

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093657

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de julio de 2024

Vocalía 1.ª

R.G. 7196/2023

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Requisitos.

En general. Empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si en supuestos de empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero, debe acreditarse, para la aplicación de la exención, y acreditado el cumplimiento del resto de requisitos exigidos, una ventaja o utilidad específica que vaya más allá de la ventaja o utilidad derivada de las funciones propias de pertenencia a la organización internacional y la realización de un trabajo específico que trascienda a las actividades o trabajos inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional.

Pues bien, no debe automáticamente colegirse de la presencia de un empleado público en alguno de los establecimientos adscritos a un organismo internacional o en aquellos que sean titularidad de alguno de los demás Estados integrantes de la organización internacional, que el beneficiario de su prestación personal sea esa organización internacional o el tercer Estado, sino que debe analizarse tanto el porqué de ese desplazamiento, como las tareas desempeñadas en el marco del mismo. Lo contrario supondría equiparar el requisito del beneficiario con el requisito del lugar de prestación.

De este modo, difícilmente puede entenderse cumplido el requisito de que los servicios se presten para un no residente cuando el desplazamiento al extranjero de un empleado público viene motivado, por ejemplo, por el mero cumplimiento de las obligaciones asumidas por España en ese organismo internacional o, igualmente, cuando este realiza meramente una tarea de representación del Estado o entidad pública española para la cual trabaja o, simplemente, se desplaza al extranjero en aras de garantizar la defensa en la esfera internacional de las políticas españolas o salvaguardar los intereses políticos, económicos, militares o de otra índole del Reino de España.

Se evidencia, en definitiva, que no todos los servicios prestados en el extranjero por un empleado público suponen un beneficio en favor del organismo internacional no residente del que España forma parte ni de otro Estado, sino que muchos de ellos se hacen en exclusivo beneficio del Estado español al que, en calidad de empleados públicos, representan. Extremo que, dicho sea, es perfectamente coherente con la exigencia a los empleados del sector privado cuyas empresas forman parte de una asociación u organismo internacional de su sector de que los desplazamientos no se produzcan en beneficio exclusivo de su pagador, sino que redunden igualmente en provecho de la propia asociación o del resto de miembros y, al tiempo, con la exigencia normativa en los casos en los que existe vinculación entre pagadora y destinataria de los servicios que éstos produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Por ende, hemos de realizar bajo una perspectiva aséptica un análisis de las tareas ordinarias del empleado público español y de los compromisos e intereses asumidos por España como miembro integrante de una organización internacional puesto que éstos, en última instancia, son realizados por medio de los empleados públicos de los que se vale el Estado Español para cumplir sus fines y defender sus intereses. Así, hemos de ponderar si la prestación personal en el extranjero efectivamente realizada viene impuesta por la mera pertenencia del Reino de España a una organización internacional o supranacional siendo, en definitiva, sus desplazamientos continuos o esporádicos al extranjero una exigencia ordinaria de su puesto de trabajo que redundan en beneficio exclusivo del Estado español o, si por el contrario, su prestación personal puede igualmente beneficiar al organismo internacional o supranacional y/o a otro Estado.

Las reflexiones anteriores llevan al TEAC a compartir que, como propugna la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, la aplicación de la exención en el caso de los empleados públicos exige - como garantía de que su trabajo beneficie al organismo internacional y/o a otro Estado y no solo al Reino de España- la realización de un trabajo que trascienda a los trabajos o actividades inherentes a la condición de miembro de la organización internacional que reporte a ésta última, y/o a otro Estado, una ventaja específica que vaya más allá de las ventajas que obtiene por el mero hecho de que España forme parte de la citada organización internacional. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 7.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 6 y 9.
Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 7.
RD 214/1999 (Rgto. IRPF), art. 5.

Se ha visto el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León, de 31 de marzo de 2023, recaída en la reclamación número 47/3284/2022, interpuestas frente al acuerdo desestimatorio de resolución del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación instada de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos: La interesada es una persona física residente en territorio español en el período impositivo 2020 que es miembro de las Fuerzas Armadas españolas. En fecha .. de .. de 2020 se publicó en el Boletín Oficial del Ministerio de Defensa su nombramiento para cubrir una vacante previamente publicada en el citado Boletín en el "NSE JOINT FORCE COMMAND" de la OTAN en Nápoles (Italia) por un período de tres años, tomando posesión de su destino en el ejercicio 2020.

Durante dicho período impositivo 2020, sus retribuciones salariales fueron satisfechas por la PAGADURÍA DE HABERES DEL MINISTERIO DE DEFENSA quien aplicó directamente a la interesada el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La interesada presentó el 19/04/2021 autoliquidación IRPF 2020. Posteriormente, en fecha 19/01/2022 presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación IRPF 2020 donde solicitaba no aplicar el régimen de excesos sino la exención por rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero consagrada en el artículo 7 apartado p) de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria desestimó la rectificación instada argumentando, por un lado, que no cabía rectificar la opción tributaria ejercida para aplicar el régimen de excesos y, además, que no tenía derecho a la exención invocada puesto que el trabajo realizado en la OTAN tenía su causa en la pertenencia de España a la citada organización internacional, no teniendo tampoco una ventaja o utilidad específica para un no residente - siendo, en definitiva, el beneficiario de sus servicios el Estado Español-:

Acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación:

<<Conforme a Resolución del TEAC n.º 00/002625/2018 de 16 de enero de 2019 (FRONTEX) y su aplicación a los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado o de las Fuerzas Armadas, la aplicación de la exención se condiciona a la concurrencia de determinadas circunstancias fácticas. En primer lugar, los trabajos realizados en el extranjero por las Fuerzas armadas o los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado deben tener un claro beneficiario, el tercer Estado en el que se realizan dichos trabajos, que es el principal beneficiario de los trabajos realizados por las Fuerzas Armadas.

A dichos efectos, el trabajo realizado en el extranjero debe ser un trabajo específico que trasciende a los trabajos o actividades inherentes a la mera condición de miembro de una organización Internacional, puesto que en caso contrario, el beneficiario sería el país de residencia, quien contrata al trabajador, para el cumplimiento de las funciones propias de su puesto en la organización, en beneficio de la propia entidad, es decir, el Estado español, en el caso de sus fuerzas y cuerpos de seguridad.

