ÍNDICE

Informa

IMPUTACIÓN TEMPORAL
IS. CONTRAPRESTACIÓN FIJA Y VARIABLE. 149738-CONTRAPRESTACIÓN PARTE FIJA E IMPORTE VARIABLE EN AÑOS SUCESIVOS. pág. 2

Consulta de la DGT

IMPUTACIÓN
IS. DISTRIBUIDORA DE SOFTWARE. Las licencias de software y su mantenimiento se imputan en el Impuesto sobre Sociedades conforme al devengo contable
La DGT exige determinar previamente si el distribuidor actúa como principal o agente: la periodificación depende de las obligaciones contractuales y no deriva automáticamente de la duración del contrato ni de la fecha de facturación. pág. 3

Consulta ICAC

Criterios contables y fiscales en 2026 sobre la imputación temporal de gastos e ingresos:
BOICAC 146/2026 Consulta 4 Sobre la imputación temporal de gastos e ingresos pág. 5

Sentencia

RETRIBUCIÓN ADMINISTRADORES Y DIRECTIVOS
IRPF. EXENCIÓN TRABAJOS EN EL EXTRANJERO. La Audiencia Nacional reconoce la aplicación de la exención por trabajos en el extranjero a las retribuciones de administradores y directivos que ejercen funciones ejecutivas y de gestión
La naturaleza mercantil del cargo no impide aplicar la exención del artículo 7.p) de la LIRPF cuando las retribuciones corresponden a trabajos efectivamente realizados en el extranjero. La Audiencia Nacional sigue la doctrina del Tribunal Supremo y rechaza la regularización practicada por la Inspección a Renault España. pág. 7

Informa

IMPUTACIÓN TEMPORAL

IS. CONTRAPRESTACIÓN FIJA Y VARIABLE. Pregunta del informa sobre la contraprestación parte fija e importe variable en años sucesivos.

Fuente: web de la AEAT Enlace: INFORMA 149738

PREGUNTA

Una entidad recibe, por los servicios prestados, como contraprestación una cantidad fija y otra variable complementaria vinculada al rendimiento efectivo y en función de determinadas magnitudes que se concretan en el ejercicio siguiente, mediante la emisión de la factura complementaria correspondiente. ¿Cuál es criterio de imputación temporal aplicable?

RESPUESTA

Los artículos 10.3 y 11 de la LIS establecen que la base imponible es el resultado contable, corregido por los ajustes fiscales en caso de que la normativa del Impuesto contenga criterios de valoración, de calificación o de imputación de ingresos y gastos diferentes a los contables.

De acuerdo con la norma de registro y valoración 14ª del PGC, desarrollada por la Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC, el registro de los ingresos y gastos debe realizarse obligatoriamente aplicando el principio de devengo. **La contraprestación adicional deberá incorporarse al precio de la transacción en la medida en que, en el ejercicio que se devenga la parte fija, procediera estimarla sin que fuera altamente probable una reversión significativa del ingreso. En caso contrario,** el importe solo se reconocerá cuando se resuelva la incertidumbre que condicionaba el derecho de la consultante a percibirlo. El ingreso así determinado se integrará en la base imponible en el período impositivo de su devengo, conforme a los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS.

Por otra parte, respecto a la posibilidad de que pueda tratarse de una **operación con precio aplazado** a efectos del artículo 11.4 de la LIS, no cabe dicha opción ya que las operaciones con precio aplazado son aquellas en las que **el precio es cierto en el momento de realizarse la operación**, si bien la contraprestación pactada será exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, y el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo es superior al año, y en este caso el derecho a percibir un importe adicional se encuentra condicionado a hechos futuros e inciertos.

