

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID*Sentencia n.º 260/2026 de 4 de mayo de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 977/2023***SUMARIO:**

IRPF. Deducciones. Doble imposición internacional. Modelo de Convenio de Doble Imposición Internacional de la OCDE. El actor es trabajador de la mercantil española, y prestó servicios en Francia durante el ejercicio 2020, a favor de su establecimiento en Francia por acuerdo de ambas mercantiles pertenecientes al mismo grupo, siendo retribuido por la primera, que refacturó los servicios a la segunda. Presentó su declaración en España del IRPF-2020 correspondiente al ejercicio 2020 y fue sometido a imposición en Francia por las rentas del trabajo percibidas por su trabajo realizado en ese país. Las remuneraciones se pagaron en nombre de un empleador que era residente del otro Estado (Francia). Entiende la Sala que no concurren todos los requisitos del artículo 15.2 del Convenio para que el actor nada hubiera tenido que tributar en Francia, en la medida que la retribución recibida de la empresa española por el trabajo desarrollado en Francia a favor del establecimiento francés, fue por cuenta de esta, en virtud de los acuerdos entre ambas empresas. Por tanto, no hay razón para entender que los rendimientos recibidos por el actor por los trabajos realizados en Francia y por los que satisfizo impuestos en aquel país, no estuvieran incluidos en la declaración de la renta española, por más que aparezca en blanco el modelo 190 español, teniendo en cuenta que la mercantil española refacturó a la francesa los servicios prestados por el actor, por lo que debe aplicarse la deducción por doble imposición internacional.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**SENTENCIA****Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009730

NIG:28.079.00.3-2023/0067547**Procedimiento Ordinario 977/2023 TRIBUTARIO****Demandante:**D./Dña. Josefa y D./Dña. Justo

PROCURADOR D./Dña. JOSÉ MANUEL JIMÉNEZ LÓPEZ

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 260/2026**Presidente:****D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU****Magistrados:****D. CARLOS VIEITES PÉREZ****Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ****D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO****D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO**

En Madrid a 4 de mayo de 2026.

Síguenos en...



Visto el recurso número 977/2023, interpuesto por DON Justo y DOÑA Josefa representados por el Procurador de los Tribunales Don José Manuel Jiménez López, y asistidos por el Letrado Don José María Leis Mayán, frente a la resolución de TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 26 de septiembre de 2023, que desestimó la reclamación n.º NUM000 formulada frente a la resolución de recurso de reposición de la resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 0A/2020, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto el recurso y recibido el expediente administrativo, fue emplazada la parte recurrente para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que, tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acto recurrido.

SEGUNDO. -La representación procesal de la parte demandada contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó pidiendo la desestimación del presente recurso.

TERCERO. -Recibido el pleito a prueba, se practicaron todas las admitidas, con el resultado que obra en autos, quedaron los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo.

CUARTO. -La cuantía del proceso ha quedado fijada en 12.565 €.

QUINTO. -El acto de votación y fallo de este recurso ha tenido lugar el 28 de abril pasado, habiendo quedado concluso para sentencia.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. **Sr. D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO.**

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. - Pretensión ejercitada.

DON Justo y DOÑA Josefa ejercitan pretensión declarativa de nulidad de resolución de TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 26 de septiembre de 2023, que desestimó la reclamación n.º NUM000 formulada frente a la resolución de recurso de reposición de la resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 0A/2020, con estimación de la deducción por doble imposición internacional para el ejercicio, por un importe total de 12.565 euros, más los posibles intereses que se devenguen.

SEGUNDO.- Actuación impugnada.

La resolución de TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 26 de septiembre de 2023, que desestimó la reclamación n.º NUM000 formulada frente a la resolución de recurso de reposición de la resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación con relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 0A/2020, de la que se extraen las siguientes consideraciones:

? La retribución percibida por el reclamante solo podía ser sometida a tributación en España, no existiendo una doble imposición que deba ser evitada, pues de conformidad con el [artículo 15.2 del Convenio entre España y Francia](#) para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, se cumplen todos y cada uno de los requisitos previstos para ello, ya que la propia parte reclamante reconoce que la remuneración percibida fue abonada por la entidad española y no por la francesa del grupo, tal y como consta en el certificado aportado.

TERCERO. - Motivos de la impugnación.

Se extraen las siguientes consideraciones de la demanda, relativas a la actuación impugnada, en que los recurrentes fundan su pretensión:

Síguenos en...



? Don Justo estuvo vinculado a la entidad THALES ESPAÑA GRP, SA en el ejercicio 2020, en virtud de una relación de carácter laboral, entidad de la que percibió la totalidad de su salario, en concreto, como refleja el certificado de ingresos y retenciones:

? Retribución dineraria: 182.494,51 euros.