Exclusivamente en los casos en que dichos trabajos supongan una ventaja o utilidad para el país tercero, que va más allá de la ventaja derivada de las funciones propias de la pertenencia a una Organización Internacional, se estaría produciendo tal beneficio al país de destino, mientras que si las funciones se circunscriben en las habituales dentro de la organización, el beneficiario de los servicios no sería otro que el país que contrata al trabajador y no sería aplicable la exención. La aplicación de la exención requiere, por lo tanto, la obtención de una ventaja o utilidad específica por un tercer Estado.

En el presente caso el contribuyente tiene asignado un destino por vacante, tal y como indica el BOD aportado, no tratándose de una misión específica que trasciende a las tareas inherentes a la pertenencia de España a una organización internacional no siendo un tercer estado el beneficiario de dicha actividad, si no el propio estado Español.

Por otro lado, puesto que la estancia es superior a los 9 meses y se han abonado gastos de mantenimiento y estancia, declarados exentos tanto por la entidad como por el trabajador, se ha aplicado el régimen de excesos

regulado en el artículo 9.A.3.b). Desde el momento que se han declarado exentas los importes percibidos por manutención y estancia superiores a 9 meses, se ha aplicado el régimen de excesos, puesto que las dietas compatibles con la exención son las reguladas en el artículo 9.A.3.a) del reglamento del impuesto y es aplicables a estancias superiores a 9 meses (...)

En conclusión, el contribuyente ha optado en su declaración por exención incompatible con la solicitada, siendo contrario a la norma el cambio de opción fuera del periodo reglamentario de declaración, en aplicación de la doctrina de los actos propios al ámbito tributario, de conformidad con el art. 119.3 de la Ley 58/03 General Tributaria, el cual señala que: "Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".

En conclusión, el interesado ha aplicado una exención incompatible con la solicitada cuya opción no puede ser modificada fuera del periodo voluntario para presentar la declaración del ejercicio correspondiente.

TERCERO. Se acuerda desestimar la presente solicitud>>

Frente al acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación IRPF 2020 instada, la interesada interpuso recurso potestativo de reposición que fue igualmente desestimado en tanto que la opción era inmodificable fuera del plazo de declaración y, en relación a la aplicación de la exención invocada, se argumentó:

Acuerdo desestimatorio del recurso de reposición IRPF 2020:

<<Al margen de lo expuesto, cabe señalar que uno de los requisitos establecidos en el artículo 7.p) Ley 35/2006 IRPF para aplicar la exención es que los trabajos se realicen en el extranjero a favor o "para entidades o empresas no residentes en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero".

La OTAN, como alianza militar intergubernamental que constituye un sistema de defensa colectivo, se rige por el Tratado del Atlántico Norte y cuenta con las Misiones de Presencia Permanente de la OTAN que no van destinadas a proteger a un país concreto, sino que protegen a todos sus miembros de diversos peligros, son preventivas, disuasorias y de vigilancia, por lo que no hay un beneficio para un tercero.

El contribuyente, como miembro de las Fuerzas Armadas españolas, fue destinado a un Cuartel de la OTAN y en este sentido los servicios prestados vienen a ser trabajos o actividades inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional, no se trata de una participación en una Misión u Operación concreta que beneficie a un tercero, por lo que se incumpliría el requisito legalmente previsto para aplicar la exención.

Por tanto.

TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso>>.

Segundo.

Frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, la interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Castilla y León que fue resuelta en sentido estimatorio en resolución de fecha 31 de marzo de 2023 (RG 47/3284/2022) por entender que la opción podía ser rectificada.

Además, en relación a la aplicación de la exención del 7 p) LIRPF, el TEAR reconoció su procedencia argumentando lo siguiente:

Resolución TEAR impugnada de 31 de marzo de 2023 (RG 47/3284/2022):

<<Así, con relación la posibilidad de aplicar la exención prevista en la letra p), del artículo 7, de la LIRPF, establece el citado precepto que estarán exentos del impuesto

(...)

Esta exención se desarrolla en el artículo 6 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo donde se establece:

(...)

Por tanto, son varios los requisitos establecidos para poder aplicar la exención controvertida, en primer lugar, que no se haya optado por el régimen de excesos del artículo 9.º A.3.b) del Reglamento ya que se trata de exenciones incompatibles; en segundo lugar, que se trate rendimientos del trabajo percibidos por trabajos desarrollados en el extranjero, es decir, que exista un desplazamiento físico fuera del territorio nacional sin especificarse el ámbito temporal que debe abarcar el desplazamiento; en tercer lugar, que estos trabajos se realicen para una empresa o establecimiento permanente, es decir, que beneficien a la empresa o el establecimiento permanente, y por último, que en el territorio donde se realice el trabajo exista un impuesto de naturaleza análoga al IRPF, presuponiéndose su existencia si hay firmado un convenio de doble imposición internacional entre el territorio de que se trate y España.

En el caso que nos ocupa, son cuestiones no controvertidas la existencia de un impuesto de naturaleza análoga al IRPF, la calificación de rentas del trabajo de las retribuciones percibidas, así como la existencia de un desplazamiento físico fuera del territorio nacional, constando en el expediente administrativo un certificado emitido por el comandante de intendencia de la Armada, escala de oficiales, jefe del elemento nacional de apoyo en el cuartel general conjunto de la OTAN en Nápoles (Italia), en el que se indica que Doña X ha tomado posesión de su destino en el Cuartel General de la OTAN en Nápoles el día ... en cumplimiento de la Resolución .../.../20 (BOD ...).

Considera la Oficina Gestora que "La OTAN, como alianza militar intergubernamental que constituye un sistema de defensa colectivo, se rige por el Tratado del Atlántico Norte y cuenta con las Misiones de Presencia Permanente de la OTAN que no van destinadas a proteger a un país concreto, sino que protegen a todos sus miembros de diversos peligros, son preventivas, disuasorias y de vigilancia, por lo que no hay un beneficio para un tercero.

El contribuyente, como miembro de las Fuerzas Armadas españolas, fue destinado a un Cuartel de la OTAN y en este sentido los servicios prestados vienen a ser trabajos o actividades inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional, no se trata de una participación en una Misión u Operación concreta que beneficie a un tercero, por lo que se incumpliría el requisito legalmente previsto para aplicar la exención"

Sin embargo, cabe indicar que, en términos generales, cuando estamos en presencia de estos acuerdos de colaboración internacional, los funcionarios españoles suelen percibir una retribución con cargo a un organismo internacional encargado de la financiación del programa, con cargo al país extranjero, o bien con cargo a la propia Administración pública española, como en el presente supuesto acontece. Pero en definitiva, se trata de trabajos prestados por el empleado público para una entidad extranjera, que es la Administración pública extranjera o el organismo internacional bajo cuyo encargo se trabaja, en el marco del del valor generado por el trabajo prestado por el contribuyente en cuestión no es el Estado español, sino el organismo internacional o el Estado extranjero.

