

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia n.º 366/2026 de 18 de septiembre de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 337/2022

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. *Aplicación a las retribuciones percibidas por administradores y miembros de los Consejos de Administración. Naturaleza mercantil de las retribuciones.* La naturaleza mercantil de las retribuciones no excluye, por sí sola, la aplicación de la exención, dado que el art. 17.2.e) de la LIRPF las califica expresamente como rendimientos del trabajo. La procedencia de la exención exige acreditar que los trabajos se realizaron efectivamente en el extranjero y que concurren los requisitos legalmente establecidos, sin que pueda descartarse automáticamente por tratarse de funciones propias de un administrador o consejero. En consecuencia, acreditada la realización de los trabajos en el extranjero, procede reconocer la aplicación de la exención dentro del límite de 60.100 euros anuales, conforme a la interpretación establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 20 de junio de 2022, recurso de casación 3468/2020.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCION 4ª****MADRID****SENTENCIA: 00366 / 2026**

P. DE LA CASTELLANA, 14 28046 MADRID

Teléfono: 913427995

Correo electrónico:

SERVICIO COMUN DE TRAMITACION

Equipo/usuario: 113

Modelo: **N40000 SENT TEXTO LIBRE ART 206.1.3º LEC**

N.I.G: 28079 23 3 2022 0003571

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000337 / 2022 /

Sobre: IMPUESTOS ESTATALES: RENTA

De D./ña. RENAULT ESPAÑA, S.A.

ABOGADO

PROCURADOR D./Dª. SOLEDAD FERNANDEZ URIAS

Contra D./Dª. TEAC

ABOGADO DEL ESTADO**S E N T E N C I A**

Ilmas. Sras./Sres.:

Presidente:

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Magistrados:

Síguenos en...



D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

D^a. MARÍA BELÉN CASTELLO CHECA

Madrid, a dieciocho de septiembre de dos mil veintiséis.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido por **RENAULT ESPAÑA, S.A.**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dña. Soledad Fernández Urías, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de diciembre de 2021**, relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2016, siendo la cuantía del presente recurso de 4.022,86 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por RENAULT ESPAÑA, S.A. y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dña. Soledad Fernández Urías, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de diciembre de 2021, solicitando a la Sala dicte Sentencia por la que declare nulo el acto administrativo impugnado y aquéllos de los que éste trae causa.

SEGUNDO: Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

TERCERO: No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, destacando los documentos que obran en el expediente, y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día nueve de septiembre de dos mil veintiséis, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

CUARTO: En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO: Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de diciembre de 2021, relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2016.

Antecedentes del presente recurso:

1.- Previa instrucción de las actuaciones que constan documentadas en el expediente administrativo, y formalización del Acta A02 nº 73165155 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.

2.- En virtud del [artículo 7.p\) de la Ley del IRPF](#), Renault España SA 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. Camilo.

3.- 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 Camilo es el Presidente del Consejo de Administración de RESA, ocupando igualmente cargos directivos en otras empresas del Grupo mundial Renault, como la suiza Renault Nissan Global Management, o la francesa Renault SAS.

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, RESA. 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 Camilo; así, las descripciones de visitas a

Síguenos en...



fábricas del grupo mundial están claramente relacionadas con sus puestos directivos en RSAS (inicialmente como Vicepresidente ejecutivo de fábricas y cadena de aprovisionamiento, y, luego, como Presidente o "Chief Executive Officer de RSAS") y en el grupo mundial, puestos directivos totalmente ajenos a su desempeño como Presidente del Consejo de Administración de RESA; en este sentido, se dice que el Sr Camilo "percibe y declara sus retribuciones en Francia (según la documentación aportada), siendo los pagadores de las mismas Renault Nissan Global Management SA, entidad residente en Suiza, y RSAS". 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 RESA; los desplazamientos del Sr. Camilo (incluida España, Sevilla en concreto) no se deben a que RESA lo desplace para realizar tales trabajos, de ahí que las retribuciones abonadas y declaradas exentas por RESA deben quedar plenamente sometidas al IRPF.

