

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ085419

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de diciembre de 2021

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 2720/2021

**SUMARIO:**

**IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero.** En este caso, la Inspección sostiene la improcedencia de la exención, en base a un doble incumplimiento:

-Por un lado, entiende que no resulta acreditado que los trabajos que se dicen realizados por el contribuyente en el extranjero, lo sean por cuenta del sujeto pasivo, XZ. Más bien todo lo contrario, al responder aquellos desplazamientos a las funciones que el contribuyente realiza en tanto directivo de otras empresas del Grupo internacional X -inicialmente como Vicepresidente ejecutivo de fábricas y cadena de aprovisionamiento, y, luego, como Presidente o «Chief Executive Officer de XP»-, percibiendo retribuciones tanto del sujeto pasivo como de dichas empresas radicadas en el extranjero.

Pues bien, el Tribunal no comparte la primera de las argumentaciones recogidas por la Inspección, en tanto que en el acuerdo impugnado se establece como requisito legal para gozar de aquella exención, que los trabajos realizados en el extranjero lo sean porque la entidad española que paga las retribuciones desde España sea quien «desplace» al trabajador al extranjero. La exigencia impuesta por la Inspección de que el desplazamiento del perceptor al extranjero lo sea «por cuenta de XZ», no tiene amparo legal. A los efectos de la exención aquí discutida, resulta intrascendente si el desplazamiento del contribuyente al extranjero se efectuó "por cuenta" del sujeto pasivo residente, toda vez que en ningún caso éste resulta un requisito impuesto por la norma para gozar de aquella exención, en tanto el precepto establece la misma para "los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero". **(Criterio 1 de 2)**

-Por otro lado, por cuanto que las retribuciones satisfechas por el sujeto pasivo al contribuyente resultan de naturaleza mercantil, en tanto que Presidente del Consejo de Administración de XZ, de ahí que la exención no alcance a las mismas.

Efectivamente, la expresión «trabajos» que utiliza el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) 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.

Ahora bien, sólo en el caso de que tales desplazamientos al extranjero, y sus correspondientes retribuciones, tuvieran relación con las funciones del contribuyente como Presidente del Consejo de Administración de XZ, cabría negar la exención en tanto que las retribuciones que se habrían percibido por las funciones o servicios prestados en tales desplazamientos lo serían en el ejercicio de las funciones propias de «dirección y supervisión», de «coordinación», que conlleva el cargo de Presidente del Consejo de Administración. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7 y 99.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 7.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 6.

RD 214/1999 (Rgto IRPF), art. 5.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 20 de diciembre de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-02720-2021

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE: **XZ SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de 12 de marzo de 2021 de la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la AEAT, por el que se practica liquidación definitiva por el concepto RETENCIONES IRPF Rendimientos Trabajo/Profesional correspondientes a los periodos mensuales de junio de 2014 a diciembre de 2016. Cuantía (la mayor, relativa al periodo de noviembre de 2016): 2.014,24 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Previa instrucción de las actuaciones que constan documentadas en el expediente administrativo, y formalización del Acta **A02** nº ...5 en fecha 29 de julio de 2020, por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la referida Dependencia se dictó acuerdo en fecha 12 de marzo de 2021 por el que se practica liquidación definitiva por el concepto RETENCIONES IRPF Rendimientos Trabajo/Profesional, referida a los periodos mensuales de junio de 2014 a diciembre de 2016, de la que resultó una deuda tributaria global para el total de los periodos regularizados de 4.022,86 euros, de los que 3.505,80 euros se corresponden con la cuota y 517,06 euros con los intereses de demora.

En síntesis, en aquel acuerdo la Inspección argumenta lo siguiente:

- Las actuaciones se iniciaron en fecha 25 de junio de 2018 mediante notificación de la comunicación de inicio, habiéndose finalizado una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras (cuyo plazo finalizaba el 11 de diciembre de 2020, esto es, 27 meses después de su inicio, más 78 días por causa de la declaración del estado de alarma Covid-19). No obstante, la notificación del presente acuerdo constituye un nuevo acto de interrupción de la prescripción conforme a lo señalado en el artículo 150.6 de la LGT, de ahí que no haya concurrido la prescripción del Derecho a liquidar respecto de los periodos noviembre de 2016 y diciembre de 2016, atendido que, a los efectos del plazo de prescripción de 4 años, no se computará el periodo comprendido entre el 14 de marzo de 2020 y el 4 de junio de 2020, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional cuarta del Real Decreto 463/2020, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y en el artículo 10 del Real Decreto 537/2020, por el que se prorroga aquel estado de alarma.

- En virtud del artículo 7.p) de la Ley del IRPF, **XZ SA** (en adelante, **XZ**) hizo constar en la declaración Modelo 190 del ejercicio 2016 un importe exento del IRPF de 60.100 euros en concepto de trabajos realizados en el extranjero por D. **Axy**.

- El acuerdo de liquidación hace suyas las argumentaciones del actuario en la previa propuesta, concluyéndose que aquel importe de 60.100 euros debe considerarse sujeto y no exento del IRPF, por los motivos que a continuación, en síntesis, recogemos:

El Sr **Axy** es el Presidente del Consejo de Administración de **XZ**, ocupando igualmente cargos directivos en otras empresas del Grupo mundial **X**, como la **PAÍS\_2 XS**, o la **PAÍS\_1 XP**.