En este sentido, la resolución número 2625/2018, de 16 de enero de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Central, unifica criterios hasta entonces dispares entre Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales en torno a la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 a las retribuciones obtenidas por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado por los trabajos efectuados en el extranjero en la Misión de la Unión Europea Frontex, concluyendo que:

<<Pues bien, análogamente a lo indicado para el caso de despliegue en los Estados miembros de los guardias de fronteras adscritos al FRONTEX, cuando como consecuencia de los acuerdos bilaterales celebrados entre un Estado miembro y un país tercero, entidades no vinculadas entre sí, FRONTEX desarrolle competencias ejecutivas a través de sus equipos desplegados en este último, los trabajos realizados por los guardias de fronteras se entenderán prestados, a juicio de este Tribunal Central, al país tercero en el que son materialmente prestados, interesado en atajar la emigración clandestina y prevenir la pérdida de vidas humanas de sus connacionales. En consecuencia, el trabajo realizado por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegado por FRONTEX como guardia de fronteras en un país tercero, en el marco de un convenio bilateral entre éste último y un Estado miembro de la Unión Europea, se entenderá prestado para dicho país tercero, pudiendo acogerse los rendimientos derivados del mismo a la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 (...).>>

El Tribunal Supremo, en la Sentencia 403/2021, de 22 de marzo (Rec 5596/2019), fundamento tercero que:

<<"6. Finalmente, es importante subrayar que en la sentencia 2269/2016, de 20 de octubre (RCA 4786/2011; ECLI: ES:TS:2016:4537), nos hemos pronunciado específicamente sobre la exención del artículo 7, letra p), LIRPF, en los términos que reproducimos:

"2ª) A juicio de esta Sala, los jueces de la instancia se equivocan en cuanto interpretan 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". Más sencillamente, 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" (FJ 5º).

7. Reflejado lo anterior, estamos ya en condiciones de responder a la cuestión que nos plantea el auto de admisión.

La interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT. En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece.

Y el artículo 7, letra p), LIRPF, únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La norma deja claro que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena; y resulta asimismo manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo. Como hemos dicho, este incentivo fiscal no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores.

La exigencia anterior no solo no está en la letra de la ley sino que, como apunta el recurrente, no parece compadecerse con la circunstancia de que la propia norma contemple expresamente la posibilidad de que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, disponiéndose como único requisito, por lo demás, normal en la lógica del beneficio fiscal que examinamos, que la prestación del servicio de que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

En definitiva, respondiendo a la cuestión casacional objetiva que suscita el auto de admisión, 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, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último".

8. Aunque no nos lo pide el auto de admisión del recurso, al objeto de resolver el debate que se ventila en esta sede, conviene asimismo aclarar que el artículo 7, letra p), LIRPF, tampoco 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 en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero).

Lo cierto es que el precepto legal solo habla de "días de estancia en el extranjero", sin establecer ningún mínimo temporal, y el reglamento que lo desarrolla dice que 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" (artículo 6, apartado 2, del Real Decreto 439/2007), también sin especificar límite mínimo alguno de días>>.

A la vista de la normativa y sentencias referenciadas, el trabajo realizado por un miembro de las Fuerzas Armadas del Estado español desplegado en un país tercero, respondiendo al compromiso existente en el seno de la OTAN, de ayudar a los países aliados, se entenderá prestado para dicho país tercero, pudiendo acogerse los rendimientos derivados del mismo a la exención del artículo 7.p) LIRPF>>.

Tercero.

Frente a la citada resolución estimatoria, notificada a la AEAT el 18 de junio de 2023, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT interpuso en fecha 18 de septiembre de 2023 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio formulando las alegaciones siguientes:

<<PRIMERA. Cuestión controvertida.

La cuestión controvertida en el presente recurso radicaría en determinar si, para la aplicación de la exención de referencia, en supuestos de empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero, debe acreditarse una ventaja o utilidad específica que va más allá de la ventaja o utilidad derivada de las funciones propias de pertenencia a la organización internacional.

SEGUNDA. Normativa fundamental aplicable al caso.

Artículo 7. Rentas exentas. 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.

(...)

Artículo 6. Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.

(...)

Artículo 9. Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.

(...)

TERCERA. ALEGACIONES.

Como punto de partida, los requisitos que, en síntesis, resultan necesarios para la aplicación de la exención serán los siguientes:

1. Que los trabajos se realicen efectivamente en el extranjero.
2. Que el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o similar a la del IRPF, y no se trate de un país o territorio que sea considerado como paraíso fiscal.
3. Que el beneficiario de tales trabajos sea una empresa o entidad no residente en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero.

En lo que al presente recurso afecta, y no habiendo sido cuestionados el resto, deviene controvertido el análisis del tercero de los requisitos: <<3. Que el beneficiario de tales trabajos sea una empresa o entidad no residente en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero (...)>> La parte reclamante alegó que estuvo desplazada trabajando fuera de España y que la actividad laboral se realizó en beneficio de organismos internacionales no residentes en España:

- Que por Orden .../.../20, publicada en Boletín Oficial del Ministerio de Defensa número ..., de .. de .. de 2020, pasó destinada en el extranjero para trabajar para la OTAN en el JFC HQ Naples (Joint Force Command Head Quarter Naples, Cuartel General Conjunto en Nápoles, Italia), por un período de tres años, del .. de .. de 2020 al .. de .. de 2023.
- Que en el certificado de retenciones del año 2020 emitido se le aplicó directamente el régimen de excesos excluidos de tributación por retribuciones percibidas por empleados de empresas y funcionarios destinados en el extranjero, previsto en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF.

Considera la Oficina Gestora que, conforme a Resolución del TEAC n.º 00/002625/2018 de 16 de enero de 2019 (FRONTEX) y su aplicación a los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado o de las Fuerzas Armadas, la aplicación de la exención se condiciona a la concurrencia de determinadas circunstancias fácticas.

En primer lugar, los trabajos realizados en el extranjero por las Fuerzas Armadas o los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado deben tener un claro beneficiario, el tercer Estado en el que se realizan dichos trabajos, que es el principal beneficiario de los trabajos realizados por las Fuerzas Armadas.