Normativa/Doctrina

- Artículo 10 Ley 27 / 2014 , de 27 de noviembre de 2014 .
- Artículo 11 Ley 27 / 2014 , de 27 de noviembre de 2014 .
- Consulta Vinculante de la D.G.T. V 5514 - 2026 , de 07 de septiembre de 2026

Consulta

IMPUTACIÓN

IS. DISTRIBUIDORA DE SOFTWARE. Las licencias de software y su mantenimiento se imputan en el Impuesto sobre Sociedades conforme al devengo contable

La DGT exige determinar previamente si el distribuidor actúa como principal o agente: la periodificación depende de las obligaciones contractuales y no deriva automáticamente de la duración del contrato ni de la fecha de facturación.

Fecha: 06/07/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Consulta DGT V5120-26 de 06/07/2026

SÍNTESIS: Licencias de software y mantenimiento: imputación conforme al devengo contable. La DGT confirma que los ingresos y gastos deben imputarse según su correcto tratamiento contable, sin que la fecha de facturación determine su integración fiscal. Previamente debe analizarse si la entidad actúa como agente, reconociendo únicamente su comisión, o como principal, atendiendo al cumplimiento de las obligaciones contractuales. Cuando proceda la periodificación contable, será también aplicable fiscalmente, sin ajustes extracontables por este motivo.

HECHOS EXPUESTOS POR LA CONSULTANTE

- La **entidad consultante distribuye software, hardware y accesorios** en España y Portugal. Su ejercicio fiscal comienza el 1 de mayo y termina el 30 de abril del año siguiente.
- Adquiere a su matriz italiana licencias temporales de software y servicios de mantenimiento, que también comercializa a terceros. Las licencias permiten utilizar el programa durante un plazo determinado, sin obligación de soporte adicional una vez vendidas. El mantenimiento comprende actualizaciones, corrección de errores y asistencia informática durante la vigencia del contrato.
- Los contratos pueden ser mensuales, anuales o plurianuales. La entidad periodifica contablemente los ingresos y gastos durante su duración cuando afectan a varios ejercicios.

CUESTIÓN PLANTEADA

- Se pregunta si esa periodificación contable resulta admisible en el Impuesto sobre Sociedades, sin ajustes extracontables, o si debe imputarse todo el ingreso o gasto al período en que se emite la factura.

CONTESTACIÓN DE LA DGT

- La DGT, apoyándose en un informe del ICAC, establece que **el tratamiento fiscal sigue al tratamiento contable correctamente aplicado,** porque la LIS no contiene para estas operaciones una regla especial de imputación temporal. Sin embargo, antes de aceptar la periodificación deben analizarse la posición de la entidad y los compromisos asumidos.

a) Determinación previa: actuación como principal o agente

La entidad debe comprobar si controla las licencias o servicios antes de transferirlos al cliente:

- **Si actúa como agente o por cuenta ajena,** reconocerá como ingreso **únicamente la comisión o margen que le corresponda por organizar el suministro**. El ICAC apunta que esta podría ser la situación descrita, aunque debe verificarse atendiendo a las condiciones reales de las operaciones.
- **Si actúa como principal o por cuenta propia,** reconocerá los **ingresos y gastos de la operación conforme al devengo** y al cumplimiento de sus obligaciones frente al cliente.

b) Tratamiento de los costes cuando actúa como principal

- Los importes satisfechos por las licencias pueden constituir un **inmovilizado intangible**, si cumplen los requisitos contables para ello, o un **gasto periodificable** durante la duración del contrato. Los costes de mantenimiento deben registrarse conforme al devengo del servicio.

- Por tanto, no cabe considerar automáticamente cualquier adquisición de licencias como un gasto distribuible linealmente.

c) Reconocimiento de los ingresos

- Debe analizarse si la licencia constituye una obligación separada o si forma parte de una prestación conjunta con otros servicios, como el mantenimiento.
- Los ingresos se reconocerán **cuando se cumplan las obligaciones asumidas**, conforme a la normativa contable. La consulta no admite de manera incondicionada una periodificación constante de todos los ingresos por el mero hecho de que el contrato sea anual o plurianual.

d) Consecuencias en el Impuesto sobre Sociedades

- Cuando la normativa contable exija periodificar los ingresos o gastos, esa distribución temporal será también aplicable fiscalmente y **no procederá un ajuste extracontable por este motivo.**
- La fecha de emisión de la factura no obliga a imputar íntegramente el importe a ese ejercicio. La conclusión queda condicionada a que la contabilización refleje la verdadera naturaleza económica de la operación.