Vista la documentación aportada por el sujeto pasivo a requerimientos de la Inspección, no hay ninguna evidencia de que los trabajos que se dicen realizados en el extranjero, lo sean por cuenta del sujeto pasivo, **XZ**. Todo lo contrario, tales desplazamientos y sus retribuciones los abonan otras empresas del Grupo mundial, por razón de los puestos directivos que allí ocupa el Sr **Axy**; así, las descripciones de visitas a fábricas del grupo mundial están claramente relacionadas con sus puestos directivos en **XP** (inicialmente como Vicepresidente ejecutivo de fábricas y cadena de aprovisionamiento, y, luego, como Presidente o "*Chief Executive Officer de XP*") y en el grupo mundial, puestos directivos totalmente ajenos a su desempeño como Presidente del Consejo de Administración de **XZ**; en este sentido, se dice que el Sr **Axy** "*percibe y declara sus retribuciones en PAÍS\_1 (según la documentación aportada), siendo los pagadores de las mismas XS SA, entidad residente en PAÍS\_2, y XP*". Se señala en el acuerdo recurrido que, analizada la documentación aportada, no hay ninguna evidencia de que estemos ante trabajos realizados en el extranjero por cuenta de **XZ**; los desplazamientos del Sr. **Axy** (incluida España, ... en concreto) no se deben a que **XZ** lo desplace para realizar tales trabajos, de ahí que las retribuciones abonadas y declaradas exentas por **XZ** deben quedar plenamente sometidas al IRPF.

Además, en tanto que Presidente del Consejo de Administración de **XZ**, las retribuciones percibidas de **XZ** por el Sr **Axy** no pueden resultar exentas en virtud del artículo 7.p) de la ley del IRPF, toda vez que son retribuciones de naturaleza mercantil a las que no alcanza aquella exención. Frente a la invocada sentencia de la Audiencia Nacional de 9/02/2020, se argumenta por la Inspección que tratándose de un único pronunciamiento y en ausencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo en esta materia, debe estarse a la reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos y de este TEAC (resoluciones de 5/10/2017, RG.299/2014; de 11/03/2019, RG.7379/2016; y de 10/07/2019, RG.3934/2017).

Por último, se reproducen las argumentaciones de la Inspección recogidas en el acuerdo de liquidación practicado por el mismo ejercicio 2016, por el Impuesto sobre Sociedades (**A23** núm. ...**0**), donde se rebate lo allí sostenido por el sujeto pasivo, quien manifestaba que la mercantil **XZ** no había contabilizado ni declarado salario alguno en favor del Sr **Axy**, haciéndose constar en la declaración Modelo 190 los salarios satisfechos al Sr **Axy** por la mercantil **PAÍS\_2 XS**, por ser el Sr **Axy** residente en territorio español y actuar **XZ** como sustituto de la pagadora no residente en lo que hace al ingreso de las correspondientes retenciones.

En consecuencia se confirma la propuesta de regularización, quedando ésta circunscrita por lo antes ya señalado, a los periodos mensuales de noviembre de 2016 (1.752,92 euros de cuota tributaria) y diciembre de 2016 (1.752,88 euros de cuota tributaria).

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 12 de marzo de 2021.

### **Segundo.**

En fecha 10 de abril de 2021 la representación del sujeto pasivo presentó escrito solicitando se tuviera interpuesta ante este Tribunal reclamación económico-administrativa contra aquel acuerdo (siéndole asignado el número de expediente **RG.2720/2021**), formulando alegaciones en el propio escrito de interposición en las que se sostiene, en síntesis, lo siguiente:

Resulta acreditado en las actuaciones que el Sr **Axy** realizó trabajos en el extranjero en favor de empresas no residentes, requisito éste exigido por la normativa.

La Inspección introduce una limitación adicional para gozar de aquella exención, cual es que los trabajos se realicen en el extranjero "*por cuanta de XZ*", requisito éste que no aparece ni en la Ley ni en el Reglamento. Aquel precepto 7.p) no trata de incentivar la externalización de las empresas españolas (como parece dar a entender la Inspección), sino favorecer la exportación de capital humano que reside en territorio español, de ahí que resulte contraria a la lógica y a la finalidad de la norma excluir de dicha exención los rendimientos obtenidos por el Sr **Axy**.

Si bien señala la Inspección que tal exención no alcanza a las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, la Audiencia Nacional concluye lo contrario en su sentencia de 19 de febrero de 2020 (recurso 485/2017). Argumenta la reclamante que ese criterio de la Audiencia nacional se enmarca en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 28/03/2019, 9/04/2019 o 24/05/2019). las retribuciones percibidas por el Sr **Axy** no lo son por la asistencia a los consejos de las sociedades no residentes o cualquier otra, sino que responde a sus labores directivas ajenas a tal condición.

De acuerdo con lo anterior se insta la declaración de nulidad de pleno derecho del acuerdo impugnado.

## **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:

Si resulta ajustado a Derecho el acuerdo de 12 de marzo de 2021 de la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la AEAT, por el que se practica liquidación definitiva por el concepto RETENCIONES IRPF Rendimientos Trabajo/Profesional correspondientes a los periodos mensuales de junio de 2014 a diciembre de 2016.

### **TERCERO.**

En lo que hace a tal regularización de la exención contemplada por el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF, dispone aquel precepto que:

*"Estarán exentas las siguientes rentas: ...*

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

1º 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.

2º 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".

Su desarrollo reglamentario lo encontramos en el Real Decreto 439/2007, donde se dispone en su artículo 6, que:

" 1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.º p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurran 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 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, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

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 calificado reglamentariamente 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.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.º A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

La Inspección sostiene la improcedencia de aquella exención, sobre un doble incumplimiento:

Por un lado, por entender que no resulta acreditado que los trabajos que se dicen realizados por el Sr **Axy** en el extranjero, lo sean por cuenta del sujeto pasivo, **XZ**. Más bien todo lo contrario, al responder aquellos desplazamientos a las funciones que el Sr **Axy** realiza en tanto directivo de otras empresas del Grupo internacional **X** (inicialmente como Vicepresidente ejecutivo de fábricas y cadena de aprovisionamiento, y, luego, como Presidente o "Chief Executive Officer de **XP**"), percibiendo el Sr **Axy** retribuciones tanto del sujeto pasivo como de dichas empresas radicadas en el extranjero, y,

Por cuanto que las retribuciones satisfechas por el sujeto pasivo al Sr **Axy** resultan de naturaleza mercantil, en tanto que Presidente del Consejo de Administración de **XZ**, de ahí que la exención no alcance a las mismas.

