

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074098

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de julio de 2019

Sala 1.^a

R.G. 3934/2017

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. *Aplicación a las rentas cobradas en el caso de que la relación que une al perceptor con la entidad tenga carácter mercantil y no laboral.* La entidad considera que a la cuantía percibida por el Consejero Delegado, en concepto de rendimientos de trabajo realizados en el extranjero, le es de aplicación la exención regulada en el art. 7.p) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), 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. Ahora bien, el TEAC considera que la exención regulada en el mencionado art. 7.p) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) solo es aplicable para las rentas del trabajo stricto sensu -relación de dependencia laboral-, rendimientos del trabajo por naturaleza del art. 17.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), 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 art. 17.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7 y 17.

Ley 58/2003 (LGT), art. 14.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 26/07/2017 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la presente reclamación, interpuesta en 24/07/2017 contra el Acuerdo de Liquidación derivado del Acta Modelo A02 con número de referencia ... dictado por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en concepto de retenciones ingresos a cuenta de rendimientos de trabajo o profesional de los periodos 02-2012 a 12-2013 por un importe de 70.177,23 euros.

Segundo.

Puesto de manifiesto el expediente administrativo por este Tribunal se presenta escrito de alegaciones por la entidad reclamante.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto

520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
La conformidad a derecho del acto impugnado.

Tercero.

La entidad reclamante considera que a las indemnizaciones por despido satisfechas a las Sras. Ex... y Px... le es aplicable la exención recogida en el artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas (LIRPF). Por el contrario, la Inspección considera que no es aplicable la exención en las indemnizaciones satisfechas por el despido de dos empleadas por existir un pacto entre la entidad y sus dos empleadas en orden a determinar el importe de las indemnizaciones que la entidad debió satisfacerlas para extinguir la relación laboral que les unía.

El artículo 7 de la LIRPF establece que están exentas las siguientes rentas:

"e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente."

Este TEAC de forma reiterada ha señalado que la previa formalización ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación de la conciliación entre empresa y empleado, reconociéndose la improcedencia del despido y fijándose la cuantía de la indemnización no resulta impedimento alguno para que la Inspección pueda concluir la improcedencia de la exención. Por ejemplo, la resolución TEAC de 05-10-2017 RG 00-00299-2014 expresa lo siguiente:

"De inicio recordar que este Tribunal tiene sentado criterio acerca de que la previa formalización ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación de la conciliación entre empresa y empleado, reconociéndose la improcedencia del despido y fijándose la cuantía de la indemnización, no resulta impedimento jurídico alguno para que la Inspección pueda concluir la improcedencia de la exención invocada. La Inspección debe calificar los hechos que resulten probados en las actuaciones, atendiendo a su verdadera naturaleza jurídica (principio éste de calificación consagrado por el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria), en el ejercicio de las funciones de comprobación e investigación que le son propias. Así ha sido considerado por este Tribunal en numerosos pronunciamientos, entre otros, en resoluciones de 26 de abril de 2002 (RG.144/99), 18 de julio de 2003 (RG. 6330/01), 4 de febrero de 2005 (RG. 4150/02), 4 de mayo de 2007 (RG. 2648/05), 18 de diciembre de 2008 (RG.441/07), 29 de enero de 2009 (RG. 2414/06), 20 de diciembre de 2010 (RG.5940/2009) o la más reciente de 6 de noviembre de 2014 (RG.5869/2013). En todas ellas, frente a la existencia de pruebas aportadas por la Inspección que evidenciaban que tras aquella Acta de Conciliación mediaba el acuerdo o pacto entre empleado y empleador para rescindir la relación laboral, se argumentaba que el acto de conciliación no es un acto administrativo que emana de la Administración Laboral, sino un auténtico contrato o transacción entre las partes intervinientes, Trabajadores y Empresa. Por tanto, y sin contradecir el principio de los actos propios, las facultades de comprobación que la norma atribuye a los órganos inspectores, implica la posibilidad de que la Inspección pueda calificar la verdadera naturaleza jurídica de los pactos realizados por los sujetos pasivos, a los efectos de exigir el Impuesto conforme a la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible.