La DGT deja fuera de su análisis la correcta valoración de las operaciones vinculadas con la matriz.

Preceptos y normas en los que se apoya

Artículo 10.3 LIS. Establece que la base imponible parte del resultado contable, corregido por las reglas fiscales que correspondan.
Artículo 11.1 LIS. Exige imputar los ingresos y gastos según el devengo contable, con independencia del cobro o pago y respetando su correlación.
Artículo 17.1 LIS. Remite a los criterios contables de valoración, con las correcciones previstas en la LIS.
Artículo 34.2 del Código de Comercio. Obliga a atender a la realidad económica de las operaciones y no solo a su forma jurídica.
Marco Conceptual del PGC, apartados 3.º, 4.º y 5.º. Recoge el principio de devengo y las definiciones y criterios de reconocimiento de ingresos, gastos y demás elementos contables.
NRV 14.ª y 21.ª del PGC. Regulan, respectivamente, el reconocimiento de ingresos por transferencia del control y la contabilización de operaciones entre empresas del grupo.
Artículo 8 de la Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021. Permite determinar si las obligaciones se cumplen a lo largo del tiempo o en un momento determinado.
Artículo 26 de la misma Resolución. Distingue la actuación como principal o agente y, con ello, el reconocimiento del ingreso bruto o de la comisión.
Artículo 29 de la misma Resolución. Contiene los criterios específicos para reconocer los ingresos derivados de acuerdos de cesión de licencias.

Consulta ICAC

Criterios contables y fiscales en 2026 sobre la imputación temporal de gastos e ingresos:

BOICAC 146/2026 Consulta 4 Sobre la imputación temporal de gastos e ingresos

Fecha: 24/09/2026 Fuente: web del ICAC Enlace: BOICACNº 146/2026 Consulta 4 de 24/09/2026

La empresa consultante:

- Tiene como objeto social la prestación de servicios relacionados con la oferta y distribución de software, hardware y accesorios de cualquier clase.
- Tiene el ejercicio partido: Su ejercicio contable se inicia el 1 de mayo de cada año natural y finaliza el 30 de abril del siguiente ejercicio.
- **Principales operaciones:**
  1) **Adquisiciones de servicios intracomunitarios con la matriz:**
     - **Arrendamiento de licencias.** Se trata de una licencia de software limitada su uso en el tiempo, en circunstancias normales de duración anual, ampliable hasta tres años, sin limitación de funciones y otros servicios durante toda su vigencia. Una vez se ha vendido dicha licencia la misma no conllevará obligación de soporte alguno por parte del vendedor.
     - **Servicios de mantenimiento de software.** Este servicio consiste esencialmente en dar soporte al cliente (con ciertas limitaciones), consistente en la implementación del lanzamiento de nuevas versiones del software, corrección de errores y soporte informático remoto de primer nivel, para aplicaciones simples. El compromiso con el cliente es duradero durante toda la vigencia del contrato, normalmente un año, pero este puede tener una duración plurianual, según las características especiales del mismo.
  2) **Prestaciones de servicios en operaciones interiores corrientes y entregas intracomunitarias de servicios a terceros, inicialmente sin ningún tipo de vinculación:**
     - **Arrendamiento de licencias.** Se trata de una licencia de software limitada su uso en el tiempo, en circunstancias normales de duración anual, ampliable hasta tres años, sin limitación de funciones y otros servicios durante toda su vigencia. Una vez se hubiera vendido dicha licencia no conlleva obligación de soporte alguno por parte del vendedor.
     - **Servicios de mantenimiento de software.** Este servicio consiste esencialmente en dar soporte al cliente en la implementación del lanzamiento de nuevas versiones del software, corrección de errores y soporte informático remoto de primer nivel, para aplicaciones simples. El compromiso con el cliente es duradero durante toda la vigencia del contrato, normalmente un año, pero este puede tener una duración plurianual, según las características especiales del mismo.

