

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3934/2019, de 10 de julio de 2019

IRPF. Exenciones. Artículo 7.p) de la Ley 35/2006: rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

Confirma el TEAC la doctrina manifestada en resoluciones anteriores, la cual coincide con la propia doctrina de la DGT, que entiende que la exención regulada en la letra p) del artículo 7 de la Ley del IRPF, únicamente es aplicable a los denominados «rendimientos del trabajo por naturaleza», es decir, los que proceden del trabajo dependiente, pero no a otro tipo de rendimientos del trabajo, como los percibidos por un miembro del Consejo de Administración de una entidad, que se califican de rendimientos del trabajo por asimilación a los anteriores o por mera decisión legal.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.-

La entidad reclamante también considera que a la cuantía percibida de 60.100 euros por el Sr. **Fx...**, Consejero Delegado, en concepto de rendimientos de trabajo realizados en el extranjero, le es de aplicación la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF, ya que la ley no condiciona en ningún momento la aplicación de la exención a la existencia de una relación laboral entre quien desarrolla los trabajos en el extranjero y el pagador de los rendimientos.

El artículo 7.p) de la LIRPF se expresa en los siguientes términos:

«Estarán exentas las siguientes rentas:

Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su

importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.»

Sin embargo este TEAC considera que la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF solo es aplicable para las rentas del trabajo stricto sensu (relación de dependencia laboral), rendimientos del trabajo por naturaleza del artículo 17.1 de la LIRPF, no para rentas que la norma asimila a rentas de trabajo, que no proceden del trabajo dependiente, sino que son rendimientos de trabajo por decisión legal del artículo 17.2 de la LIRPF.

Así, la resolución de este TEAC de 05-10-2017 RG 00-00299-2014 concluye que no es de aplicación la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF a las rentas percibidas por los miembros de Consejos de Administración:

«Tal exención se configura en el marco de una política económico fiscal tendente a favorecer la internacionalización de las empresas residentes en territorio español, mejorando la competitividad de éstas vía reducción de la carga tributaria de los trabajadores, al tiempo que mejora la formación y capacitación de los trabajadores desplazados al extranjero.»

Se remite la Inspección a un criterio consolidado, reiterado, constante en el tiempo de la Dirección General de Tributos, de acuerdo con el cual tales exenciones alcanzan únicamente ¿de cumplir el resto de requisitos legales-, a las retribuciones que se satisfacen a los empleados dependientes, unidos a la pagadora por una relación laboral caracterizada por las notas de ajeneidad y dependencia. Recuerda aquel órgano en reciente resolución, núm. V0778-16, de 25 de febrero, que:

«Según ha señalado este Centro Directivo 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, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial) ...

En consecuencia, en el presente caso, en el que el consultante presta servicios a una sociedad de la que es socio único, la inexistencia de una relación laboral impide la aplicación de la exención prevista en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF».

De manera más precisa, respecto del caso que aquí se analiza, argumenta la misma Dirección General de Tributos en su resolución V0634-16, de 16 de febrero, que:

«Según ha señalado este Centro Directivo 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, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

Por tanto, la aplicación de la exención al caso planteado requerirá que la renta percibida por la consultante no proceda del ejercicio de funciones de las contempladas en la letra e) del artículo 17.2 de la LIRPF ("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"), sino de la condición de trabajador por cuenta ajena, esto es, que ejerce su actividad con las notas que definen dicho trabajo: voluntariedad, remuneración, ajeneidad y dependencia....

En consecuencia, en el presente caso en el que la consultante es administradora y socia única de la sociedad, la inexistencia de una relación laboral impide la aplicación de la exención prevista en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF».

En el propio acuerdo aquí impugnado, entre otras, se cita la resolución V1567-11, de 16 de junio, en la que aquel órgano señala que.«Según ha señalado este Centro Directivo 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 o de un trabajo personal, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

En el presente caso, el consultante es miembro del Consejo de Administración de una sociedad española que forma parte de un grupo de sociedades. Por tanto, no estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre su empresa y la destinataria de sus servicios, sino de un desplazamiento realizado 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.

En consecuencia, no resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF».

En el mismo sentido son muchas las resoluciones de la Dirección General de Tributos que argumentan lo antes transcrito, como la V3179-15 de 20 de octubre, la V1567-11 de 16 de junio, la V2117-12 de 6 de noviembre, la V1931-06 de 27 de septiembre o la V1944-05 de 30 de septiembre, por citar algunas de las muchas que se pronuncia en el mismo sentido, sin que ni la propia reclamante ni este Tribunal haya identificado una única resolución que se hubiera pronunciado en sentido contrario.

Este Tribunal debe confirmar el acuerdo impugnado en este punto, al considerarse ajustada a Derecho la interpretación que reiteradamente se ha vertido por la Dirección General de Tributos, acogida por la Inspección en el acuerdo impugnado. Véase que la norma ampara la exención en el caso de «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos ...», lo que claramente entronca con la definición de rentas contenida en el apartado 17.1 de la misma Ley del impuesto, entre las que no se encuentran las retribuciones percibidas por Administradores o miembros de Consejos de Administración, como aquí nos ocupa. Lo reflejado en la norma no supone una reiteración inocua, cuando delimita la exención a los «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos ...», sino la clara vocación de dejar exentas las «contraprestaciones que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria, y no tengan el carácter de rendimiento de actividades económicas» (art. 17.1 Ley IRPF).

En el ámbito de los «rendimientos del trabajo» (art. 6.2 de la Ley 35/2006, del IRPF), históricamente las normas reguladoras del impuesto han venido distinguiendo una doble clasificación, recogida en apartados distintos del precepto dedicado a ese tipo de rentas. Así, en el apartado 1º de aquel artículo 17 identifica la doctrina lo que denomina «rendimientos del trabajo por naturaleza», que se corresponde propiamente con las retribuciones derivadas del «trabajo personal», en el seno de una relación de carácter laboral o estatutaria, mientras que el apartado 2º recoge «rendimientos del trabajo por decisión legal», esto es, determinadas rentas que, de no corresponderse con aquella delimitación contenida en el apartado primero, no hubieran merecido la calificación de «rendimientos del trabajo» sin la expresa calificación que el legislador realiza en aquel apartado segundo. Entre estas rentas recogidas en el apartado segundo de aquel artículo 17, que no guardan encaje en la delimitación contenida en el apartado 1º, encontramos «las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración» que aquí nos ocupan.

Es en ese marco en el que debemos interpretar el alcance de la exención contemplada en el apartado 7.p) aquí discutido, extendiéndose ésta únicamente (art. 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria), a los «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos ...», esto es, a las «contraprestaciones que deriven directa o indirectamente del trabajo personal», entre las que no tienen cabida «las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración».

En el presente caso, este TEAC entiende que no es de aplicación la exención contenida en el artículo 7.p) de la LIRPF ya que la relación que une al Sr. **Fx...** con la entidad tiene naturaleza mercantil y no laboral, dado que es Consejero Delegado de la entidad, por lo que procede igualmente desestimar.