A dichos efectos, el trabajo realizado en el extranjero debe ser un trabajo específico que trasciende a los trabajos o actividades inherentes a la mera condición de miembro de una organización internacional, puesto que en caso contrario, el beneficiario sería el país de residencia, quien contrata al trabajador, para el cumplimiento de las funciones propias de su puesto en la organización, en beneficio de la propia entidad, es decir, el Estado español, en el caso de sus fuerzas y cuerpos de seguridad.

Exclusivamente en los casos en que dichos trabajos supongan una ventaja o utilidad para el país tercero, que va más allá de la ventaja derivada de las funciones propias de la pertenencia a una organización internacional, se estaría produciendo tal beneficio al país de destino, mientras que, si las funciones se circunscriben en las habituales dentro de la organización, el beneficiario de los servicios no sería otro que el país que contrata al trabajador y no sería aplicable la exención.

La aplicación de la exención requeriría, por lo tanto, la obtención de una ventaja o utilidad específica por un tercer Estado.

En el presente caso la Oficina consideró acreditado que la contribuyente tiene asignado un destino por vacante, pero que los servicios prestados son trabajos o actividades inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional, no se trata de una participación en una misión u operación concreta que beneficie a un tercero. No tratándose de una misión específica que trasciende a las tareas inherentes a la pertenencia de

España a una organización internacional el beneficiario de dicha actividad no sería un tercer estado, sino el propio Estado español:

<<La OTAN, como alianza militar intergubernamental que constituye un sistema de defensa colectivo, se rige por el Tratado del Atlántico Norte y cuenta con las Misiones de Presencia Permanente de la OTAN que no van destinadas a proteger a un país concreto, sino que protegen a todos sus miembros de diversos peligros, son preventivas, disuasorias y de vigilancia, por lo que no hay un beneficio para un tercero>>

En último término la Oficina Gestora señaló que el contribuyente había optado en su declaración por el régimen de excesos, incompatible con la exención solicitada prevista en el artículo 7.p LIRPF, siendo contrario a la norma el cambio de opción fuera del periodo reglamentario de declaración, en aplicación de la doctrina de los actos propios al ámbito tributario, de conformidad con el art. 119.3 de la Ley 58/03 General Tributaria: "Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".

El TEAR, por su parte, estima que, en presencia de estos acuerdos de colaboración internacional, los funcionarios españoles suelen percibir una retribución con cargo a un organismo internacional encargado de la financiación del programa, con cargo al país extranjero, o bien con cargo a la propia Administración Pública española (como en el presente supuesto, el pagador es la Pagaduría de Haberes del Ministerio de Defensa ...) pero que, en definitiva, se trata de trabajos prestados por el empleado público para una entidad extranjera, que es la Administración Pública extranjera o el organismo internacional bajo cuyo encargo se trabaja, en el marco del correspondiente acuerdo suscrito con el Estado español. Por tanto, el beneficiario del valor generado por el trabajo prestado por el contribuyente en cuestión no sería el Estado español, sino el organismo internacional o el Estado extranjero.

Asimismo, el TEAR considera que ha quedado acreditado que la opción de la reclamante no se ejerció con pleno conocimiento y por tanto se encontraba viciada, pudiendo Interesada rectificar la autoliquidación presentada. En relación con la primera cuestión, el TEAR fundamenta su conclusión tanto en la resolución número 2625/2018 del TEAC como en la Sentencia 403/2021, del Tribunal Supremo (Rec. 5596/2019):

- La resolución número 2625/2018, de 16 de enero de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Central, unifica criterios hasta entonces dispares entre Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales en torno a la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 a las retribuciones obtenidas por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado por los trabajos efectuados en el extranjero en la Misión de la Unión Europea Frontex.

<<(…) Pues bien, análogamente a lo indicado para el caso de despliegue en los Estados miembros de los guardias de fronteras adscritos al FRONTEX, cuando como consecuencia de los acuerdos bilaterales celebrados entre un Estado miembro y un país tercero, entidades no vinculadas entre sí, FRONTEX desarrolle competencias ejecutivas a través de sus equipos desplegados en este último, los trabajos realizados por los guardias de fronteras se entenderán prestados, a juicio de este Tribunal Central, al país tercero en el que son materialmente prestados, interesado en atajar la emigración clandestina y prevenir la pérdida de vidas humanas de sus connacionales. En consecuencia, el trabajo realizado por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegado por FRONTEX como guardia de fronteras en un país tercero, en el marco de un convenio bilateral entre éste último y un Estado miembro de la Unión Europea, se entenderá prestado para dicho país tercero, pudiendo acogerse los rendimientos derivados del mismo a la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 (...)>>

- El Tribunal Supremo, en la Sentencia 403/2021, de 22 de marzo (Rec 5596/2019), fundamento tercero que:

<<Y el artículo 7, letra p), LIRPF, únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La norma deja claro que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena; y resulta asimismo manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo. Como hemos dicho, este incentivo fiscal no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores. La exigencia anterior no solo no está en la letra de la ley sino que, como apunta el recurrente, no parece compadecerse con la circunstancia de que la propia norma contemple expresamente la posibilidad de que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada

con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, disponiéndose como único requisito, por lo demás, normal en la lógica del beneficio fiscal que examinamos, que la prestación del servicio de que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

En definitiva, respondiendo a la cuestión casacional objetiva que suscita el auto de admisión, 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, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último (...)>>

En síntesis, la STS 428/2019 estableció como criterios interpretativos los siguientes:

- Que el artículo 7, letra p), LIRPF resulta aplicable a los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades.
- Que dicho precepto no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación, y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones.

Según la tesis del Tribunal Supremo el precepto no exige que los destinatarios de los trabajos desarrollados para una entidad o empresa no residente en España (o un establecimiento permanente) sean los únicos beneficiarios de los mismo y, en consecuencia, no resultaría prohibido que existan múltiples beneficiarios ni que, entre ellos, se encuentre el empleador del preceptor de los rendimientos del trabajo.

Se establece, sin embargo, como requisito, que la prestación del servicio de que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria (organismo internacional -OTAN- en este caso), aunque también existan otros beneficiarios.

En cuanto el caso enjuiciado conviene recordar que se trataba de un empleado del Banco de España que se desplazó al extranjero en comisión de servicio como consecuencia de la participación del Banco de España como proveedor del Proyecto TARGET2-Securities (en adelante, T2S).