Las operaciones, tanto las adquisiciones como las prestaciones pueden tener duración mensual, anual o plurianual.

En su respuesta, el ICAC reproduce el artículo 26 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, poniendo especial énfasis la distinción entre si la empresa actúa por cuenta propia o actúa por cuenta ajena, esto es, si la consultante actúa como principal o como agente:

➔ **Si la empresa actúa por cuenta propia** (controla el bien o servicio antes de que se transfiera al cliente) **reconocerá ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación que espera recibir a cambio del bien o servicio transferido.**

la empresa no controla necesariamente un bien si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente.

➔ **Si la empresa actúa por cuenta ajena** (no controla el bien o servicio antes de transferirlo) **reconocerá ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión que espere recibir a cambio de organizar para un tercero el suministro del bien o servicio especificado.**

El ICAC concluye que la consultante parece estar actuando como agente, es decir por cuenta ajena, y lo deduce de la descripción de las similares relaciones comerciales que la empresa tiene con su matriz a la que adquiere los servicios que por su parte presta a terceros no vinculados. Por tanto, **deberá reconocer ingresos de actividades ordinarias por el importe del pago o comisión que espere recibir a cambio de organizar, en este caso para su matriz, el suministro del bien o servicio especificado con terceros.**
En caso contrario, si controlara cada bien o servicio antes de que se transfiera al cliente estaría actuando como principal.

Ante hechos idénticos (puede que se trate de la misma entidad consultante) la DGT en su Consulta Vinculante V5120-26 de 6 de julio de 2026 contesta a la consulta sobre el reconocimiento y periodificación de los ingresos según el consultante actúe por cuenta propia(como principal) o por cuenta ajena (como agente)

➔ **Si la empresa actúa por cuenta propia (controla el bien o servicio antes de que se transfiera al cliente)**
Los ingresos y gastos derivados de dichos contratos deberían imputarse conforme al cumplimiento de las obligaciones asumidas y al devengo contable durante el período de duración de los contratos, criterio que, en ausencia de una regla fiscal específica, resultaría igualmente aplicable en el Impuesto sobre Sociedades.

		Debe	Haber
430	Clientes	xxx	
705	Prestaciones de servicios (por la parte proporcional devengada en el ejercicio)		xxx
438	Anticipos de clientes (por la parte proporcional pendiente de devengar)		xxx
477	HP IVA repercutido		xxx

➔ **Si la empresa actuara por cuenta ajena, por no controlar las licencias o servicios antes de su transferencia al cliente, el ingreso contable y fiscal vendría determinado únicamente por la comisión o margen que procediera reconocer.**

		Debe	Haber
433	Clientes empresas del grupo	xxx	
705	Prestaciones de servicios (por el importe de la comisión o margen)		xxx
477	HP IVA repercutido NOTA: El devengo del IVA y el régimen de tributación en el IS dependerá de si el agente tiene o no la consideración de establecimiento permanente. En el caso de la consulta se trata de una empresa		xxx

Sentencia

RETRIBUCIÓN ADMINISTRADORES Y DIRECTIVOS

IRPF. EXENCIÓN TRABAJOS EN EL EXTRANJERO. La Audiencia Nacional reconoce la aplicación de la exención por trabajos en el extranjero a las retribuciones de administradores y directivos que ejercen funciones ejecutivas y de gestión

La naturaleza mercantil del cargo no impide aplicar la exención del artículo 7.p) de la LIRPF cuando las retribuciones corresponden a trabajos efectivamente realizados en el extranjero. La Audiencia Nacional sigue la doctrina del Tribunal Supremo y rechaza la regularización practicada por la Inspección a Renault España.

Fecha: 18/09/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Sentencia de la AN de 18/09/2026

SÍNTESIS: La exención por trabajos realizados en el extranjero también puede aplicarse a las retribuciones de administradores y consejeros.

La Audiencia Nacional declara que la exención del artículo 7.p) de la LIRPF **puede aplicarse a las retribuciones percibidas por administradores y miembros de los consejos de administración** cuando correspondan a funciones ejecutivas y de gestión efectivamente realizadas en el extranjero.

La Sala, **siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo**, considera que **la naturaleza mercantil del cargo no constituye, por sí sola, un impedimento para aplicar la exención,** dado que el artículo 17.2.e) de la LIRPF califica expresamente estas retribuciones como rendimientos del trabajo.

En consecuencia, estima el recurso de Renault España y anula la regularización practicada por la Inspección, al considerar acreditada la realización de los trabajos en el extranjero.

ANTECEDENTES Y HECHOS

- La controversia tiene su origen en las actuaciones inspectoras desarrolladas frente a Renault España, S.A., en relación con las retenciones del IRPF correspondientes al ejercicio 2016.
- Durante dicho ejercicio, una persona física residente fiscal en España desempeñaba simultáneamente dos cargos dentro del Grupo Renault:
  - Presidente del Consejo de Administración de Renault España, S.A., cargo por el que no percibía remuneración alguna de la sociedad española.
  - Director de Fabricación y Logística a nivel mundial del Grupo Renault, cargo desarrollado en virtud de un contrato con la sociedad suiza Renault Nissan Global Management, S.A., por el que percibió unas retribuciones de 1.273.965,97 euros en 2016.
- Las remuneraciones procedían de sociedades extranjeras del grupo, fundamentalmente de Suiza y Francia, y correspondían a funciones directivas desempeñadas en el ámbito internacional.
- Renault España incluyó dichas retribuciones en el modelo 190, actuando, según su interpretación, como entidad obligada a ingresar las retenciones correspondientes a las remuneraciones satisfechas por la sociedad extranjera, de acuerdo con el artículo 99.2 de la LIRPF.
- Asimismo, **declaró como exentos 60.100 euros**, al considerar aplicable la exención del artículo 7.p) de la LIRPF por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

La posición de la Inspección

- La Administración tributaria rechazó la aplicación de la exención por dos motivos:
  1. No consideraba acreditado que los trabajos realizados en el extranjero se hubieran efectuado por cuenta de Renault España, puesto que los desplazamientos y las funciones directivas respondían a cargos desempeñados en otras sociedades del grupo.
  2. Entendía que las retribuciones correspondientes a administradores y miembros de consejos de administración **tenían naturaleza mercantil, por lo que no podían beneficiarse de la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF.**
- En consecuencia, **la Inspección consideró sujetos y no exentos** los 60.100 euros declarados, practicando una liquidación por retenciones de 4.022,86 euros, incluidos intereses de demora.

- Renault España recurrió la liquidación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que desestimó su reclamación mediante resolución de 20 de diciembre de 2021.
- Posteriormente, la sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional.

La cuestión controvertida

- La controversia se centra en determinar si la exención por trabajos realizados en el extranjero puede aplicarse a retribuciones percibidas por una persona que ostenta la condición de administrador de una sociedad española, cuando las cantidades satisfechas corresponden al ejercicio de funciones directivas y ejecutivas desarrolladas internacionalmente.
- También se plantea la coherencia de exigir a la sociedad española el ingreso de retenciones respecto de esas retribuciones y, simultáneamente, negar la exención solicitada.

FALLO DE LA AUDIENCIA NACIONAL

- La Audiencia Nacional estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Renault España, S.A. y **anula la resolución del TEAC**, con imposición de costas a la Administración.
- La Sala considera acreditado que los trabajos controvertidos se realizaron en el extranjero y **reconoce la procedencia de la exención** del artículo 7.p) de la LIRPF.
- Para alcanzar esta conclusión, aplica la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 20 de junio de 2022, según la cual **la condición de administrador o consejero no constituye, por sí sola, una causa de exclusión de la exención.**

Fundamentos jurídicos

A. La exención del artículo 7.p) no se limita a los rendimientos derivados de relaciones laborales

- La Audiencia Nacional parte de la interpretación del Tribunal Supremo conforme a la cual el artículo 7.p) de la LIRPF no establece que los rendimientos exentos deban proceder necesariamente de una relación laboral ordinaria.
- El artículo 17 de la LIRPF regula los rendimientos del trabajo en dos apartados especialmente relevantes:
  - El artículo 17.1 comprende, con carácter general, las contraprestaciones derivadas del trabajo personal o de relaciones laborales o estatutarias.
  - El artículo 17.2.e) atribuye expresamente la consideración de rendimientos del trabajo a las retribuciones de administradores y miembros de consejos de administración.
- Por tanto, la referencia a los rendimientos del trabajo contenida en el artículo 7.p) debe entenderse efectuada al conjunto del artículo 17, sin excluir automáticamente los rendimientos previstos en su apartado segundo.
- En consecuencia, **la naturaleza mercantil de la relación que vincula al administrador con la sociedad no impide, por sí misma, la aplicación de la exención.**

B. Lo determinante es la naturaleza de las funciones efectivamente desempeñadas

- La sentencia recuerda que el Tribunal Supremo ha admitido que las retribuciones de administradores y consejeros puedan acogerse a la exención cuando los trabajos realizados en el extranjero se encuadren en funciones ejecutivas y de gestión.
- No obstante, debe distinguirse entre las prestaciones personales efectivas y el mero ejercicio de facultades de dirección, representación o supervisión inherentes a la condición de consejero de una entidad matriz.
- En el supuesto examinado, las retribuciones correspondían al desempeño de funciones de dirección de fabricación y logística a escala mundial.
- La Audiencia Nacional considera relevante que no existiera controversia sobre la realización de los trabajos en el extranjero y que las remuneraciones procedieran de entidades del grupo radicadas en otros países.

C. No es imprescindible que el desplazamiento se efectúe por cuenta de la sociedad española

- La Administración cuestionaba que los servicios prestados en el extranjero se hubieran realizado por cuenta de Renault España.
- Sin embargo, la sentencia recoge que el propio TEAC había reconocido que la realización del desplazamiento por cuenta de la entidad residente no constituye, por sí misma, un requisito exigido por el artículo 7.p).

- Lo relevante es que los trabajos se efectúen realmente fuera de España y en beneficio de una empresa o entidad no residente, o de un establecimiento permanente situado en el extranjero, siempre que concurran los restantes requisitos legales.
- Por tanto, el hecho de que los servicios se presten para otras sociedades del grupo no determina automáticamente la improcedencia de la exención.

D. La contradicción en el tratamiento de las retenciones

- Este es uno de los aspectos más relevantes de la sentencia.
- Renault España sostenía que las remuneraciones no habían sido satisfechas por la sociedad española, sino por Renault Nissan Global Management, entidad radicada en Suiza.
- La sociedad española había ingresado las retenciones correspondientes, invocando el mecanismo del artículo 99.2 de la LIRPF.
- La Audiencia Nacional advierte una contradicción en el razonamiento administrativo:
  - Si las retribuciones correspondían a trabajos realizados en el extranjero para entidades extranjeras y Renault España no estaba obligada a practicar retenciones, procedería la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.
  - Si, por el contrario, la Administración consideraba que existía obligación de retener por las retribuciones declaradas, no podía rechazar la exención exclusivamente sobre la base de la condición de administrador o de la naturaleza mercantil de las remuneraciones.
- **La Sala concluye que no resulta admisible sostener simultáneamente la obligación de retención y la improcedencia de la exención en las circunstancias acreditadas.**