Además, en tanto que Presidente del Consejo de Administración de RESA, las retribuciones percibidas de RESA por el Sr Camilo 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. 73258440), donde se rebate lo allí sostenido por el sujeto pasivo, quien manifestaba que la mercantil RESA no había contabilizado ni declarado salario alguno en favor del Sr Camilo, haciéndose constar en la declaración Modelo 190 los salarios satisfechos al Sr Camilo por la mercantil suiza Renault Nissan Global Management, por ser el Sr Camilo residente en territorio español y actuar RESA 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.

4.- Contra tal Acuerdo de liquidación, la recurrente interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ("TEAC") reclamación económico-administrativa, la cual fue seguida bajo número de referencia 00/02720/2021.

Dicha reclamación fue desestimada por el TEAC mediante Resolución dictada en la sesión del día 20 de diciembre de 2021, contra la que se dirige este recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO: La controversia que nos ocupa se limita a dilucidar si resulta o no de aplicación la exención prevista en el [artículo 7 p\) de la Ley de IRPF](#) respecto de los rendimientos que D. Camilo obtuvo como consecuencia del desempeño de las funciones propias de su cargo de Director de Fabricación y Logística a nivel mundial en los periodos de referencia.

D. Camilo ocupaba un doble cargo en el ejercicio 2016: como Presidente del Consejo de Administración de RESA (cargo por el que no percibía retribución alguna de la sociedad española) y como Director de Fabricación y Logística a nivel mundial desde Renault Nissan Global Management S.A (cargo derivado de un contrato con esta sociedad suiza y por el que percibía unas retribuciones que en aquel ejercicio ascendieron a 1.273.965,97 euros).

La Inspección sostuvo en el Acuerdo de liquidación origen de este recurso la improcedencia de aplicar la exención que nos ocupa sobre la base de que: (i) no se había acreditado que los trabajos en el extranjero se hubiesen realizado por cuenta de RESA (es decir, no se había acreditado que RESA hubiese desplazado al trabajador) y que (ii) tratándose de rendimientos percibidos por el Presidente del Consejo de Administración, se trata de retribuciones de naturaleza mercantil a las que no resulta de aplicación la citada exención.

El TEAC considera que a los efectos de la exención aquí discutida, resulta intrascendente si el desplazamiento del Sr Camilo 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.

Por lo tanto, la controversia entre la Administración y la recurrente se centra en determinar si la exención resulta aplicable a los cargos de naturaleza mercantil, como es la Presidencia del Consejo de Administración de RESA por D. Camilo.

El [artículo 7 p\) de la Ley 35/2006](#), establece:

"Estarán exentas las siguientes rentas: (...)

Síguenos en...



p) 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."

El artículo 17.2 e) del mismo Texto Legal, determina:

"2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: (...)

e) 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."

La [sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2022, RC 3468/2020](#), ha resuelto la cuestión que se nos somete:

"TERCERO. - El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional. El primero de ellos establece que estarán exentos:

Como se ha indicado en los antecedentes, la Administración consideró que no resultaba aplicable la exención prevista en el [artículo 7.p\) LIRPF](#), y desarrollada en el [6 RIRPF](#), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por la única razón de que los Sres. (...), perceptores de los importes controvertidos en el marco del presente recurso, eran miembros del Consejo de Administración. No se discuten más extremos del régimen regulador de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, (entre otros, que en el territorio en que se realicen los trabajos, se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto; que la exención no supere el límite de 60.100 euros anuales, etc.) por lo que restringimos nuestro análisis a ese aspecto, refiriéndonos a otros, únicamente, en la medida que sea necesario para su mejor comprensión. (...)

Hemos dicho en ocasiones precedentes ([sentencias de 28 de marzo de 2019, rec. cas. 3774/2017](#), y de [25 de febrero de 2021, rec. cas. 1990/2019](#), que el [artículo 7, letra p\), LIRPF](#), "no 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, lo que no resulta incompatible con la finalidad de la exención (la internacionalización del capital humano con residencia".