Sustentar la improcedencia de aquella exención en ese doble incumplimiento conlleva que, la eventual concurrencia o procedencia de cualquiera de aquellas dos argumentaciones de la Inspección, suponga la improcedencia de la discutida exención.

#### **Cuarto.**

Valga anticipar que no comparte este Tribunal la primera de las argumentaciones recogidas por la Inspección, en tanto que en el acuerdo impugnado se establece como requisito legal para gozar de aquella exención, que los trabajos realizados en el extranjero lo sean porque la entidad española que paga las retribuciones desde España sea quien "desplace" al trabajador al extranjero. Literalmente se dice en el acuerdo impugnado (página 11), que:

*"... analizada la documentación aportada al respecto, se constata que las retribuciones y los desplazamientos (y gastos de representación) los pagan otras empresas del grupo, por razón de los puestos directivos que ocupa en ellas. Las descripciones de visitas a fábricas del grupo mundial están claramente relacionadas con sus puestos directivos en **XP** y en el grupo mundial, puestos directivos totalmente ajenos a su desempeño como Presidente del Consejo de Administración de **XZ**".*

Y se continúa afirmando en página 27, que:

*"Alega también el obligado tributario que los requisitos para poder aplicar la exención se cumplen en el caso del Sr. **Axy** y que la inspección introduce una limitación que no aparece en la norma que, en ningún momento, menciona desde qué tipo de empresa se deben prestar los servicios.*

*A este respecto, debe oponerse que, no es que la inspección introduzca una limitación, sino que la inspección afirma que, analizada la documentación aportada, no hay ninguna evidencia de que se trate de trabajos realizados en el extranjero por cuenta de **XZ**. Los desplazamientos del Sr. **Axy** (incluida España, ... en concreto) no se deben a que **XZ** lo desplace, de tal suerte que las retribuciones abonadas y declaradas exentas por **XZ** deben quedar plenamente sometidas al IRPF".*

Como sostiene la representación de la reclamante, la exigencia impuesta por la Inspección de que el desplazamiento del perceptor al extranjero lo sea "por cuenta de **XZ**", no tiene amparo legal.

Véase que la exención recogida en aquel apartado p) del artículo 7 de la Ley 35/2006, del IRPF, surge en nuestra ordenamiento jurídico con ocasión de la aprobación de la Ley 40/1998, del IRPF, en los términos que se recogen en la redacción originaria de su artículo 7:

*"Estarán exentas las siguientes rentas: ...*

*p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, en la cuantía y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan, siempre que hayan tributado efectivamente en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a este impuesto".*

Su desarrollo reglamentario, en origen, establecía en el artículo 5.1 del RD 214/1999, que:

*"Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo a lo previsto en el artículo 7.º p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:*

*1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.*

*2.º Que los rendimientos del trabajo hayan tributado efectivamente en el extranjero por un Impuesto de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A estos efectos, se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el contribuyente haya ingresado en este concepto, al menos, el 50 por 100 de lo que le correspondería pagar en España aplicando el tipo medio efectivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a dichos rendimientos, calculado de acuerdo al artículo 58 de este Reglamento".*

Cierto es que tras aquella aprobación, la regulación de la exención en cuestión ha sufrido diferentes modificaciones, pero ninguna de ellas afecta a lo que aquí y ahora estamos discutiendo.

La cita originaria del marco normativo de aquella exención, bien nos sirve para aclarar el debate que nos ocupa, toda vez que el sencillo redactado originario nos muestra como, desde su nacimiento, la norma no ha exigido

que el desplazamiento del trabajador al extranjero lo sea por cuenta de una empresa residente en territorio español. Véase que uno de los primeros pronunciamientos sobre esta materia de la Dirección General de Tributos lo encontramos en su resolución ..., de ... de junio; en la misma, interrogada ésta acerca de la tributación de las rentas obtenidas por el consultante, que *"ha sido contratado como entrenador de judo del equipo olímpico de México por parte de la Federación Mexicana de Judo"*, señala que:

*"Aunque de los datos expuestos en la consulta resulta difícil extraer una conclusión terminante, salvo prueba en contrario, y en aplicación de las normas citadas, el consultante ha de ser considerado residente en España a efectos de su tributación por el IRPF y, como tal, sujeto a imposición por su renta mundial, incluidas las remuneraciones que perciba por su trabajo en México.*

*Del escrito de consulta tampoco se desprende claramente si el consultante percibe sus remuneraciones como consecuencia de una relación laboral con la Federación Mexicana de Judo o como profesional independiente:*

*a) Si son consecuencia de una relación laboral, al ser obtenidas por un trabajo realizado en México y satisfechas por una entidad mexicana podrían, junto a su tributación por el IRPF español, ser sometidas a imposición en México conforme a su normativa (art. 15 del Convenio citado), en cuyo caso, al hacer su declaración por el IRPF en España, podrá deducirse el impuesto satisfecho en México, sin que tal deducción pueda exceder del impuesto que hubiese correspondido si las remuneraciones se hubiesen obtenido en España.*

*No obstante, por tratarse de rendimientos del trabajo realizados en el extranjero, será de aplicación la exención prevista en el artículo 7.º p) de la Ley 40/1998, según la redacción vigente, a saber: estarán exentas las siguientes rentas: ... "*

En aquella resolución de la Dirección General de Tributos se condiciona la eventual exención en el IRPF al desplazamiento al extranjero para la realización de trabajos, como lo son los de entrenador del equipo olímpico de judo de México, pero en ningún modo se condiciona a que aquel traslado haya sido *"por cuenta"* de una entidad residente en territorio español; es más, del redactado de la resolución se infiere que ésta condición no existe, sino que el consultante se desplazó a México por decisión propia para prestar aquellos servicios.

