

EXENCIÓN EN IRPF DE LAS RETRIBUCIONES PERCIBIDAS POR TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Recientemente, la Audiencia Nacional ha dictado una importante sentencia que afecta al ámbito de aplicación de la **exención en IRPF de las retribuciones percibidas por trabajos realizados en el extranjero** regulada en el artículo 7. P) de la Ley del IRPF. Se trata de la sentencia de 19 de febrero de 2020, rec. 485/2017, en la que se declara que dicha exención también resulta aplicable a las retribuciones percibidas por los consejeros delegados por el desempeño de determinados trabajos en el extranjero.

Requisitos exigidos por la norma:

Pongámonos en contexto. El artículo 7.p) de la Ley del IRPF establece que están exentos los rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que los trabajos se realicen **para una empresa o entidad no residente en España** o un establecimiento permanente (EP) radicado en el extranjero.
- Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un **impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF** y **no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal**.
- Se deben tomar en consideración los días que **efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero**, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados. Para ello se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

- Esta exención es **incompatible con el régimen de excesos** excluidos de tributación previstos en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF, pudiendo el contribuyente optar por uno u otro.
- El límite de rendimientos que pueden beneficiarse de esta exención es de **60.100 euros anuales**.

Lo cierto es que la aplicación de este beneficio fiscal es causante de una enorme conflictividad, sobre todo en lo que se refiere a la interpretación del cumplimiento de los requisitos.

Posición de la AEAT, DGT y TEAC:

En el supuesto planteado en la sentencia -la aplicación de la exención a los miembros del órgano de administración de la entidad- tanto la AEAT, como la DGT y el TEAC han venido, tradicionalmente, negando su aplicación fundamentándolo, básicamente, en que la exención no es aplicable si no existe relación laboral. Para estos, aunque las retribuciones percibidas por los administradores o, como en este caso ocurre, por los consejeros delegados, se califiquen a efectos del IRPF como rendimientos del trabajo, la relación que les une con la entidad pagadora es una relación mercantil y no laboral, y, por tanto, no se dan las notas de ajenidad y dependencia que caracteriza a las relaciones laborales por cuenta ajena, lo que a su juicio impide la aplicación de la exención.

Criterio de la Audiencia Nacional:

Pues bien, la Audiencia Nacional viene ahora a negar esta doctrina y considera que la **normativa del IRPF no exige de manera expresa que los trabajos que dan derecho a la exención se desarrollen en el ámbito de una relación de carácter laboral o estatutaria, ni ello puede deducirse del tenor literal del artículo 7.p)**, sino que lo verdaderamente relevante es que el perceptor de los rendimientos sea un residente fiscal en España que realice trabajos para una entidad no residente o un EP

situado en el extranjero. En definitiva, considera que la única circunstancia de ser los perceptores miembros del Consejo de Administración de la entidad no es suficiente para negar la aplicación de la exención, siempre que se cumplan los demás requisitos exigidos por la norma.

A lo anterior se añade que 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.º 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 sólo 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).

Parámetros fijados por el Tribunal Supremo:

A esta conclusión llega la Audiencia Nacional tras exponer los criterios o parámetros que el Tribunal Supremo ha ido fijando en torno a la aplicación de esta exención y que, dado su carácter didáctico, pasamos a resumir a continuación.

- El incentivo fiscal pretende la **internacionalización del capital humano con residencia en España**, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero.
- El incentivo **no está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores**, de ahí que no se excluya de su ámbito de aplicación 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.
- **La norma no exige la existencia de dos compañías**, la empleadora residente y la extranjera a cuyo favor se realizan los servicios, sino que lo que impone 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.
- En cuanto al destinatario de los servicios, resulta manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo.

Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos.

- El artículo 7, letra p), LIRPF, **únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo sea este funcionario o no y esté o no en comisión** de servicios (la norma no distingue), **realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.**
- El artículo 7, letra p), LIRPF, **tampoco contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos.** En particular, 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.

Recurso de casación pendiente de resolver:

Expuesto lo anterior, cabe mencionar que el Tribunal Supremo, mediante auto de fecha 21 de febrero de 2020, ha admitido a casación esta cuestión debiéndose pronunciar sobre los siguientes aspectos:

- Precisar el alcance de la expresión **"rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero"** contenida en el artículo 7.p) LIRPF.
- Si se puede aplicar a los **rendimientos de la dirección y el control propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero** o, por el contrario, esas funciones carecen de la consideración de trabajos efectivos y, consecuentemente, no dan derecho a la exención contemplada en el precepto arriba indicado.

Habrà que esperar pues a dicho pronunciamiento para que la cuestión quede zanjada definitivamente. Mientras tanto, conviene analizar cada caso en concreto y ver si procede, en base a los argumentos de la Audiencia Nacional, considerar dichos rendimientos exentos. En cuanto a rentas percibidas en ejercicios anteriores ya declarados, también puede resultar procedente el análisis de cada caso en particular y evaluar las posibles acciones a adoptar, sobre todo aquellos que estuvieran próximos a la prescripción, ya que, ante un eventual fallo favorable del TS, una opción puede ser la interrupción de la prescripción.