Pero sobre la cuestión aquí debatida no nos hemos pronunciado aún.

A la vista de ello, puesto que interesa saber el concepto de rendimientos de trabajo, debemos acudir a lo dispuesto en el [artículo 17 LIRPF](#). No se produce una remisión expresa a él por parte del [artículo 7.p\) LIRPF](#), pero tampoco ofrece un concepto propio, a los efectos de la exención, de rendimientos de trabajo, ni siquiera, como hemos dicho, de trabajos efectivamente realizados en el extranjero. La remisión, pues, es implícita, puesto que es en dicho artículo, que no en otro diferente, donde se definen los rendimientos de trabajo. Las alegaciones de las partes comparten que la remisión debe entenderse realizada a dicho precepto.

El [artículo 17 LIRPF](#) se divide en tres apartados, siendo los dos primeros los que han polarizado el debate en las instancias, judicial y administrativa, previas. No se ha traído a colación su apartado tres, y nosotros tampoco lo traeremos puesto que nada aporta para solucionar la discrepancia suscitada. En cambio, a tal fin, sí son relevantes los otros dos apartados.

En el apartado 1 se dispone que se consideran rendimientos íntegros de trabajo "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas". Tras esta definición genérica se incluye en dicho apartado un listado abierto de contraprestaciones o utilidades que se consideran por el legislador incluidos en dicho concepto genérico (sueldos y salarios, prestaciones por desempleo, remuneraciones en concepto de gastos de representación, etc.).

En el apartado 2 se incluyen otra serie de prestaciones que se califican como rendimientos de trabajo, que no se corresponden con el concepto genérico de rendimientos de trabajo contenido en el párrafo primero del dicho apartado 1, pero que, por razones técnicas, tienen la consideración, pese a ello y en todo caso, de rendimientos de trabajo, tales como las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, las becas y las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad. La lista de supuestos incluida en el apartado 2 tiene carácter cerrado, a diferencia, como se ha dicho ya, de la incluida en el apartado 12. Prueba de la heterogeneidad del contenido de este apartado 2 es que en esa lista se comprenden, además de los supuestos ya indicados, varios más. Nos interesa citar dos de ellos:

e) 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. (...)

j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

En relación con este último se advierte que se trata de una relación laboral, aunque especial, que no está incluida en el apartado 1, señal inequívoca de que no todas las relaciones laborales, propiamente dichas, están incluidas en dicho apartado, y de que no existen razones para excluir la aplicación de la exención a los supuestos incluidos en el apartado 2 por el único motivo de tal inclusión en el mismo.

En relación con la hipótesis prevista en la citada letra e) procede tener presente que, pese a lo dispuesto en ella, la Administración, siguiendo el criterio de diversas consultas de la Dirección General de Tributos, sostiene que la exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo y, en particular, a los que ahora nos ocupan, esto es, las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración.

Es una interpretación restrictiva que no tiene apoyo en una interpretación literal, lógica, sistemática y finalista del artículo 7, p) LIRPF. Carece de sentido admitir que en el ámbito de la exención no se incluyan las retribuciones de los administradores, aunque existe una previsión expresa en dicha letra e) del artículo 17.2 LIRPF, sin discutir la categoría del trabajador realizado, máxime cuando, como ha quedado acreditado en la instancia, las retribuciones percibidas por los dos administradores derivan del ejercicio de funciones ejecutivas y de gestión; y esa valoración no puede revisarse en casación.

No puede, por principio, rechazarse que los rendimientos percibidos por los administradores y miembros del consejo de administración pueden acogerse a la exención controvertida. Eso es lo que ha sucedido en esta ocasión, puesto que se llega a esa conclusión sin entablarse, propiamente hablando, un debate sobre qué clase de trabajos son los realizados en el extranjero.

El artículo 4 del Código Civil, establece que "procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón".