En este caso, sobre la base de una oferta técnica y económica presentada conjuntamente por cuatro bancos centrales conocidos como Grupo 4CB (entre los cuales se encontraba el Banco de España), el Consejo de Gobierno del Banco Central Europeo adoptó la decisión de adjudicar a dichos bancos centrales la provisión de la plataforma informática (de la que sería posteriormente propietario y operador el Eurosistema) necesaria para la prestación del servicio T2S. Para el cumplimiento de tal encargo el recurrente realizó trabajos en el extranjero para T2S que "consistieron en la participación del interesado en reuniones y otras actividades propias del ejercicio de su mandato como miembro del comité que lleva dicho nombre".

En consecuencia, no podría negarse que los trabajos se realizaron en el extranjero para una empresa o entidad no residente, esto es, en beneficio de un organismo internacional del que España forma parte, generando una ventaja o utilidad a este último clara, concreta y específica, al margen de las obligaciones generales asumidas por el Banco de España como miembro del Eurosistema, como es la implementación de la plataforma informática necesaria para la prestación del servicio T2S, plataforma cuya propiedad posterior será del Eurosistema y que de no haberse adjudicado tal encargo al Banco de España, junto a los otros tres bancos centrales seleccionados su implementación, el Banco Central Europeo hubiera tenido que contratar a terceros su desarrollo e implementación.

De la sentencia se desprenden, en consecuencia, una serie de circunstancias y matizaciones adicionales necesarias para su correcta aplicación en el ámbito administrativo:

- El trabajo realizado en el extranjero a favor de la organización internacional debe ser un trabajo específico que trasciende a los trabajos o actividades inherentes a la mera condición de miembro de la organización Internacional.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que las actividades ordinarias o inherentes a la condición de miembro de la organización internacional van a variar dependiendo de la naturaleza de dicha organización y sus funciones, o incluso el orden del día establecido dentro de dichas funciones.

- El trabajo considerado debe suponer una ventaja o utilidad para la organización internacional específica, que va más allá de la ventaja derivada de las funciones propias de la pertenencia a la organización internacional.

Debe tenerse en cuenta, por tanto, que cualquier actividad realizada en el seno de la organización internacional en el ejercicio de sus funciones ordinarias, como la mera asistencia a sus reuniones, beneficia a dicha organización y a sus miembros, ya que corresponde al desarrollo de sus funciones, siendo la razón de ser del

organismo internacional el beneficio de la organización y el de sus miembros, si bien en el supuesto considerado en la sentencia, la aplicación de la exención requiere la obtención de una ventaja o utilidad específica que no acontece en el supuesto objeto de la presente reclamación.

En contraposición a los casos objeto de la resolución del TEAC y la sentencia del Alto Tribunal referenciadas en la fundamentación jurídica utilizada por el TEAR para resolver la cuestión, en este caso no existe misión ni tarea específica, se trata de un destino correspondiente a las vacantes publicadas por la Resolución .../.../2020, no existe ninguna comisión de servicios y, tal y como se ha señalado en puntos anteriores, el pagador de los rendimientos es el propio estado español (a través del Ministerio de Defensa) por lo que, en opinión de este Departamento, queda acreditado que, con independencia de la aplicación o no del régimen de excesos, en ningún caso se cumplirían los requisitos necesarios para la aplicación de la exención solicitada.

Por último, y en relación con la segunda cuestión respecto de la que resuelve el TEAR, este Departamento no formula alegaciones al considerar que ya el TEAC se ha pronunciado recientemente sobre la misma, en la resolución de 28 de marzo de 2023 del recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por este mismo Departamento (RG 00/03890/2022).

Criterio vinculante:

Como regla general, la opción por la tributación conjunta o individual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es irrevocable una vez finalizado el período reglamentario de presentación de la autoliquidación. Esta irrevocabilidad debe interpretarse y entenderse "rebus sic stantibus" es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien. De forma que en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico -esto es, vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación-, siempre y cuando la citada modificación no sea imputable al obligado tributario.

La cláusula "rebus sic stantibus" debe ser aplicada en el sentido de que la modificación sustancial de las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción no puede ser imputable al obligado tributario, lo que exigirá una valoración de las circunstancias concretas de cada caso.

En consecuencia, al no producirse en el presente ninguna modificación sustancial de circunstancias, sino una apreciación tardía por parte del obligado tributario de circunstancias preexistentes, resulta de aplicación plena la doctrina fijada por el Tribunal central.

CONCLUSIÓN

En consecuencia, este Departamento no está conforme con la interpretación efectuada por el TEAR en la resolución de fecha 31/03/2022, por lo que solicita del TEAC la unificación de criterio a fin de determinar en supuestos de empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero, debe acreditarse, para la aplicación de la exención, y acreditado el cumplimiento del resto de requisitos exigidos, una ventaja o utilidad específica que vaya más allá de la ventaja o utilidad derivada de las funciones propias de pertenencia a la organización internacional y la realización de un trabajo específico que trascienda a las actividades o trabajos inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional>>

Cuarto.

En fecha 29 de enero de 2024 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesada (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. No consta la presentación de alegaciones a la fecha en que se dicta la presente resolución .

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo. Sobre la normativa aplicable y la controversia jurídica suscitada.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, la interesada en la resolución impugnada es una persona física contribuyente del IRPF, perteneciente a las Fuerzas Armadas Españolas que se desplazó tres años a Italia por serle asignada una vacante derivada de una convocatoria publicada en el Boletín Oficial de Defensa de España en la JOINT FORCE COMMAND de la OTAN en Nápoles (Italia) por un período de tres años.

En consecuencia, derivando parte de los rendimientos del trabajo obtenidos por la interesada en el período impositivo 2020 de una actividad personal desarrollada fuera del territorio español la interesada pretendió aplicar la exención recogida en el artículo 7 apartado p) de la Ley 35/2006 (en adelante LIRPF).

Dicha exención le fue negada por la oficina gestora de la AEAT por entender que no se había acreditado una ventaja o utilidad específica para una empresa o entidad no residente en España, que fuese más allá de la ventaja o utilidad derivada de las funciones propias de la pertenencia de España a la citada organización internacional, ni tampoco la realización de un trabajo específico que trascendiese de las actividades o trabajos inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional. Tesis que comparte la Directora recurrente en su escrito de alegaciones.