E. Interpretación de las exenciones tributarias

- La sentencia reproduce la doctrina del Tribunal Supremo sobre la diferencia entre interpretación y analogía.
- La prohibición de analogía del artículo 14 de la LGT impide extender una exención a supuestos no contemplados legalmente, pero no obliga a realizar una interpretación restrictiva de sus términos.
- Las exenciones deben interpretarse conforme a los criterios generales establecidos en el artículo 12 de la LGT y el artículo 3.1 del Código Civil.
- Desde esta perspectiva, la aplicación del artículo 7.p) a determinados rendimientos de administradores no constituye una extensión analógica del beneficio fiscal, **sino una interpretación de su ámbito de aplicación a partir de la calificación legal de esas remuneraciones como rendimientos del trabajo.**
- **La sentencia recuerda, asimismo, que la exención responde a la finalidad de favorecer la internacionalización de las empresas y mejorar su competitividad.**

Normativa aplicada

Art. 7.p) LIRPF. Regula la exención de los rendimientos del trabajo por servicios realizados en el extranjero, hasta 60.100 euros anuales, y establece sus requisitos.

Art. 17.1 y 17.2.e) LIRPF. Define los rendimientos del trabajo e incluye expresamente las remuneraciones de administradores y consejeros. Constituye la base para rechazar su exclusión automática.

Art. 99.2 LIRPF. Regula determinadas obligaciones de retención, incluidas las relativas a retribuciones satisfechas por entidades vinculadas no residentes. Es fundamental para la controversia sobre las retenciones ingresadas por Renault España.

Art. 12 LGT Establece las reglas generales de interpretación de las normas tributarias, aplicables también a las exenciones.

Art. 14 LGT Prohíbe la analogía para extender los beneficios fiscales, sin imponer una interpretación restrictiva de las exenciones.

Arts. 3.1 y 4.1 del Código Civil. Regulan los criterios de interpretación de las normas y la aplicación analógica, cuya distinción resulta relevante para determinar el alcance de la exención.

Jurisprudencia relacionada

Sentencias favorables a la aplicación de la exención

STS de 20 de junio de 2022 (recurso 3468/2020; STS 790/2022).

Es el principal precedente de la sentencia analizada. El Tribunal Supremo declara que los rendimientos percibidos por administradores y miembros de consejos de administración pueden acogerse a la exención del artículo 7.p) cuando concurran las circunstancias legalmente exigidas, sin que la naturaleza mercantil del vínculo constituya un impedimento automático.

La Audiencia Nacional aplica expresamente esta doctrina.

SAN de 19 de febrero de 2020 (recurso 485/2017).

Es el pronunciamiento de la Audiencia Nacional que posteriormente fue confirmado por la STS de 20 de junio de 2022. La Sala lo cita como antecedente directo de su decisión.

SSTS de 28 de marzo de 2019 (recurso 3774/2017) y de 25 de febrero de 2021 (recurso 1990/2019).

Reconocen que el artículo 7.p) no exige una duración determinada de los desplazamientos al extranjero ni excluye, por principio, las labores de supervisión y coordinación. Admiten que los trabajos puedan realizarse mediante desplazamientos puntuales.

Sentencia que introduce una delimitación relevante

STS de 22 de marzo de 2021 (recurso 5596/2019), según la fecha recogida en la sentencia analizada.

La Audiencia Nacional reproduce la distinción efectuada por el Tribunal Supremo entre la prestación personal de servicios y la mera representación de la sociedad matriz en el consejo de administración de una filial extranjera.

Cuando la actividad consiste exclusivamente en ejercer las facultades de dirección y supervisión de la matriz, sin una prestación personal diferenciada, no resulta necesariamente aplicable la exención.

Esta distinción impide entender que cualquier desplazamiento al extranjero realizado por un consejero genere automáticamente el derecho al beneficio fiscal.