiendo razones para excluir la aplicación de la exención a los supuestos comprendidos en el apartado 2 por el único motivo de haber sido incluidos en éste.
 - A 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 —apartado e—, rentas que la Administración ha venido excluyendo del ámbito de la exención que nos ocupa siguiendo en este punto el criterio de diversas contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos. Sin embargo, el Tribunal Supremo considera ahora que ésta es una interpretación restrictiva que no tiene apoyo en una interpretación literal, lógica, sistemática y finalista del artículo 7p de la Ley 35/2006, careciendo de sentido excluir la aplicación de la exención en esos casos sin discutir siquiera la categoría del trabajado realizado.

Pues bien, aplicando lo anterior al supuesto analizado en la sentencia, en el que se acreditó que las retribuciones percibidas por los administradores o miembros del Consejo de Administración —uno de los cuales ocupaba el cargo de presidente de éste— derivaban del ejercicio de las funciones ejecutivas y de gestión, el tribunal considera 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».

A efectos de fundamentar su posición, el Tribunal Supremo introduce las siguientes consideraciones:

- La posibilidad de aplicar la exención a las rentas referidas no se defiende en este caso recurriendo a la analogía —proscrita por el artículo 14 de la Ley General Tributaria—, sino sobre la base de una adecuada interpretación de las normas jurídicas, ya que no existen criterios hermenéuticos específicos 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.

- De acuerdo con lo anterior, a las exenciones se aplican también los criterios recogidos en el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria, que a su vez se remite al artículo 3.1 del Código Civil, lo que obliga a tener en cuenta que la exención controvertida responde a la finalidad de favorecer la internacionalización de las empresas en territorio español, mejorando su competitividad mediante la reducción de la carga tributaria de los trabajadores.
- Por otra parte, y atendiendo a lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria, no puede dudarse de que el término *rendimientos de trabajo* se define, por remisión implícita del citado artículo 7p, a lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 35/2006, tanto en su apartado 1 como también en su apartado 2. Como ya se ha señalado, al margen de algunos de los supuestos incluidos en ese apartado 2 por razones técnicas, la calificación como rendimientos de trabajo de otra serie de supuestos no parece contraria, conceptualmente hablando, a tal naturaleza y, en todo caso, es una calificación legal expresa. Por ello, el tribunal no comparte que la Administración insista en manejar una interpretación restrictiva del artículo 7p, reduciendo así el ámbito de la exención sin apoyo legal y excluyendo su aplicación, sin más razonamiento y como punto de partida, respecto de las rentas a las que se refiere la letra e del apartado 2 del citado artículo 17.

Todo lo anterior ha conducido al tribunal en este caso, como ya adelantamos, a rechazar

el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, declarando que la exención prevista en el artículo 7p de la Ley del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sí puede aplicarse a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los consejos de administración, extremo que dependerá en cada supuesto de la prueba practicada y que, en este caso, resulta del encaje entre las labores ejecutivas y de gestión que la Audiencia Nacional —en la sentencia objeto de recurso— realizó de los trabajos efectuados en el extranjero por parte de los dos miembros del Consejo de Administración.

De esta manera, la sentencia comentada viene a sumarse a otras precedentes —sentencias de 28 de marzo del 2019 (rec. núm. 3774/2017) y de 25 de febrero del 2021 (rec. núm. 1990/2019)— que también han contribuido a aclarar diferentes aspectos relativos a la interpretación del artículo 7, letra p, de la Ley 35/2006 y concluye que dicho precepto no prevé cuál debe ser la naturaleza de los trabajos; no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación, y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, extremo que no resulta incompatible con la finalidad de la exención, ya referida.

Nótese, por tanto, que se admite la aplicación de la exención del artículo 7p de la citada ley en relación con las remuneraciones percibidas por consejeros o miembros del Consejo de Administración de una entidad residente en territorio español por las labores ejecutivas y de gestión efectuadas en desplazamientos al extranjero, concurriendo los demás requisitos para aplicar la exención y no tratándose de actividades propias de

la dirección y control que ejercidas por un consejero que representa a la matriz en la entidad no residente.

Por todo lo anterior recomendamos, tal y como hemos venido haciendo en el pasado, a

todos aquellos administradores y consejeros que hayan obtenido rendimientos por sus trabajos realizados en el extranjero y que no hayan aplicado la exención en ejercicios no prescritos que revisen su situación a efectos de poder beneficiarse de ella.

Este despacho tiene una amplia experiencia en procedimientos sobre esta materia, por lo que, para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguno de los siguientes letrados:

Núria Vila Masip

Of counsel, Barcelona
Tel.: (+34) 93 415 74 00
nvila@ga-p.com

Ángel Vaillo Umbert

Socio, Valencia
Tel.: (+34) 96 351 38 35
availlo@ga-p.com

Remedios García Gómez de Zamora

Of counsel, Madrid
Tel.: (+34) 91 582 91 00
rgarcia@ga-p.com

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.