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo viene a avalar tal parecer, cuando en su sentencia de 20 de octubre de 2016 (recurso de casación 4786/2011), rechaza el argumento de la Sala de instancia, quien sostenía que *"el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 exige «dos compañías distintas: la empleadora, residente, y la extranjera a cuyo favor se realiza una prestación de servicios»"*, y, en su contra, afirma en la referida sentencia, que:

*"lo que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español -para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses- que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero. 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. No está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores, de ahí que ni siquiera excluya de su ámbito de aplicación, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 16.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), aquellos 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. En otras palabras, el carácter inclusivo que debe otorgarse al inciso «[e]n 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», no habilita una interpretación del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 como la que hace la Sala a quo" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).*

Tal parecer se reproduce, entre otras, en las sentencias de la misma Sala de 28 de marzo de 2019 (recurso de casación 3772/2017) y en la más reciente de 22 de julio de 2021 (recurso de casación 2012/2015).

Así las cosas, a los efectos de la exención aquí discutida, resulta intrascendente si el desplazamiento del Sr **Axy** al extranjero se efectuó *"por cuenta"* del sujeto pasivo residente, toda vez que en ningún caso éste resulta un requisito impuesto por la norma para gozar de aquella exención, en tanto el precepto establece la misma para *"los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero"*.

#### Quinto.

No obstante lo anterior, la Inspección igualmente sostiene la improcedencia de aquella exención en la circunstancia de que las retribuciones satisfechas por el sujeto pasivo al Sr **Axy** resultan de naturaleza mercantil, en tanto que Presidente del Consejo de Administración de **XZ**, de ahí que la exención no alcance a las mismas.

Este Tribunal tiene sentado criterio, acerca de que la referida exención contemplada en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF no alcanza a las retribuciones percibidas por Administradores o miembros de los Consejos de Administración, debiendo remitirnos a las resoluciones de 5 de octubre de 2017, RG.299/2014; 11 de marzo de 2019, RG.7379/2016; o 10 de julio de 2019, RG.3934/2017, ya citadas en el acuerdo aquí impugnado. Como se dice en la primera de ellas:

*"... 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".*

*Cuestiona la reclamante tales argumentaciones con la cita de la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2020 (recurso 485/2017).*

*Véase que precisamente la sentencia citada recae en impugnación de la resolución de este Tribunal de 11 de marzo de 2019, RG.299/2014, y en la misma la Sala estima la argumentación de la reclamante en este punto, y anula la resolución de este Tribunal "en cuanto en cuanto niega la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) LIRPF a las remuneraciones abonadas por la recurrente a los Sres. ... por trabajos realizados en el extranjero, por la única razón de ser miembros del Consejo de Administración". La argumentación de tales conclusiones cabe buscarla en el Fundamento séptimo de la sentencia, donde se dice:*

*"Interpretando la exención que nos ocupa desde los parámetros expuestos, puede observarse que el artículo 7 p) declara como rentas exentas "los rendimientos del trabajo por trabajos realizados en el extranjero". El precepto se refiere a los "rendimientos del trabajo", de manera genérica, los cuales, como hemos visto, aparecen regulados en el artículo 17 LIRPF; pero no especifica si esa remisión es a todos los rendimientos del trabajo contemplados en dicho artículo o sólo a alguno de ellos, en concreto los derivados de una relación laboral o estatutaria. ...*

*Afirma la Inspección, con remisión a las consultas de la Dirección General de Tributos, que la expresión "trabajos" que figura en el artículo 7 p) ha de entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, a 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).*

*Ahora bien, no justifica la razón de esa limitación, cuando el precepto 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 exclusivamente de la expresión "trabajos". El propio artículo 17 define como rendimientos del trabajo, no solo los que se deriven de una relación laboral o estatutaria, sino también del "trabajo personal", como categoría diferenciada de las anteriores Y, por otro lado, el trabajo personal puede dar lugar también a otro tipo de rendimientos como los de actividades económicas (art. 27 LIRPF), que no se desarrollan en el marco de una relación laboral. Por tanto, no puede equipararse "trabajo" y "relación laboral por cuenta ajena", considerando trabajo sólo al que se realiza en el ámbito de una relación de carácter laboral.*

*Del mismo modo, tampoco la expresión "entidad empleadora del trabajador" - utilizada exclusivamente en relación a los supuestos de vinculación entre empresas- puede llevar a la conclusión de solo cabe la exención en el marco de una relación laboral, ya que el apartado 1º del artículo 7 p) incluye también, a continuación de la expresión anterior "o aquella (entidad) en la que preste sus servicios ".*

*El razonamiento que se hace en el acuerdo de liquidación para rechazar la exención en el presente caso, afirmando que "(...) 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 ", es contrario a la interpretación que el Tribunal Supremo ha hecho de la norma, dejando sentado que no exige dos compañías distintas, la empleadora, residente, y la extranjera a cuyo favor se realiza una prestación de servicios; afirmando que lo único que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español -para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses- que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero (STS de 20 de octubre de 2016 -rec. 4786/2011- antes citada).*