Sin embargo, el TEAR de Castilla y León en la resolución impugnada reconoció el derecho de la interesada a aplicar la exención del artículo 7. p) LIRPF, en tanto que consideró que "A la vista de la normativa y sentencias referenciadas, el trabajo realizado por un miembro de las Fuerzas Armadas del Estado español desplegado en un país tercero, respondiendo al compromiso existente en el seno de la OTAN, de ayudar a los países aliados, se entenderá prestado para dicho país tercero, pudiendo acogerse los rendimientos derivados del mismo a la exención del artículo 7.p) LIRPF."

Sentado lo anterior, **la cuestión controvertida** suscitada en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio **consiste en determinar si en supuestos de empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero, debe acreditarse, para la aplicación de la exención, y acreditado el cumplimiento del resto de requisitos exigidos, una ventaja o utilidad específica que vaya más allá de la ventaja o utilidad derivada de las funciones propias de pertenencia a la organización internacional y la realización de un trabajo específico que trascienda a las actividades o trabajos inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional.**

Versando la controversia jurídica sobre la exención de los rendimientos derivados de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero, tenemos que analizar la normativa y jurisprudencia aplicable al citado beneficio fiscal.

Esta exención fue creada por la Ley 40/1998 que en su exposición de motivos recogía que ante la existencia de un mercado único, "el impuesto ha de ser un instrumento eficaz para la creación de empleo, de fomento del ahorro y, en suma, del crecimiento económico que exige el cumplimiento del Pacto de Estabilidad y Empleo y la Unión Económica y Monetaria Europea" y, a tal fin, procedía a "mejorar el tratamiento fiscal de las rentas del trabajo".

Así, la exención estaba encaminada a internacionalizar el capital humano con residencia fiscal en España, reduciendo la presión fiscal de aquellos que se desplazaban al extranjero temporalmente sin perder su residencia en España tal y como ha declarado el Tribunal Supremo en su STS de 20 de octubre de 2016 (recurso de casación 4786/2011) favoreciendo, en consecuencia, la internacionalización de las empresas en territorio español mejorando su competitividad (STS de 9 de marzo de 2023, recurso de casación 8087/2020).

La redacción original relativa a esta exención en la Ley 40/1998 era la siguiente:

Artículo 7. Rentas exentas

<<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>>.*

Por su parte, el artículo 5 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, señalaba en su redacción original:

Artículo 5. Exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero:

<<1. *Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo a lo previsto en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:*

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

2º 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.

La tributación efectiva en el extranjero a que se refiere el párrafo anterior deberá acreditarse mediante documento, en el que conste de manera indubitada esta circunstancia.

2. Los rendimientos que pueden beneficiarse de esta exención estarán limitados a 3.500.000 pesetas anuales.

3. A los rendimientos acogidos a esta exención no les será de aplicación el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8 A.3 b) de este Reglamento>>.

Posteriormente, los artículos 20 del Real Decreto Ley 3/2000, de 23 de junio, y 32 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, dentro de las medidas de apoyo a la internacionalización de las empresas, redactaron el artículo 7.p) de la Ley en los términos siguientes:

Artículo 7. Rentas exentas

<<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 no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

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 que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

La exención tendrá un límite máximo de 10.000.000 de pesetas anuales (60.101,21 euros). Reglamentariamente podrá modificarse dicho importe.

La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8A.3b) del Reglamento de este Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención>>

Como señalaba la Exposición de Motivos de la Ley 6/2000 las medidas en ella adoptadas dentro del Título IV, en el que se ubica el artículo 32, además de apoyar las iniciativas de internacionalización de las empresas españolas procuraban también "facilitar la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero y (de) simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español".

Más tarde, el Real Decreto 579/2001 modificó el contenido del artículo 5 del Reglamento del Impuesto para adaptarlo a la nueva redacción de la Ley, quedando este artículo redactado como sigue:

Artículo 5. Exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero:

<<1. Estarán exentos del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto (RCL 1998, 2866) , los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren 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.

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 calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

2. La exención tendrá un límite máximo de 10.000.000 de pesetas anuales (60.101,21 euros).

3. La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.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>>.

Se observa en esta redacción la novedad en el requisito primero de aludir a trabajos realizados para "empresas o entidades no residentes". Esta mención, más genérica, que hace la redacción del Reglamento a las "entidades" se trasladó también al artículo 7.p) de la Ley 40/1998 por la Ley 24/2001.

Finalmente, la actual Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), recogió la exención en su artículo 7.p), disponiendo lo siguiente:

Artículo 7 LIRPF. Rentas exentas:

<<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>>.

La exención es objeto de desarrollo en el artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), que dispone lo siguiente:

Artículo 6. Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero:

<<1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren 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 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.

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 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.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>>.

El análisis del citado precepto nos permitió extraer en la resolución dictada en unificación de criterio RG 2625/2018 de 16 de enero de 2019 una serie de conclusiones respecto de la procedencia de la aplicación de la exención y de los requisitos que exige, entre los que destacan:

1) Exige el mencionado artículo 7.p) LIRPF para la aplicación de la exención que se trate de trabajos efectivamente realizados en el extranjero: lo que implica necesariamente el desplazamiento efectivo del empleado a un centro de trabajo fuera del territorio español. Con independencia de que se trate de una desplazamiento puntual o periódico o que exija una permanencia más continuada del trabajador en dicho lugar de trabajo.

2) El trabajador puede estar contratado por una entidad residente con la que mantiene la relación laboral y prestar sus servicios a una sociedad extranjera, o bien ser directamente contratado por la entidad no residente para la prestación del servicio. En el lugar en el que el trabajador presta el servicio se debe aplicar un Impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no puede tratarse de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. No exige la norma que la renta en cuestión tribute efectivamente en dicho país sino que sea susceptible de ello. 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.

3) La presente exención es incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del Impuesto, la denominada prima de expatriación, pero es compatible con el régimen general de dietas por desplazamiento fuera de España reguladas en el citado artículo 9.

4) Exige el precepto que los servicios retribuidos se presten "para" una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente en el extranjero.

Tercero. Juicio de este TEAC sobre la cuestión controvertida.

De los requisitos normativos previstos para la aplicación de la exención, se evidencia que estos han de ser valorados de manera individualizada, contribuyente a contribuyente, sin poderse inferir la misma conclusión jurídica para todos los empleados de un determinado pagador. Análisis individualizado que se exige no solo para el adecuado cálculo de la cuantía exenta, sino para la inclusión en el ámbito del beneficio fiscal únicamente de los rendimientos que entren dentro de su ámbito objetivo.