En el mismo sentido cabe citar sendos pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que han venido a confirmar tales argumentaciones precisamente en los recursos contencioso-administrativo interpuestos frente a los cuatro primeros pronunciamientos de este Tribunal ya citados; a saber,

sentencias de 17 de febrero de 2005 (recurso 821/2002), 1 de febrero de 2007 (rec. nº886/03), 17 de abril de 2008 (rec nº 174/05) y de 30 de septiembre de 2009 (rec. 267/07). Como se dice en la última de las sentencias citadas, remitiéndose a otras anteriores:

"Sobre el argumento empleado en la demanda, según el cual la Inspección de los Tributos sería incompetente para modificar la calificación de una institución jurídica, en este caso, el despido improcedente, procedente de un organismo público, cual es el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación, la Sala no comparte la valoración efectuada al efecto. ...

Sentado lo anterior, la Sala comparte los razonamientos de la resolución del TEAC de 26 de abril de 2002, aquí recurrida en cuanto a la facultad de calificación de la relación jurídica determinante del hecho imponible, por parte de la Inspección, sin que sea preciso, a nuestro juicio, acudir a la figura de la simulación contractual para atribuir a la doble relación jurídica trabada entre la empresa y cada uno de los trabajadores (la que deriva del pacto indemnizatorio previamente y la manifestada en la conciliación ante el SMAC) los efectos jurídicos que, en el orden fiscal, les son propios, pues lo relevante no es aquí apreciar si la voluntad manifestada exteriormente por las partes coincide con su voluntad interior, sino si se han producido, en la relación jurídica llevada a cabo, atendidas sus características y elementos constitutivos, las condiciones que legalmente determinan la exención prevista en el artículo 9.1.d) de la Ley 18/1991, del IRPF y, de estar exentas tales prestaciones, la consiguiente improcedencia del deber de retener e ingresar lo retenido que aquí está en juego" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Más aún, en aquella misma sentencia, ahondando en las pruebas aportadas por la Inspección en aquel caso, señala la sala, que:

"La conciliación ante el SMAC no significa, ni que este organismo avalase la corrección del acuerdo, ni su naturaleza jurídica, como tampoco puede deducirse que las indemnizaciones pactadas no obedecieran a un plan preconcebido para crear la impresión de que la cesación de la actividad laboral por parte de cada trabajador era forzosa y no pactada previamente con la empresa".

En el caso concreto, se han puesto de manifiesto por la Inspección una serie de indicios que, considerados en su conjunto, llevan a la conclusión mediante un razonamiento lógico de que los despidos son realizados en el marco de un pacto o acuerdo entre las partes:

* La edad de las empleadas al tiempo del cese próxima a la jubilación, la Sra. Px... tenía 59 años y la Sra. Ex... 62 años.

* La cuantía de la indemnización pactada, la Sra. Px... percibió una indemnización superior en 69.857,14 euros a la fijada en el Estatuto de los Trabajadores y la Sra. Ex... percibió una indemnización inferior en 50.993,88 euros inferior a la fijada en el Estatuto de los Trabajadores.

* La naturaleza y causa del despido; la entidad inicialmente fundamentó su decisión en lo previsto en el artículo 54 del Estatuto de los Trabajadores, Real Decreto Legislativo 1/1995, despido disciplinario por una actitud de disminución voluntaria y continuada del trabajo que tenían encomendado, posteriormente se reconoció la improcedencia del despido ante el Servei de Conciliacions del Departament d'Empresa i Ocupació de la Generalitat de Catalunya.

* No se ha aportado justificación documental acreditativa de los motivos disciplinarios ni de los hechos que dan lugar a la disminución en el rendimiento de trabajo.

En el presente caso, este Tribunal no aprecia en la relación laboral que unía a las Sras. Ex... y Px... con la entidad reclamante que la indemnización satisfecha compense la pérdida forzosa del derecho al trabajo sino lo que subyace o aflora es la existencia de un pacto, acuerdo o convenio de la empresa empleadora con el empleado, que se manifiesta o exterioriza a través de los indicios recogidos por la Inspección en el acuerdo impugnado, lo que obliga a confirmar aquella liquidación es este sentido.

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, ajenidad 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.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.