En el artículo 14 LGT se consagra que la prohibición de la analogía se extiende a las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Sucede, sin embargo, que ni la sentencia recurrida ni AZVI se apoyan en la analogía para concluir que las prestaciones controvertidas, percibidas por los dos miembros del consejo de administración de dicha mercantil, están exentas.

Ello es así, puesto que, como declara la STS de 8 de junio de 2022, ref. cas. 6662/2019 "una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas, pues mientras la primera -proscrita- constituye una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda, por el contrario, tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma en el marco de la realidad social en el que la misma se aplica. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos. Lo prohibido por el artículo 14 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias, pero dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio

específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias".

No estamos, por tanto, en el ámbito de la analogía, nos movemos en el campo de la interpretación.

No existen criterios específicos para las exenciones, acabamos de decir. A las exenciones se aplican también los criterios recogidos en el [artículo 12 LGT](#), que establece en su apartado 1 que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el [apartado 1 del artículo 3 del Código Civil](#). Éste, por su parte, dispone que "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Pues bien, no puede desconocerse que la exención controvertida se inscribe en el marco de una política económico fiscal encaminada a favorecer la internacionalización de las empresas en territorio español, mejorando su competitividad mediante la reducción de la carga tributaria de los trabajadores.

De otro lado, el apartado 2 de dicho artículo 12 dispone que "en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda". Es claro que, en esta ocasión, los términos "rendimientos de trabajo" se definen, por remisión implícita, a lo dispuesto en el [artículo 17 LIRPF](#).

Hemos dicho que no se contiene en el [artículo 7.p\) LIRPF](#) una remisión expresa al artículo 17, pero también hemos afirmado que implícitamente sí se realiza una remisión a dicho artículo, a todo el artículo en su conjunto; no solo al apartado 1, sino también al apartado 2. Obviamente, algunos de los supuestos reflejados en este último, son rendimientos de trabajo incluidos por el legislador en el mismo, por razones técnicas; pero la calificación como rendimientos de trabajo de otra serie de supuestos, no parece contraria, conceptualmente hablando, a tal naturaleza, y, en todo caso, es una calificación legal expresa. La Administración, en cambio, reduce el ámbito de la exención, sin apoyo legal, llevando a cabo una interpretación restrictiva, en la medida en que excluye, ya de partida, la aplicación al caso de la letra e) del apartado 2 del artículo 17.

El caso que nos ocupa es diferente al abordado en [nuestra sentencia de 21 de marzo de 2021, rec. cas. 5596/2019](#), en la que se declara que, si bien 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".

En respuesta a la cuestión con interés casacional declaramos que, en las circunstancias concurrentes en la presente ocasión, la exención prevista en el [artículo 7.p\) LIRPF](#) sí puede aplicarse a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración."

El Alto Tribunal concluye que la cuestión se resuelve en si pueden encuadrarse los trabajos realizados, en el extranjero, por parte de los dos miembros del Consejo de Administración en labores ejecutivas y de gestión.

Respecto a esta cuestión, el TEAC señala lo siguiente:

"En síntesis, retomando el asunto que aquí nos ocupa, de instarse la exención de retribuciones satisfechas al Sr Camilo por empresas radicadas en el extranjero (ya sea la suiza Renault Nissan Global Management, ya sea la francesa Renault SAS, 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 Camilo como Presidente del Consejo de Administración de RESA, ya sea en las tesis de la Inspección (no "ha quedado acreditado debidamente el estatus de RESA 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 RESA, de ahí que los eventuales servicios "en el extranjero" que el Sr Camilo habría prestado a la suiza Renault Nissan Global Management y/o a la francesa Renault SAS, 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."

Por lo tanto, no existe discusión acerca del lugar donde se realizaron los trabajos, en el extranjero. Ahora bien, la Administración sostiene que no existía obligación de retener por la recurrente por no ser los trabajos realizados por el consejero, por cuenta de la recurrente. Pero en la demanda se contiene un razonamiento sobre este particular que debemos asumir. Se señala:

"Téngase en cuenta que, como hemos dejado señalado anteriormente, de haber sido el órgano inspector quien hubiese planteado esta tesis mi representada habría podido solicitar la devolución de las cantidades ingresadas; en efecto, si hubiera sido la Inspección la que hubiese argumentado que el ingreso de la retención necesariamente implicaba que las retribuciones estaban vinculadas al trabajo como Presidente de RESA (porque en virtud del mencionado artículo 99.2 de la Ley del IRPF sólo cabe este supuesto de retención por sustitución en casos de que los servicios se presten en España), mi mandante podría haber argumentado que, precisamente por no concurrir esta circunstancia, no existía obligación de ingresar retención alguna para RESA (pues las retribuciones correspondían a trabajos realizados a favor de otras empresas del grupo por funciones propias de su cargo de Director de Fabricaciones y Logística)."

No resulta controversia sobre que los trabajos se realizaron en el extranjero y, por ello, sería de aplicación la exención. Pero si lo que sostiene la Administración es que las retribuciones se abonaron fuera de España y por sujetos distintos de la recurrente, obviamente la recurrente no tendría obligación de retener por tales conceptos y sería procedente la devolución de lo ingresado.

Pero lo que afirma la Administración es que la exención hasta el máximo de 60.100 euros (artículo 7 p de la Ley 35/2006), no procede. Aunque sí la retención.

Ello es contradictorio, porque si hay obligación de retención por trabajos realizados en el extranjero, es obvio que debe aplicarse la exención, tal como concluimos en [nuestra sentencia de 19 de febrero de 2020, dictada en el recurso 485/2017](#), confirmada por la antes citada [sentencia del TS de 20 de junio de 2022](#).

A esta misma conclusión nos lleva la afirmación contenida en la Resolución impugnada:

"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 Camilo percibió retribuciones en el ejercicio 2016 de las mercantiles del Grupo Renault radicadas en Suiza y Francia. 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 suiza RNMG 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 francesa 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 RNMG (24.248) y la retención que figura en la declaración de impuestos francesa (145.033), se obtiene una cifra de 1.407.815,74 euros".

Porque si la cuestión radica en el abono por la recurrente de 1.273.965,97 euros, según lo declarado, la invocación de la recurrente de que aquel importe de retribuciones de 1.273.965,97 euros no fue satisfecho por RESE, sino por Renault Nissan Global Management (radicada en Suiza), y que la mercantil residente en territorio español RESA 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, debe ser asumida, pues en el Modelo 190 los salarios satisfechos al Sr Camilo por la mercantil suiza Renault Nissan Global Management, por ser el Sr Camilo residente en territorio español y actuar RESA como sustituto de la pagadora no residente en lo que hace al ingreso de las correspondientes retenciones y no consta abono por parte de la recurrente de cifra alguna, por los trabajos realizados en España. En la Resolución impugnada se señala que existe discusión sobre si en el IS la recurrente se dedujo como gasto de 1.273.965,97 euros en concepto de salarios, cuestión esta negada por la recurrente.

Pues bien, lo cierto es que lo que ha resultado acreditado es que los trabajos se realizaron en el extranjero y que la recurrente tiene derecho a la exención del artículo 7 p de la LIRPF, sin que conste que el Sr. Camilo haya percibido retribución adicional a la señalada por la actora. Y si se admite que las retribuciones fueron abonadas y declaradas en el extranjero por el Sr. Camilo, tendríamos que convenir con la actora, que no existía obligación de retener, y esto es algo que la Administración no admite.

TERCERO: Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que **estimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto por **RENAULT ESPAÑA, S.A.**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dña. Soledad Fernández Urías, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 20 de diciembre de 2021**, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y, en consecuencia, **debemos anularla** y la **anulamos**, con imposición de costas a la demandada.

Síguenos en...



Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción](#) justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el [artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985](#), y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción](#) justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el [artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985](#), y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjuicio, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