? Ingreso a cuenta sobre retribución dineraria: 70.561,69 euros.

? Retribución en especie: 18.125,38 euros

? Ingreso a cuenta sobre retribución en especie: 7.267,22 euros.

? Ingreso a cuenta sobre retribución en especie repercutido: 12,83 euros.

? Dichos importes reflejan la retribución total por su trabajo, desarrollado en España y en Francia, no percibiendo ninguna retribución en el extranjero.

? Desarrolló su trabajo en Francia durante 68 días laborables, por los que se preparó una nómina espejo para ingresar las retenciones impuestas por su normativa fiscal de aquel país, por unos ingresos correspondientes de 77.160 €, ingresándose 12.539 € en concepto de retenciones mensuales, además de una cuota por importe de 26 €, en total 12.565 €.

? De la retribución total percibida y abonada por Thales España GRP SA, 77.160 € fueron sometidos a tributación tanto en España como en Francia, habida cuenta que en España presentó su declaración de la renta por todos los ingresos.

? España tendría potestad exclusiva para grabar el salario percibido en Francia si concurren las tres circunstancias que recoge el artículo 15.2 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, lo que no era el caso ya que parte del salario percibido abonado por THALES ESPAÑA, GRP, S.A. fue refacturado a THALES COMMUNICATIONS AND SECURITY SAS, por lo que no se daba el requisito de la letra C) del artículo 15, ya que las remuneraciones han sido soportadas por el establecimiento permanente que THALES tiene en Francia, acompañando copia de las facturas que así lo justifica.

? La Administración tributaria reconoció la procedencia de la deducción por doble imposición internacional en el ejercicio 2018 al entender que no procedía a practicar liquidación provisional y en los ejercicios 2019 y 2022, habiéndose aplicado directamente en la declaración del impuesto sobre la renta. En el ejercicio 2021 ha sido admitida parcialmente en atención a la documentación de que disponía la Administración.

CUARTO. - Oposición a la pretensión.

La ABOGACÍA DEL ESTADO interesa la desestimación del recurso, por considerar que la actuación administrativa en cuestión resulta conforme a derecho, extrayéndose de su contestación las siguientes consideraciones:

? El hecho de que la entidad española haya refacturado los gastos en concepto de salarios devengados en España no determina que el pagador de la renta salarial sea la entidad francesa ni la existencia de una obligación fiscal del demandante con el fisco francés.

? Según el CDI Hispanofrancés, el demandante no tenía que haber tributado en Francia, al residir en Francia tan sólo 68 días del ejercicio 2020 y ser el pagador la entidad española.

? Si THALES SIX GTS FRANCE efectuó la retención, se trata de un pago indebido, porque no es el pagador del salario del demandante, y, por tanto, dicha tributación sería reclamable a las autoridades fiscales francesas.

QUINTO. - Sobre la procedencia de la deducción por doble imposición internacional por la tributación de las rentas obtenidas en el extranjero.

Síguenos en...



La resolución de recurso de reposición de la resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación con relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 0A/2020, razonaba sobre la cuestión de la siguiente manera:

[...]el obligado tributario no ha acreditado que el importe declarado en Francia haya estado efectivamente sometido a doble imposición.

Así, desconocemos en qué medida dicha cuantía se corresponde con el número de días que manifiesta haber estado desplazado a Francia, puesto que la cuantía de rendimientos declarados en su autoliquidación presentada en Francia no coincide, considerando los rendimientos íntegros percibidos por el total del año certificados por su pagador, con los que corresponderían por el número de días que manifiesta haber efectuado su trabajo en Francia, a saber, un total de 68 días.

[...] En definitiva, al no aportar elementos que prueben que las retribuciones que han tributado en Francia se correspondan con las consignadas en el modelo 190, y que por tanto han estado efectivamente sometidas a doble tributación, tales como el contrato de trabajo, acuerdo y condiciones específicas de los desplazamientos, justificantes de las cantidades cobradas correspondientes al trabajo desarrollado en territorio francés, no queda acreditado el cumplimiento de los requisitos previstos en el [artículo 80 de la LIRPF](#).

La cuestión planteada se ciñe a determinar si la Administración ha actuado correctamente al no aplicar al actor, residente fiscal en España en el ejercicio examinado, la deducción por doble imposición internacional, por los impuestos satisfechos en Francia por el trabajo desarrollado allí.

El [artículo 80 de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), dedicado a la deducción por doble imposición, establece reglas para corregir los efectos de la doble imposición internacional en los siguientes términos:

[...] 1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

El citado precepto establece como regla para el cálculo de la deducción, la cantidad menor entre el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales, o bien el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

En cuanto al Estado en que se deba tributar por las rentas del trabajo obtenidas en el Estado distinto al de la residencia, interesa destacar el contenido del [artículo 15.2 del Convenio entre España y Francia](#) para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, que determina la tributación exclusiva en el Estado de residencia de las rentas obtenidas en el territorio de no residencia cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El perceptor permanece en el otro Estado, en uno o varios períodos, en total no más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado; y
- b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de un empleador que no es residente del otro Estado; y
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tiene en el otro Estado.

El actor sostiene que España no tenía potestad exclusiva para grabar el salario percibido en Francia porque no concurrían las tres circunstancias que recoge el artículo 15.2 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, en concreto la prevista en la letra c), ya que parte del salario percibido abonado por THALES ESPAÑA, GRP, S.A. fue refacturado a THALES COMMUNICATIONS AND SECURITY SAS, es decir, que las remuneraciones fueron soportadas por el establecimiento permanente que Thales tenía en Francia, acompañando a la demanda copia de las facturas que así lo justifica.

En relación a la concurrencia del requisito establecido en la letra b), en [nuestra sentencia n.º 2/2026, de 19 de enero de 2026, dictada en el PO 490/2023, nos referíamos a la Consulta Vinculante V0224-15, de 21 de enero de 2015](#), de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, relativa a un trabajador residente en España desplazado a Argentina, que concluía que no era de aplicación siempre y cuando la parte del salario pagada por la empresa española se hiciera por causa del trabajo realizado en Argentina.

Resulta que en lo fundamental nos enfrentamos a una cuestión probatoria, como ha observado el TEAR en su resolución, de cuyo resultado resultará si se cumplen todos los requisitos para apreciar que el actor nada tuvo que tributar en Francia, y si además el mismo tributó allí por parte de las rentas que se le gravan en España. Resulta así que:

?El actor, trabajador de la mercantil THALES ESPAÑA, GRP, S.A., prestó servicios en Francia durante el ejercicio 2020, a favor de THALES COMMUNICATIONS AND SECURITY SAS, por acuerdo de ambas mercantiles pertenecientes al mismo grupo, siendo retribuido por la primera, que refacturó los servicios a la segunda.

?Presentó declaración en España del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2020 y fue sometido a imposición en Francia por las rentas del trabajo percibidas por su trabajo realizado en ese país.

Debe apreciarse de lo expuesto que no concurren todos los requisitos del artículo 15 del Convenio, para que el actor nada hubiera tenido que tributar en Francia, en la medida que la retribución recibida de THALES ESPAÑA, GRP, S.A., por el trabajo desarrollado en aquel país a favor de THALES COMMUNICATIONS AND SECURITY SAS, fue por cuenta de esta, en virtud de los acuerdos entre ambas empresas, es decir, las remuneraciones se pagaron en nombre de un empleador que era residente del otro Estado (Francia).

Con semejante resultancia, no hay razón para entender que los rendimientos recibidos por el actor por los trabajos realizados en Francia y por los que satisfizo impuestos en aquel país, no estuvieran incluidos en la declaración de la renta española, por más que aparezca en blanco el modelo 190 español unido al expediente administrativo, teniendo en cuenta que la mercantil española refacturó a la francesa los servicios prestados por el actor.

No tiene por qué coincidir la cuantía de rendimientos declarados en la autoliquidación presentada en Francia con los rendimientos íntegros percibidos por el total del año certificados por su pagador, por el número de días que manifiesta haber efectuado su trabajo en Francia, a saber, un total de 68 días, pues a este respecto conviene señalar que, de la facturas aportadas por el actor, parece que no tributó en Francia por todos los ingresos recibidos correspondientes a los servicios prestados en aquel país, que fueron muy superiores.

En definitiva, constan elementos suficientes de prueba para apreciar que las retribuciones por las que el actor ha tributado en Francia lo han sido también en España, y que por tanto han estado efectivamente sometidas a doble tributación, quedando acreditado el cumplimiento de los requisitos previstos en el [artículo 80 de la LIRPF](#).

En méritos a lo expuesto cabe atender a la pretensión del actor, debiendo aplicarse por tanto la deducción correspondiente.

SEXTO. - Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto por el [artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional](#), procede imponer a la demandada las costas del recurso, que se fijan en un máximo de 2.000 €, más el IVA que correspondan, de acuerdo con su número cuatro.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por DON Justo y DOÑA Josefa frente a la resolución de TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 26 de septiembre de 2023, que desestimó la reclamación n.º NUM000 formulada frente a la resolución de recurso de reposición de la resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación con relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 0A/2020, que anulamos, así como las resoluciones de que trae causa, debiendo rectificarse la liquidación practicada en los términos indicados en el fundamento quinto.

Y con imposición de costas del recurso en los términos señalados.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa](#), con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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 tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, 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).