*El propio Tribunal Supremo, aunque en ocasiones, como en la sentencia que se acaba de citar, hace referencia a "trabajadores por cuenta ajena", - en supuestos en que la controversia no era la naturaleza del vínculo del percceptor de los rendimientos del trabajo que daban lugar a la exención-, no lo contempla como uno de los requisitos imprescindibles para la aplicación de la exención; De hecho, la reiteradamente citada STS de 20 de octubre de 2016 (rec. 4786/2011), cuando alude al "trabajo por cuenta ajena", lo hace en relación con la empresa o entidad no residente para la que se prestan los servicios, por lo que es evidente que la intención no puede ser equipararlo a una relación de carácter laboral; literalmente declara que " lo que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español -para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses- que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero".*

*También en la STS de 24 de mayo de 2019 - rec. 3766/2017- hace referencia a trabajadores por cuenta ajena y personal laboral, pero en un contexto en el que se planteó si los perceptores de los rendimientos eran funcionarios o personal con una relación de carácter laboral, y concluye que la exención es de aplicación a ambos; en ella se reconoce que "la norma no distingue" la condición del percceptor de los rendimientos del trabajo afirmando que « únicamente exige que realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero «sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue)», y que «la exención prevista en el artículo 7, letra p) , LIRPF , se aplica a los rendimientos percibidos por funcionarios (o trabajadores por cuenta ajena) en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte...».*

*Se observa, así, que en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo verdaderamente relevante es que el percceptor de los rendimientos del trabajo sea una persona física con residencia fiscal en España, que realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero; careciendo de trascendencia, por tanto, la existencia de una entidad residente empleadora, de modo que la naturaleza de la relación (laboral o mercantil), que una al percceptor de los rendimientos del trabajo con ésta no puede convertirse en un elemento imprescindible para aplicar la exención.*

Ello es además coherente con la finalidad que le ha reconocido al incentivo de internacionalizar el capital humano (que no es sólo el personal laboral o estatutario) con residencia en España que se desplaza a trabajar al extranjero.

Esta Sala y Sección en Sentencias de 26 de enero de 2011 (recursos núms. 192/2009 y 188/2009 - inadmitido el recurso de casación contra esta última por STS de 8 de noviembre de 2012 -rec. 3116/2011-), reconoció el derecho a la exención a socios y directivos de una empresa, algunos de los cuales pertenecían al Consejo de Administración (rec. 192/2009, FJ 5º). En este caso, la Administración no cuestionaba el vínculo de los perceptores de los rendimientos, sino la naturaleza de los trabajos realizados para las filiales, tal y como se precisa en las sentencias (FJ 7º): " Sin embargo como la Administración no rechaza, por principio, que los rendimientos percibidos por quien es socio y directivo puedan acogerse a la exención controvertida, cabe entender que la cuestión queda a la prueba de la realidad actividad prestada en beneficio de una entidad no residente vinculada"

Por todas estas razones, a juicio de la Sala, el criterio que sostiene la Administración, en base a las consultas de la Dirección General de Tributos, implica una limitación de los rendimientos del trabajo que pueden beneficiarse de la exención que la norma no prevé. Y, en consecuencia, consideramos que la única circunstancia de ser los perceptores de los rendimientos miembros del Consejo de Administración de la entidad recurrente, no es suficiente para negar la aplicación de la exención, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en la norma, y en particular que los trabajos desempeñados en el extranjero, tratándose de operaciones intragrupo, produzcan una utilidad o ventaja para la entidad destinataria, lo que en este caso no se cuestiona.

Conviene poner de manifiesto, no obstante, que en el supuesto que estamos analizando, 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; y sin olvidar que el Tribunal Supremo ha señalado que el artículo 7 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)

En virtud de lo expuesto, procede estimar este motivo de impugnación, anulando la liquidación impugnada en cuanto niega la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) LIRPF a las remuneraciones abonadas por la recurrente a los Sres. ... por trabajos realizados en el extranjero, por la única razón de ser miembros del Consejo de Administración".

Frente a dicha sentencia existe promovido recurso de casación por la Abogacía del Estado (recurso número 3468/2020), admitido a trámite mediante Auto del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 2021, en el que se fija como cuestión con interés casacional, el "precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF a efectos de si se puede aplicar a todos los rendimientos del trabajo o únicamente a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, a partir de la condición de trabajador por cuenta ajena, determinando en consecuencia si puede aplicarse la exención a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración".

No consta que a día de hoy haya recaído sentencia en aquel recurso de casación núm. 3468/2020, pero alternativamente sí puede citarse la sentencia de aquella misma Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 22 de marzo de 2021 (recurso de casación núm. 5596/2019). Como se dice en esta última sentencia, "La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en: Precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF y, en particular, 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", y, a ese respecto, argumenta la Sala en el Fundamento Tercero de aquella sentencia, que:

**"4. La sentencia impugnada fundamenta la no aplicación de la exención en el siguiente razonamiento:**

<< ... La resolución recurrida, ratificando el acuerdo de liquidación, niega la aplicación del art. 7 p), tanto del TRLIRPF como de la LIRPF, por los trabajos realizados en el extranjero por el hoy actor a favor de la entidad no residente GERESA MEXICO, de la que el actor forma parte del Consejo de Administración. Mantiene en esta instancia el actor que se aportaron ante la Inspección multitud de elementos de prueba relativos al trabajo efectivo realizado por el Sr. ... a favor de GERESA MEXICO. ...

De la demanda no se introduce ningún elemento o dato añadido que permita tener por acreditados los trabajos efectivos más allá de la participación en los citados Consejos de Administración en GERESA MEXICO, para los que sí se trasladó y que realizó reuniones de trabajo. Tampoco resulta acreditado el especial beneficio a la entidad no residente a la vista de la vinculación con la entidad española AREAS SA, por lo que es evidente que ha

de enmarcarse de entrada en el control del grupo propio de las labores de dirección que ejerce el hoy actor por su condición profesional. No existe esa prueba contundente que permita deducir que ese valor se generó en la entidad no residente más allá de la dirección y control>>.