Sentado lo anterior, debemos advertir que si bien la exención estaba encaminada a incrementar la competitividad de las empresas españolas, también se ha aceptado su aplicación a empleados públicos. En este sentido, es de especial relevancia a los efectos que aquí nos ocupan, tomar en consideración la STS de 28 de marzo de 2019 (recurso 3774/2017), así como la resolución dictada por este TEAC en unificación de criterio RG 2625/2018 de fecha 16 de enero de 2019.

En la citada resolución dictada en unificación de criterio, analizamos si los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado que participasen en una misión de la Unión Europea coordinada por la Agencia Europea para la gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores de los Estados Miembros de la Unión Europea (FRONTEX) tenían derecho a aplicar la exención del artículo 7.p) LIRPF; resolución en la que aceptamos la aplicación del citado incentivo fiscal en tanto que al participar en una misión específica que les exigía trasladarse al territorio de otro país para defender sus fronteras, estarían prestando sus servicios no para el Estado Español, sino para el denominado "Estado Miembro de Acogida".

Por su parte, la STS de 28 de marzo de 2019 (recurso 3774/2017) dio respuesta a la siguiente cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

<<Determinar, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 7, letra p) de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el alcance del requisito referente al destinatario o beneficiario de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando se trata de rendimientos percibidos por funcionarios en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte>>

fijando el Alto Tribunal la siguiente doctrina casacional:

<<TERCERO.- Criterios interpretativos sobre el artículo 7, letra p), LIRPF .

1) El artículo 7, letra p), LIRPF, resulta aplicable a los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades.

2) Dicho precepto no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación, y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones>>

Criterio jurisprudencial que ha sido posteriormente reiterado en ulteriores sentencias: STS de 28 de marzo de 2019 (recurso de casación número 3772/2017), STS de 9 de abril de 2019 (recurso de casación número 3765/2017) y STS de 24 de mayo de 2019 (recurso de casación número 3766/2017).

Sentencias que debemos analizar dada la similitud del caso planteado puesto que se debatía la aplicación de la exención del 7.p) LIRPF a empleados públicos destinados en un organismo internacional.

En todas esas sentencias, el supuesto de hecho era el mismo: se trataba de un empleado público, empleado del Banco de España, que había realizado desplazamientos esporádicos al extranjero en el marco de un proyecto denominado "TARGET 2" o "Proyecto CRF - CMS". Concretamente, como recoge la sentencia, los trabajos efectivamente realizados tenían su razón de ser en la decisión del Consejo de Gobierno del Banco Central Europeo de adjudicar a determinados bancos centrales (los integrados en el grupo 4CB: Alemania, Francia, Italia y España) la tarea de desarrollar una plataforma informática que sería, posteriormente, propiedad del Eurosistema.

A resultas de lo anterior, siendo el Banco de España proveedor del proyecto, algunos de sus empleados tuvieron que asistir a diversas reuniones en el extranjero, concretamente, a las sedes de los otros países integrantes del grupo 4CB - solicitando la aplicación de la exención del artículo 7.p) LIRPF por los rendimientos obtenidos a resultas de los desplazamientos realizados-. Exención que les fue reconocida por el Tribunal Supremo tras concluir que el precepto no exige la existencia de un beneficiario único que sea no residente y, por ende, siendo beneficiado tanto el propio Banco de España como el Eurosistema, debía reconocerse a los contribuyentes el derecho al beneficio fiscal:

STS de 28 de marzo de 2019 (recurso de casación número 3772/2017)

<<La interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT. En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece.

Y el artículo 7, letra p), LIRPF, únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La norma deja claro que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena; y resulta asimismo manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo.

Como hemos dicho, este incentivo fiscal no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores.

La exigencia anterior no solo no está en la letra de la ley sino que, como apunta el recurrente, no parece compadecerse con la circunstancia de que la propia norma contemple expresamente la posibilidad de que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, disponiéndose como único requisito, por lo demás, normal en la lógica del beneficio fiscal que examinamos, que la prestación del servicio de que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

En definitiva, respondiendo a la cuestión casacional objetiva que suscita el auto de admisión, 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, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último.

Aunque no nos lo pide el auto de admisión del recurso, al objeto de resolver el debate que se ventila en esta sede, conviene asimismo aclarar que el artículo 7, letra p), LIRPF, tampoco 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 en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero).

Lo cierto es que el precepto legal solo habla de "días de estancia en el extranjero", sin establecer ningún mínimo temporal, y el reglamento que lo desarrolla dice que 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" (artículo 6, apartado 2, del Real Decreto 439/2007), también sin especificar límite mínimo alguno de días.

TERCERO.- Criterios interpretativos sobre el artículo 7, letra p), LIRPF .

1) El artículo 7, letra p), LIRPF , resulta aplicable a los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades.

2) Dicho precepto no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación, y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones>>

En definitiva, la verificación del cumplimiento del requisito legalmente previsto de que los servicios se presten "para" una entidad no residente, exige analizar las tareas efectivamente desempeñadas por ese concreto contribuyente. Tareas que, pudiendo consistir en "labores de supervisión o coordinación" según el Tribunal Supremo, nos ayudan a conocer quién ha sido beneficiado con la prestación personal del trabajador y, así, comprobar si verdaderamente han redundado en provecho de una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Análisis que está revestido de una gran complejidad que se acrecienta especialmente en el ámbito de la relación funcional o estatutaria en tanto que al estar los empleados públicos integrados en la estructura de la Administración Civil o Militar del Estado, también pueden seguir sirviendo a ésta incluso pese a haber desplazado su centro de trabajo al extranjero de manera continuada o esporádica. En este sentido, no debe obviarse que la pertenencia a organizaciones internacionales implica la asunción por los Estados Miembros integrantes de una serie de obligaciones de muy distinta índole: obligaciones normativas, presupuestarias, financieras, de dotación de recursos materiales, de asistencia a diversas reuniones - tales como reuniones de coordinación, de planificación de estrategias, de intercambio de información, de controles recíprocos..., de pertenencia a grupos de trabajo, etcétera-

Así, no debe automáticamente colegirse de la presencia de un empleado público en alguno de los establecimientos adscritos a un organismo internacional o en aquellos que sean titularidad de alguno de los demás Estados integrantes de la organización internacional, que el beneficiario de su prestación personal sea esa organización internacional o el tercer Estado, sino que como venimos detallando, debe analizarse tanto el por qué de ese desplazamiento, como las tareas desempeñadas en el marco del mismo. Lo contrario supondría equiparar el requisito del beneficiario con el requisito del lugar de prestación que el precepto aquí interpretado trata de manera claramente diferenciada.

