

La problemática de los rendimientos obtenidos por los consejeros y la exención por los trabajos en el extranjero

Núria Vila Masip

Of counsel del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

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

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

Análisis del 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— para determinar su aplicación a los rendimientos percibidos por los consejeros al participar en los consejos de administración de una filial en el extranjero.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 22 de marzo del 2021 (rec. núm. 5596/2019), analiza en casación, entre otras cuestiones, cuál es el alcance con el que ha de interpretarse la expresión «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero» —contenida en el artículo 7p de la Ley 35/2006— a efectos de determinar si la exención regulada en dicho precepto resulta o no aplicable a los rendimientos percibidos por el desempeño de las labores de dirección y control propias de la participación en los consejos de administración de una filial en el extranjero.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Maquetación: Rosana Sancho Muñoz • Diseño: José Ángel Rodríguez León y Ángela Brea Fernández

A estos efectos, el Tribunal Supremo comienza invocando la línea interpretativa mantenida en su Sentencia de 28 de marzo del 2019 (rec. núm. 3774/2017) —interpretando en ese caso el alcance del artículo 7p en un supuesto relativo a los servicios de funcionarios del Banco de España en organismos internacionales—, fallo del que pueden extraerse varias conclusiones, entre las que destacamos las siguientes:

- El artículo 7p no exige dos compañías distintas: la empleadora (residente) y la extranjera a cuyo favor se realiza una prestación de servicios. Lo que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero. Por tanto, no se excluyen de su ámbito los casos en que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios.
- El precepto analizado reclama que los destinatarios de los trabajos se beneficien de la labor realizada por el sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas, pero ello *no impide que puedan existir múltiples beneficiarios* ni que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo.
- Por otra parte, el artículo 7, letra p, no prevé cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos. Así, *nada impide que se trate de labores de supervisión o coordinación ni que los traslados puedan ser esporádicos o, incluso, puntuales fuera del territorio nacional*.

Recordado lo anterior, el alto tribunal apunta que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, ahora impugnada en casación, desestimó la pretensión del recurrente apoyándose sobre todo en el hecho de que éste no consiguió probar que sus actuaciones —básicamente consistentes en labores de dirección y control propias de la participación en los consejos de administración de una filial en el extranjero— generaron algún valor añadido en la actividad de la entidad no residente.

Pues bien, el Tribunal Supremo ratifica ahora la conclusión alcanzada por la Sala de instancia, sobre la base de las siguientes razones:

- El artículo 7p de la Ley 35/2006 exige como requisito (normal en la lógica del beneficio fiscal que examinamos) que la prestación de trabajo de que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria, extremo que no se ha acreditado en el caso analizado.
- El hecho de que pudiera aceptarse en términos generales el razonamiento del recurrente en virtud del cual la función de los administradores y miembros de los consejos de administración es siempre, por definición, en beneficio de la compañía —la filial extranjera en su

caso—, sin embargo, puntualiza el tribunal, el precepto analizado, a efectos de reconocer la exención, viene a exigir algo más, en concreto, una *prueba del valor añadido que se ha aportado con dichos trabajos a la sociedad no residente* y es esa prueba la que, a juicio de la Sala de instancia, no ha sido aportada en este asunto.

- Por otra parte, la expresión «trabajos», utilizada en el precepto, no se extiende a las actividades propias de la participación en consejos de administración. Tal y como cabe deducir de su Sentencia de 28 de marzo del 2019, ya citada, *la expresión «trabajos» que utiliza el precepto examinado 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.*
- Por último, aunque la referida sentencia del 2019 haya declarado que el artículo 7p «no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación», hay que tener en cuenta que las tareas de supervisión y coordinación con los representantes de otros Estados miembros que valoraba la sentencia *no resultan comparables con las propias de la dirección y control ejercidas por un consejero que represente a la matriz en la entidad no residente*, pues no se trata de una prestación personal del miembro del consejo de administración, sino del ejercicio de los poderes de dirección y supervisión propios de la entidad matriz.

De acuerdo con todo lo anterior, el Tribunal Supremo desestima la pretensión del recurrente concluyendo que *la expresión «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero» contenida en el artículo 7p de la Ley 35/2006 no se puede aplicar a los rendimientos de la dirección y control propios de la participación en los consejos de administración de una filial en el extranjero, por lo que no cabe en esos casos la aplicación de la exención analizada.*

Sin embargo, no hay que olvidar los siguientes extremos:

- a) El supuesto concreto al que se refiere la sentencia objeto de análisis hace referencia a los rendimientos de la dirección y control propios de la participación en los consejos de administración de una filial en el extranjero, pero no analiza supuestos distintos como la prestación de otros servicios por parte del consejero a la filial extranjera. Recordemos que el Tribunal Supremo tiene pendiente de resolución un recurso de casación sobre esta cuestión.
- b) La citada sentencia aduce en múltiples ocasiones, para negar la exención, la falta de prueba del valor añadido generado a la filial extranjera mediante la prestación de servicios del consejero.

Por todo ello, las conclusiones que extraemos son las siguientes:

- 1) En los casos que se ajusten exactamente al supuesto previsto en la sentencia en cuestión, esto es, los rendimientos derivados de la dirección y control propios de la participación en los consejos de administración de una filial en el extranjero, la exención no es aplicable.
- 2) En los casos relativos a otros servicios prestados por los consejeros a la filial en el extranjero que no deriven exclusivamente de la dirección y control propios de la participación en los consejos de administración y en los que sea posible la acreditación del valor añadido generado en la filial, a fecha actual, podría considerarse que siguen existiendo argumentos para defender la aplicación de la exención.

Es cierto que el alto tribunal ha señalado que la expresión «trabajos» que utiliza el precepto examinado 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, por lo que cabe la posibilidad de que el Tribunal Supremo, ante casos distintos al previsto concretamente en la sentencia, siga negando la aplicación de la exención. Sin embargo, no podemos descartar que el criterio que adopte sea diferente, sobre todo si se acredita adecuadamente el valor añadido generado por el consejero a la entidad no residente en España.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con la siguiente letrada:

Núria Vila Masip
Of counsel, Barcelona
nvila@ga-p.com

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