**5.** La conclusión alcanzada por la Sala de instancia debe ser ratificada por este Tribunal por las siguientes razones.

**5.1.** Hay que partir de que la cuestión sobre la concurrencia de los requisitos exigidos por el artículo 7.p) LIRPF aparece unida a los hechos concretos y a la valoración de los mismos que haya realizado la Sala de instancia, valoración que no es revisable en casación, conforme se expuso anteriormente.

Ya se ha reflejado que, conforme a la doctrina sentada por la sentencia parcialmente transcrita, el artículo 7.p) LIRPF 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.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, la Sala de instancia considera que no existe prueba de que mediante la actuación del recurrente se haya beneficiado a la entidad no residente, al margen de la actividad de dirección y control propia de toda entidad matriz, al declarar que "Tampoco resulta acreditado el especial beneficio a la entidad no residente a la vista de la vinculación con la entidad española AREAS SA, por lo que es evidente que ha de enmarcarse de entrada en el control del grupo propio de las labores de dirección que ejerce el hoy actor por su condición profesional. No existe esa prueba contundente que permita deducir que ese valor se generó en la entidad no residente más allá de la dirección y control". Conforme a ello, la Sala de instancia concluye que no resulta acreditado uno de los requisitos que exige la jurisprudencia para el reconocimiento de la exención, cual es, que los trabajos beneficien a la entidad que los recibe, con independencia de que también puedan beneficiar a la entidad a que se vincula el prestador de dichos servicios o trabajos.

Aduce el recurrente en relación a dicho requisito que "por definición, la función de los administradores y miembros de los consejos de administración es siempre en beneficio de la compañía -en este caso GERESA MEXICO-, al consistir en su gestión y dirección, fijando las estrategias de la sociedad", y si bien dicha afirmación podría aceptarse en términos generales, sin embargo, el precepto, a efectos de reconocer una 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.

**5.2.** En segundo lugar, esta Sala considera que la expresión "trabajos" utilizada en el precepto no se extiende a las actividades propias de la participación en Consejos de Administración.

Tal y como declara la sentencia parcialmente transcrita, la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF se aplica a los rendimientos percibidos por funcionarios o trabajadores por cuenta ajena, por lo que debe tratarse de una persona que trabaje por cuenta ajena en una empresa o establecimiento permanente situado en el extranjero, característica propia de la relación laboral o estatutaria pero que no concurre en los servicios consistentes en asistir al Consejo de Administración en representación de la sociedad matriz.

El recurrente realiza una interpretación literal y sistemática del artículo 7, letra p), en relación con el artículo 17, ambos de la LIRPF, de la que colige que las retribuciones percibidas por los miembros del Consejo de Administración tienen la consideración de rendimientos del trabajo.

Sin embargo, considera la Sala, en línea con lo expuesto por el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación, 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. Prueba de ello, es la doctrina recogida en la sentencia de esta Sala de 28 de marzo de 2019, ya referida, en la que expresamente se declara que la exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF, se aplica a los rendimientos percibidos por trabajadores por cuenta ajena prestados en una empresa o establecimiento permanente situado en el extranjero, característica que es propia de la relación laboral o estatutaria pero que no concurre en los servicios que consisten en asistir al Consejo de Administración en representación de la sociedad matriz.

**5.3.** En último término, si bien la sentencia de 28 de marzo de 2019 citada, declara que dicho precepto "no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación", sin embargo esas 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 que se ejercen por un consejero que representa 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" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Así, aún no habiendo recaído sentencia en aquel recurso de casación núm. 3468/2020, sí puede afirmarse que la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo excluye de la eventual exención contemplada en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF, aquellas retribuciones que perciben los Administradores y miembros de los Consejos de Administración en ejercicio de las funciones propias de "dirección y supervisión", de "coordinación", que conlleva el cargo estatutario que ejercen.

Ahora bien, tales conclusiones tienen escasa aplicación al caso analizado, toda vez que tanto la Inspección como el sujeto pasivo coinciden en el hecho de que los eventuales desplazamientos al extranjero no guardan relación alguna con las funciones del Sr **Axy** como Presidente del Consejo de Administración de **XZ**. Así, se dice por la Inspección en el acuerdo aquí impugnado (pág. 11), que:

*"Por lo que se refiere a la exención de los rendimientos percibidos al amparo del artículo 7.p) de la Ley de IRPF por el Sr. **Axy**, analizada la documentación aportada al respecto, se constata que las retribuciones y los desplazamientos (y gastos de representación) los pagan otras empresas del grupo, por razón de los puestos directivos que ocupa en ellas. Las descripciones de visitas a fábricas del grupo mundial están claramente relacionadas con sus puestos directivos en **XP** y en el grupo mundial, puestos directivos totalmente ajenos a su desempeño como Presidente del Consejo de Administración de **XZ**".*

añadiéndose en la pág 24 del mismo acuerdo, que:

*"analizada la documentación aportada al respecto, se concluye que no hay ninguna evidencia de que se trate de trabajos realizados en el extranjero por cuenta de **XZ**. ...*

*Queda claro que, por un lado, el Sr. **Axy**, percibe retribuciones derivadas de puestos de trabajo como directivo en otras empresas del grupo mundial establecidas en otros países y por las que realiza desplazamientos a ... y a diversas localidades de **PAÍS\_1**, **PAÍS\_3**, **PAÍS\_4**, **PAÍS\_5**, **PAÍS\_6**, **PAÍS\_7** o **PAÍS\_8**.*

*Estas retribuciones y estos desplazamientos (y gastos de representación) los pagan otras empresas del grupo, por razón de los puestos directivos que el Sr. **Axy** ocupa en ellas. Las descripciones de visitas a fábricas del grupo mundial están claramente relacionadas con sus puestos directivos en **XP** y en el grupo mundial, puestos directivos totalmente ajenos a su desempeño como Presidente del Consejo de Administración de **XZ**.*

*En otras palabras, los frecuentes desplazamientos del Sr. **Axy** a **PAÍS\_1** y a otros países (incluida España, ... en concreto), a falta de otras justificaciones, no se deben a que **XZ** lo desplace, sino a que, como ya se ha indicado, es miembro del staff directivo del Grupo **X** y de **XP** y tiene trabajo permanente en **PAÍS\_1** como Vicepresidente ejecutivo de fábricas y cadena de aprovisionamiento y luego como Presidente (así consta en la página web oficial del Grupo, información incorporada al expediente electrónico y en la documentación aportada por **XZ**) o como "Chief Executive Officer de **XP**" y percibe y declara sus retribuciones en **PAÍS\_1** (según la documentación aportada), siendo los pagadores de las mismas **XS SA**, entidad residente en **PAÍS\_2**, y **XP**".*

En el mismo sentido, afirma la representación de la reclamante en la presente reclamación, que:

*"... es preciso recordar que el D **Axy** ocupaba un doble cargo en el ejercicio 2016, como Presidente del Consejo de Administración de **XZ** (cargo por el que no percibía retribución alguna de la sociedad española) y como Director de Fabricación y Logística a nivel mundial desde **XS** (cargo derivado de un contrato con esta sociedad **PAÍS\_2**).*

*... los rendimientos cuya exención se discute se obtuvieron como consecuencia del desempeño de sus funciones de Director de Fabricación y Logística a nivel mundial".*

Así las cosas, sólo en el caso de que tales desplazamientos al extranjero, y sus correspondientes retribuciones, tuvieran relación con las funciones del Sr **Axy** como Presidente del Consejo de Administración de **XZ**, cabría estar a la referida doctrina y negar aquella exención en tanto que las retribuciones que se habrían percibido por las funciones o servicios prestados en tales desplazamientos lo serían en el ejercicio de las funciones propias de "dirección y supervisión", de "coordinación", que conlleva el cargo de Presidente del Consejo de Administración.

Luego, tanto porque Inspección y sujeto pasivo coinciden en que los eventuales desplazamientos al extranjero no guardan relación alguna con las funciones del Sr **Axy** como Presidente del Consejo de Administración de **XZ**, como por la doctrina antes referida, ninguna exención fundada en el art. 7.p) de la Ley del IRPF cabe invocar respecto de las retribuciones percibidas por el Sr **Axy** como Presidente del Consejo de Administración de **XZ**.

## Sexto.

Concluido lo anterior, y según resulta de la citada sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2021, la eventual exención amparada en lo dispuesto por el art. 7.p) de la Ley del IRPF únicamente cabría predicarse respecto de los "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" por el Sr **Axy**, en atención a un cargo o puesto de trabajo necesariamente distinto del de Presidente del Consejo de Administración de **XZ**.

Ello impone indagar respecto de qué otros cargos o puestos de trabajo ostentados por el Sr **Axy**, con sus propias retribuciones, han podido dar lugar a aquellos "desplazamientos realizados al extranjero" que pudieran dar lugar a la exención de las correspondientes retribuciones. Señala la Inspección que "las retribuciones y los

desplazamientos (y gastos de representación) los pagan otras empresas del grupo, por razón de los puestos directivos que ocupa en ellas", afirmándose que tales desplazamientos y las correspondientes retribuciones son consecuencia de la pertenencia del Sr **Axy** al "staff directivo del Grupo **X** y de **XP** y tiene trabajo permanente en **PAÍS\_1** como Vicepresidente ejecutivo de fábricas y cadena de aprovisionamiento y luego como Presidente (así consta en la página web oficial del Grupo, información incorporada al expediente electrónico y en la documentación aportada por **XZ**) o como "Chief Executive Officer de **XP**" y percibe y declara sus retribuciones en **PAÍS\_1** (según la documentación aportada), siendo los pagadores de las mismas **XS SA**, entidad residente en **PAÍS\_2**, y **XP**". La representación de la reclamante mantiene que "los rendimientos cuya exención se discute se obtuvieron como consecuencia del desempeño de sus funciones de Director de Fabricación y Logística a nivel mundial", abonándose tales retribuciones y siendo contratado para ello por la sociedad **PAÍS\_2 XS**.

Planteado lo anterior, véase que el sujeto pasivo presentó declaración Modelo 190 correspondiente al ejercicio 2016, haciéndose constar unas retribuciones satisfechas al Sr **Axy** de 1.273.965,97 euros.

En el procedimiento inspector representación del sujeto pasivo e Inspección mantuvieron un debate acerca de si la mercantil **XZ** ha deducido aquel importe de 1.273.965,97 euros como gasto en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en concepto de retribuciones satisfechas al Sr **Axy**.

Así, ha venido sosteniendo la representación de la interesada que aquellas remuneraciones de 1.273.965,97 euros que se hicieron constar en la declaración Modelo 190 del ejercicio 2016, no fueron abonadas por **XZ** al Sr **Axy**, sino por la mercantil **XS** (radicada en **PAÍS\_2**), actuando **XZ** como mera sustituta de ésta a los efectos de ingresar las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF (invocándose el párrafo segundo del art. 99.2 de la ley del IRPF), de ahí que sostenga el sujeto pasivo que aquellas retribuciones no han figurado como gasto deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Frente a tales argumentaciones de la interesada, y previos requerimientos para que se acreditara la realidad de las afirmaciones, la Inspección concluyó que los importes de tales retribuciones sí supusieron una menor base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, regularizando tal circunstancia en atención a la no deducibilidad en el presente caso de la retribución a Administradores y miembros de los Consejos de Administración. Ahora bien, este debate deberá sustanciarse en la reclamación que se sigue en este Tribunal por el Impuesto sobre Sociedades (número RG.2501/2021), no afectando lo que eventualmente allí pueda concluirse, a lo que aquí se sustancia.

Así, con independencia de lo que en la reclamación RG.2501/2021 pueda concluirse acerca de la deducibilidad de tales retribuciones, lo cierto es que el Sr **Axy** percibió retribuciones en el ejercicio 2016 de las mercantiles del Grupo **X** radicadas en **PAÍS\_2** y **PAÍS\_1**. A la vista de la documentación aportada por la interesada, recoge la Inspección en el acuerdo de liquidación practicado por el Impuesto sobre Sociedades (citado y reproducido parcialmente en el aquí impugnado), que, "el importe neto de las nóminas de 2016 emitidas por la entidad **PAÍS\_2 XS** es igual a 561.373,74 euros (véanse nóminas de noviembre con importe acumulado de 528.331,72 más 16.335,38 por noviembre y 16.706,64 por diciembre) y el importe neto que consta en la declaración de impuestos **PAÍS\_1** es igual a 677.161 euros (822.194-145.033). Así, la suma de tales importes netos es igual a 1.238.534,74 euros. Si a este último importe se suma una retención que consta en la nómina de noviembre de 2006 emitida por **XS** (24.248) y la retención que figura en la declaración de impuestos **PAÍS\_1** (145.033), se obtiene una cifra de 1.407.815,74 euros".

A pesar de los múltiples requerimientos realizados por la Inspección, el sujeto pasivo no ha podido aclarar cuáles son las retribuciones percibidas en el 2016 por el Sr **Axy**, de las distintas mercantiles del Grupo internacional **X**, y en qué concepto. Esa falta de explicación, y conciliación de las diferencias con los importes contabilizados, es una de las razones que llevan a la Inspección a concluir que la interesada ha deducido de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades aquel importe de 1.273.965,97 euros como gasto.

Invoca la actora que aquel importe de retribuciones de 1.273.965,97 euros no fue satisfecho por **XZ**, sino por **XS** (radicada en **PAÍS\_2**), y que la mercantil residente en territorio español **XZ** procedió al ingreso de las correspondientes retenciones en la Hacienda española (y su declaración en el modelo 190 del ejercicio 2016), en atención a lo prevenido por el segundo párrafo del artículo 99.2 de la Ley del IRPF.

El precepto invocado por la interesada dispone, que:

*"Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, ...*

*Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquélla en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o a un establecimiento permanente radicado en territorio español, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta".*

Tal invocación no fue aceptada por la Inspección en el acuerdo de liquidación dictado por el Impuesto sobre Sociedades, por cuanto que, pese a los requerimientos realizados al sujeto pasivo en este sentido, "**XZ** no está en condiciones de justificar adecuadamente que se dan las condiciones mínimas necesarias para asumir sus

*obligaciones relativas a las retenciones e ingresos a cuenta del Sr. Axy, se entiende por la Inspección que tampoco ha quedado acreditado debidamente el estatus de XZ como retenedor por sustitución".*

En síntesis, retomando el asunto que aquí nos ocupa, de instarse la exención de retribuciones satisfechas al Sr **Axy** por empresas radicadas en el extranjero (ya sea la **PAÍS\_2 XS**, ya sea la **PAÍS\_1 XP**, o ambas), "*por trabajos efectivamente realizados en el extranjero*", no cabe duda de que tales retribuciones no formarían parte de aquellas que por importe de 1.273.965,97 euros declaró el sujeto pasivo en el Modelo 190. Aquellas retribuciones de 1.273.965,97 euros sólo pueden asociarse al cargo del Sr **Axy** como Presidente del Consejo de Administración de **XZ**, ya sea en las tesis de la Inspección (no "*ha quedado acreditado debidamente el estatus de XZ como retenedor por sustitución*"), ya sea en las tesis de la propia actora, toda vez que el invocado artículo 99.2 de la Ley del IRPF alude a aquel supuesto de sustitución en el ingreso de las retenciones a cuenta del IRPF entre empresas vinculadas, cuando el perceptor "*preste sus servicios a una entidad residente*", en este caso **XZ**, de ahí que los eventuales servicios "*en el extranjero*" que el Sr **Axy** habría prestado a la **PAÍS\_2 XS** y/o a la **PAÍS\_1 XP**, y respecto de cuyos rendimientos se insta aquella exención, en ningún caso quedarían amparados por aquel supuesto de sustitución al que alude el art. 99.2 citado.

Es por ello que las retribuciones de 1.273.965,97 euros declaradas por la interesada en la declaración Modelo 2016 del ejercicio 2016 (y respecto de las que la interesada declaró exentas 60.100 euros en atención a aquel precepto 7.p de la Ley del IRPF), únicamente podrían corresponderse (aún en las tesis de la actora), a "*rendimientos del trabajo*" que el Sr **Axy** hubiera prestado "*a una entidad residente vinculada*" como es **XZ** (art. 99.2 Ley del IRPF), siendo los únicos servicios que constan acreditados que en el ejercicio 2016 prestó el Sr **Axy** a la mercantil residente **XZ**, aquellos que derivan de su condición de Presidente del Consejo de Administración de la misma, y que, como antes ya hemos concluido, no resultan amparados por aquella exención de acuerdo con la jurisprudencia ya citada.

Por lo expuesto  
Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.