De este modo, difícilmente puede entenderse cumplido el requisito de que los servicios se presten para un no residente cuando el desplazamiento al extranjero de un empleado público viene motivado, por ejemplo, por el mero cumplimiento de las obligaciones asumidas por España en ese organismo internacional o, igualmente, cuando este realiza meramente una tarea de representación del Estado o entidad pública española para la cual trabaja o, simplemente, se desplaza al extranjero en aras de garantizar la defensa en la esfera internacional de las políticas españolas o salvaguardar los intereses políticos, económicos, militares o de otra índole del Reino de España.

Se evidencia, en definitiva, que no todos los servicios prestados en el extranjero por un empleado público suponen un beneficio en favor del organismo internacional no residente del que España forma parte ni de otro Estado, sino que muchos de ellos se hacen en exclusivo beneficio del Estado español al que, en calidad de empleados públicos, representan. Extremo que, dicho sea, es perfectamente coherente con la exigencia a los empleados del sector privado cuyas empresas forman parte de una asociación u organismo internacional de su sector de que los desplazamientos no se produzcan en beneficio exclusivo de su pagador, sino que redunden igualmente en provecho de la propia asociación o del resto de miembros (v.g consulta de la Dirección General de Tributos V 0595/12 de 20 de marzo) y, al tiempo, con la exigencia normativa en los casos en los que existe

vinculación entre pagadora y destinataria de los servicios que éstos produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Por ende, hemos de realizar bajo una perspectiva aséptica un análisis de las tareas ordinarias del empleado público español y de los compromisos e intereses asumidos por España como miembro integrante de una organización internacional puesto que éstos, en última instancia, son realizados por medio de los empleados públicos de los que se vale el Estado Español para cumplir sus fines y defender sus intereses. Así, hemos de ponderar si la prestación personal en el extranjero efectivamente realizada viene impuesta por la mera pertenencia del Reino de España a una organización internacional o supranacional siendo, en definitiva, sus desplazamientos continuos o esporádicos al extranjero una exigencia ordinaria de su puesto de trabajo que redundan en beneficio exclusivo del Estado español o, si por el contrario, su prestación personal puede igualmente beneficiar al organismo internacional o supranacional y/o a otro Estado.

Las reflexiones anteriores, conjuntamente con la jurisprudencia emanada por el Tribunal Supremo, llevan a este TEAC a compartir que, como propugna la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, la aplicación de la exención en el caso de los empleados públicos exige -como garantía de que su trabajo beneficie al organismo internacional y/o a otro Estado- y no solo al Reino de España- la realización de un trabajo que trascienda a los trabajos o actividades inherentes a la condición de miembro de la organización internacional que reporte a ésta última, y/o a otro Estado, una ventaja específica que vaya más allá de las ventajas que obtiene por el mero hecho de que España forme parte de la citada organización internacional-.

Así, en los supuestos analizados por el Tribunal Supremo, tenemos que tener en cuenta que el Banco de España en calidad de banco integrante del Eurosistema - como se pone de manifiesto en la propia página web del Banco de España (<https://www.bde.es/wbe/es/sobre-banco/mision/funciones/>)- desempeña funciones como banco central nacional (gestión de reserva de divisas, publicación de estadísticas, servicio de tesorería) que están perfectamente diferenciadas de las funciones que le corresponden como miembro del SEBC (definir y ejecutar la política monetaria, realizar operaciones de cambio de divisas, promover el buen funcionamiento de sistemas de pago y emitir billetes de curso legal).

Sin embargo, el Tribunal Supremo aceptó la aplicación de la exención del 7.p) LIRPF en los desplazamientos al extranjero derivados de la realización de una tarea que iba más allá de las que por pertenecer al SEBC le correspondían ordinariamente al Banco de España. Así, la pertenencia al Eurosistema no conllevaba la obligación para el Banco de España de desarrollar una plataforma informática (recordemos que fue un encargo específico realizado sólo en favor de cuatro de los veintisiete bancos nacionales). Y dicha tarea específica redundó en que el Eurosistema obtuviera una ventaja asimismo específica (la titularidad de la plataforma informática previamente desarrollada), distintas de las que ordinariamente pueda recibir a resultas de la pertenencia de España al Eurosistema.

Se comparte, por tanto, la exigencia defendida por la oficina gestora en el caso de empleados públicos de que se acredite una ventaja o utilidad específica que vaya más allá de la ventaja o utilidad derivada de las funciones propias de pertenencia a la organización internacional y la realización de un trabajo específico que trascienda a las actividades o trabajos inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional.

Finalmente, en lo que se refiere a la resolución del TEAR de Castilla y León de 31 de marzo de 2023, partiendo de lo concluido anteriormente el TEAR debió entrar a conocer y valorar si en el concreto supuesto planteado, del expediente y/o de la documentación aportada por la reclamante resultaba acreditada una ventaja o utilidad específica que fuera mas allá de la ventaja o utilidad derivada de las funciones propias de pertenencia a la OTAN y la realización de un trabajo específico que trascendiera a las actividades o trabajos inherentes a la mera condición de miembro de la OTAN. Sin embargo, el TEAR no actuó así, ningún pronunciamiento expreso al respecto se contiene en la resolución, y ello porque el TEAR consideró que *"el trabajo realizado por un miembro de las Fuerzas Armadas del Estado español desplegado en un país tercero, respondiendo al compromiso existente en el seno de la OTAN, de ayudar a los países aliados, se entenderá prestado para dicho país tercero"*, criterio éste que, como se ha fundamentado en esta resolución, no es suficiente por si mismo para amparar la aplicación de la exención. Por ello, en los términos expuestos, debemos reputar errónea la resolución del TEAR impugnada.

A resultas de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AEAT**,

ACUERDA

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

En el caso de empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero debe acreditarse para aplicar la exención del artículo 7. p) LIRPF, y acreditado el cumplimiento del resto de requisitos exigidos, una ventaja o utilidad específica que vaya más allá de la ventaja o utilidad derivada de las funciones propias de pertenencia a la organización internacional y la realización de un trabajo específico que trascienda a las actividades o trabajos inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas