

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072262

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de enero de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 2625/2018

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. *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».* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** El análisis del art. 7.p) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) permite extraer una serie de conclusiones respecto de la procedencia de la aplicación de la exención y de los requisitos que exige, entre los que se destacan:

1) Exige el mencionado artículo 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 un 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 art. 9.A.3.b) del RD 439/2007 (Rgto IRPF), 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.

Es en el cumplimiento de este último requisito en el que se centra la cuestión discutida. Pues bien, hay que entender, que los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegados por FRONTEX como agentes de la guardia de fronteras en otros Estados miembros para la realización de operaciones conjuntas, proyectos piloto o intervenciones rápidas, realizan su trabajo para el Estado miembro de acogida a través de la ayuda y la coordinación prestada por FRONTEX. De ahí que los rendimientos del trabajo realizado por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegado por FRONTEX como guardia de fronteras en otro Estado miembro, en la medida en que es prestado para una entidad no residente independiente (Estado miembro de acogida) podrán acogerse a la exención del art. 7.p) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

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 del 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 art. 7.p) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). (**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.

RD Ley 3/2000 (Medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa), art. 20.

Ley 6/2000 (Medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa), art. 32.

Reglamento (CE) n.º 2007/2004 del Consejo (Agencia Europea para la gestión de la cooperación operativa en las fronteras exteriores de los Estados miembros de la Unión Europea), arts. 1, 2, 3, 3.bis, 3.ter, 5, 6, 8.nonies, 14 y 15.

Reglamento (UE) n.º 2016/1624 del Parlamento Europeo y del Consejo (Guardia Europea de Fronteras y Costas), arts. 14 y 20.

En la Villa de Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 17 de mayo de 2018, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR, en adelante) de Cataluña dictó con fecha 30 de enero de 2018 resolución n.º 08/09211/2014 por la que se desestimaba la reclamación interpuesta, confirmándose los actos impugnados.

La cuestión controvertida consistía en determinar si resultaba de aplicación la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, 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". Dentro de los requisitos que el citado precepto establece para gozar de la exención el único sobre el que se suscitaba controversia era el que exigía que el beneficiario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

El TEAR de Cataluña considera que el beneficiario último de los servicios prestados por el obligado tributario por medio de la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores (FRONTEX) no es el Gobierno del país al que se desplazó aquél para realizar su trabajo sino el propio Estado español que, por medio de la citada Agencia, colabora, entre otros supuestos, en el control de la inmigración ilegal, problema de especial repercusión en el caso de España. En consecuencia, en la medida en que el beneficiario de los servicios prestados en el propio Estado español, entiende el TEAR de Cataluña incumplido el requisito controvertido.

Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en el mismo sentido el TEAR de Asturias (resolución 52/362/2013 y acumulada de fecha 16 de junio de 2014), mientras que en sentido contrario han resuelto reclamaciones los TEAR de Castilla La Mancha (resolución 07/08/2013 de fecha 9 de junio de 2017) y de Valencia (resolución 46/5406/2015 de fecha 21 de noviembre de 2017) así como el Tribunal Económico-Administrativo Local de Ceuta (resolución 55/145/2013 de fecha 17 de febrero de 2014).

Segundo.

En vista de los hechos anteriores y a propuesta del Presidente del TEAR de Cataluña de 16 de abril de 2018, la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a

tal adopción, al Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y al Director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Tercero.

El TEAR de Cataluña argumenta en su resolución del modo siguiente:

“SÉPTIMO.- Expuestos los hechos que anteceden, pasamos a continuación a verificar si resulta o no procedente la aplicación del pretendido beneficio fiscal.

La aplicación del beneficio fiscal previsto en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF está sometido al cumplimiento de una serie de requisitos.

- 1. Que el trabajador sea contribuyente por el IRPF.*
- 2. Que los trabajos se realicen efectivamente en el extranjero*
- 3. 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.*
- 4. Que el beneficiario de tales trabajos sea una empresa o entidad no residente en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero.*

No son cuestionados los tres primeros requisitos: el reclamante es contribuyente IRPF y ha sido destinado temporalmente a Senegal, país no calificado como paraíso fiscal y en el que existe un impuesto de naturaleza análoga al IRPF.

Mayores dudas, a nuestro juicio, se plantean a la hora de identificar al destinatario de los trabajos realizados en el extranjero.

El reclamante manifestó estar adscrito a la misión desarrollada por la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativas en las Fronteras Exteriores (FRONTEX).

La referida Agencia fue creada por el Reglamento (CE) Nº 2007/2004 DEL CONSEJO, de fecha 26 de octubre de 2004 con el fin, tal y como se recoge en su artículo primero, de "mejorar la gestión integrada de las fronteras exteriores de los Estados miembros de la Unión Europea." Añadiendo que "Teniendo en cuenta que el control y la vigilancia de las fronteras exteriores competen a los Estados miembros, la Agencia facilitará y hará más eficaz la aplicación de las disposiciones comunitarias existentes y futuras en materia de gestión de las fronteras exteriores. Para ello, asegurará la coordinación de las actuaciones de los Estados miembros para aplicar dichas disposiciones, contribuyendo así a la eficacia, calidad y uniformidad del control de las personas y de la vigilancia de las fronteras exteriores de los Estados miembros."

A la vista de la normativa comunitaria enunciada no puede sostenerse, como se afirma por el recurrente, que el beneficiario último de los servicios prestados por medio de la Agencia (FRONTEX), sea el Gobierno de Senegal.

En la propia página Web de la Unión Europea, en relación al FRONTEX se dice:

"FRONTEX coordina la cooperación operativa entre Estados miembros en el ámbito de la gestión de las fronteras exteriores; ayuda a los Estados miembros en la formación de los guardias fronterizos nacionales, incluido el establecimiento de normas comunes de formación; lleva a cabo análisis de riesgos; hace un seguimiento de la evolución en materia de investigación relacionada con el control y la vigilancia de las fronteras exteriores; asiste a los Estados miembros en circunstancias que requieren un aumento de la asistencia técnica y operativa en las fronteras exteriores; y proporciona a los Estados miembros el apoyo necesario para organizar operaciones conjuntas de retorno".

En este sentido entendemos que acorde con la finalidad de la Agencia Europa (gestión integrada de las fronteras exteriores) el destinatario de tales servicios es el propio Estado Español que por medio de dicha Agencia colabora, entre otros supuestos, en el control de la inmigración ilegal, problema de especial repercusión en el caso de España.

A ese respecto la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), expresada en la resolución de fecha 16 de abril de 2009 (rg. 00/05118/2008), es la siguiente:

"Parece claro que si el servicio se presta entre entidades independientes, el requisito de que el destinatario del servicio sea la entidad no residente se entiende que se cumpliría y sería aplicable la exención. Así cuando una empresa residente desplaza a uno de sus trabajadores a prestar un servicio a otra entidad no residente y con la que no existe vinculación alguna, se entiende que la beneficiaria es la no residente. Esta es una de las finalidades que se persigue con la norma, favorecer en términos de competitividad internacional, las operaciones internacionales de las empresas residentes a través de la prestación de servicios varios, como puede ser la consultoría, asesoría, asistencia técnica etc. Pero cuando, como ocurre en el presente caso, las operaciones internacionales se realizan entre empresas entre las que si existe vinculación, la cuestión es mas compleja pues resulta mas difícil delimitar quien es el destinatario o beneficiario del servicio prestado por el trabajador desplazado, es decir si este realmente beneficia a la entidad no residente o el beneficio revierte a la entidad residente que lo desplaza, por ella la adecuada aplicación de la norma exige analizar cada caso concreto a fin de comprobar si se cumplen los requisitos exigidos para que sea aplicable la exención.

(...) lo que se exige para que proceda la aplicación de la exención, es que la sociedad destinataria del servicio prestado sea la entidad no residente y no se trate de servicios que redunden en beneficio de la entidad residente...."

Como tiene señalado la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (sentencia núm. 206/2014 de 20 febrero) "... lo que el legislador quiere evitar es que el beneficio redunde solo a favor de la empleadora española, supuesto en el que no se podría aplicar la exención ...".

Igualmente la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos (sentencia núm. 34/2014 de 7 febrero) dispone que "...el criterio a tener en cuenta será, por tanto, la producción (actual o potencial) de una ventaja o utilidad a la entidad destinataria"

Criterio igualmente sostenido por la Audiencia Nacional (sentencia de 26 de enero de 2011) al señalar que "... junto con el límite cuantitativo y la incompatibilidad, los requisitos que se exigen para aplicar la exención son: Primero, un requisito objetivo: que los rendimientos para que estén exentos deben referirse a trabajos «efectivamente realizados»; segundo, un elemento territorial: que esos trabajos efectivos se realicen «en el extranjero» luego debe haber un desplazamiento físico; tercero, un requisito teleológico: que ese trabajo efectivo y el desplazamiento que exige su realización lo sea en favor o «para entidades o empresas no residentes en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero»."

Conforme a ello, en la medida que el beneficiario de los servicios prestados es el propio Estado español, no cabe entender cumplido el requisito legalmente previsto para acceder a la pretensión del recurrente.

Son numerosísimos los pronunciamientos judiciales en los cuales se analiza el cumplimiento del requisito sobre el destinatario de los servicios prestados, requisito que, por otra parte, es el que suele plantear más problemas en orden a su acreditación.

Así la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos (sentencia núm. 51/2014 de 12 marzo) señala que:

"... El artículo 7 p de la Ley de IRPF exige de modo claro e indubitado que para gozar de esta exención resulta preciso que la beneficiaria de estos trabajos sea una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En consecuencia, al haberse desplegado los servicios de la actora para una entidad de derecho público española, no podemos entender que se hayan realizado para una empresa o entidad no residente ni tampoco para un establecimiento permanente radicado en el extranjero,..."

En términos similares la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (sentencia núm. 970/2013 de 5 noviembre) dispone:

"...Este documento, ..., no prueba que tales delegaciones tengan la consideración tributaria de "establecimientos permanentes", pues no justifica que cuenten con agentes autorizados, para contratar en nombre y por cuenta de la entidad, y que ejerzan de manera habitual esos poderes, y tampoco acredita que esas delegaciones sean un centro fijo de negocios para que la empresa realice toda o parte de su actividad, requisitos a

los que no alude dicho certificado y que son exigidos expresamente por el art. 13.1.a) del Real Decreto Legislativo 5/2004 y por el art. 5º del Modelo de Convenio de la OCDE. Y la prueba de estos extremos correspondía al actor por aplicación del art. 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

(...)

Por último, tampoco puede admitirse que el actor haya realizado su trabajo para una entidad no residente, alternativa que propugna en el hecho cuarto y en la fundamentación jurídica de la demanda, pues tanto en El Salvador como en Honduras ha trabajado para la mencionada Fundación, residente en España, no pudiendo confundirse el requisito exigido por el art. 7.p).1º del RDL 3/2004 con la circunstancia de que los trabajos realizados en el extranjero puedan generar beneficios a personas o colectivos residentes en esos países."

Esta misma Sala, en sentencia número 970/2013 de 5 noviembre, señalaba:

"... La Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) es una entidad de derecho público adscrita al Ministerio de Asuntos Exteriores a través de la Secretaría de Estado de Cooperación Internacional y para Iberoamérica. Como establece la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, es el órgano de gestión de la política española de cooperación internacional para el desarrollo, siendo su objeto (según su propio Estatuto), el fomento, la gestión y la ejecución de las políticas públicas de cooperación internacional para el desarrollo, dirigidas a la lucha contra la pobreza y la consecución de un desarrollo humano sostenible en los países de desarrollo.

Lo anterior quiere decir que la recurrente ha prestado su trabajo única y exclusivamente para una entidad de derecho público española, y en ningún caso, por tanto, para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

A esta conclusión coadyuva la lectura de las funciones para las cuales fue contratada la recurrente que son enumeradas en el contrato de trabajo, y a las cuales nos hemos referido anteriormente: Apoyo en general a las labores del Coordinador General de la cooperación española en Nicaragua, gestión y administración de la Oficina Técnica de Cooperación de la AECl en Nicaragua, gestión de los recursos económicos asignados por la AECl a los programas de cooperación, elaboración de informes y memorias de los programas de cooperación y gestión, seguimiento y control de los programas bilaterales de cooperación.

(...)

No podemos aceptar, como quiere la recurrente, que la beneficiaria de los trabajos sean "las entidades no residentes como son las contrapartes en Nicaragua", ni tampoco la administración del país nicaragüense.

El artículo 7.p de la Ley del IRPF exige de modo claro e indubitado que para gozar de esta exención resulta preciso que la beneficiaria de estos trabajos sea una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En consecuencia, al haberse desplegado los servicios de la actora para una entidad de derecho público española, no podemos entender que se hayan realizado para una empresa o entidad no residente ni tampoco para un establecimiento permanente radicado en el extranjero, pues no podemos considerar como tal a la Oficina Técnica de Cooperación integrada en la Embajada de España en Managua.

Ésta es, por consiguiente, la postura de la Sala, que se deriva directamente de la exigencia legal contenida en el artículo 7.p del Texto Refundido, y ello a pesar de lo que haya podido resolver la Administración de Hacienda en otros casos diferentes y de lo que puedan establecer consultas de la Dirección General de Tributos, que ni tienen alcance normativo ni vinculan a este Tribunal."

La fundamentación recogida en el apartado anterior ha de conducir a la desestimación de la pretensión del reclamante".

En idénticos términos se pronuncia el TEAR de Asturias, en su resolución 52/362/2013 y acumulada de fecha 16 de junio de 2014.

Cuarto.

En sentido contrario se manifiestan los Tribunales Económico-Administrativos Regionales de Castilla La Mancha y de la Comunidad Valenciana, así como el Tribunal Económico-Administrativo Local de Ceuta.

Así, señala la resolución de 17 de febrero de 2014 (55/145/2013 y acumulada) del Tribunal Económico-Administrativo Local de Ceuta, lo siguiente:

“Tercero.- La exención invocada por el interesado, es la recogida en el artículo 7.p) de la Ley del impuesto, Ley 35/2006 de 28 de noviembre, y objeto de desarrollo reglamentario en el artículo 6 del Reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007 de 30 de marzo. En función de la normativa referida, están exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los requisitos siguientes:

Que el trabajador sea contribuyente por el IRPF, es decir, que tenga en España su residencia habitual.

Que los trabajos se realicen efectivamente en el extranjero y para una empresa o entidad no residente en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Que en 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, entendiéndose cumplido este requisito cuando el país o territorio donde 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 tiene un límite máximo de 60.100 euros anuales. Este límite se refiere a rendimientos íntegros. 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.

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) del Reglamento del Impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

Expuesto lo anterior, es necesario dejar asentado, que la exención es aplicable a toda renta que tenga la consideración de rendimientos de trabajo, sea cual sea la condición del perceptor, empleado del sector privado o empleado del sector público, y sea cual sea el tipo de entidad no residente o establecimiento situado en el extranjero, destinatario de los servicios prestados, es decir, es aplicable a las rentas obtenidas por un funcionario público residente en territorio español, por razón de los servicios prestados a una entidad residente en el extranjero, aunque dicha entidad sea una entidad pública, integrada en la organización del Estado extranjero o en una organización internacional, así se ha pronunciado reiteradamente la DGT en contestación a consultas tributarias, entre otras V596/2003 de 30.04.2003; V344/2008 de 15.02.2008; V1695/2008 de 16.09.2008; V551/2005 de 01.04.2005; V483/2010 de 15.03.2010; V1227/2006 de 26.06.2006 o V710/2010 de 13.04.2010.

Por tanto, ciñéndonos al presente caso, y constando en el expediente que los servicios han sido prestados por el interesado en el marco del proyecto FRONTEX en Senegal, y que las entidades beneficiarias del proyecto eran el Ministerio de Defensa e Interior senegaleses, según certificación de fecha 12.12.2012, que se adjunta a la solicitud de rectificación presentada el 13.12.2012, pues resultaría que las retribuciones percibidas por dichos trabajos serían susceptibles de acogerse a la exención del artículo 7.p) de la Ley del impuesto, hasta el límite legalmente establecido, cumpliendo el interesado con el resto de los requisitos establecidos en los referidos precepto y artículo 6 del Reglamento.

Por su parte, la resolución de 21 de noviembre de 2017 (46/5406/2015) del TEAR de la Comunidad Valenciana establece lo que sigue:

“SEXTO.- Delimitar en qué supuestos el beneficiario o destinatario de los servicios prestados es efectivamente una empresa, entidad o establecimiento permanente radicado en el extranjero, es un tema controvertido y su discusión motiva el presente expediente. A ese respecto la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), expresada en la resolución de la reclamación nº 3168/2008, de fecha 16 de abril de 2009, es la siguiente:

“Parece claro que si el servicio se presta entre entidades independientes, el requisito de que el destinatario del servicio sea la entidad no residente se entiende que se cumpliría y sería aplicable la exención. Así, cuando una empresa residente desplaza a uno de sus trabajadores a prestar un servicio a otra entidad no residente y con la que no existe vinculación alguna, se entiende que la beneficiaria es la no residente. Esta es una de las finalidades que se persigue con la norma, favorecer en términos de competitividad internacional, las operaciones internacionales de las empresas residentes a través de la prestación de servicios varios, como puede ser la consultoría, asesoría, asistencia técnica etc. Pero cuando, como ocurre en el presente caso, las operaciones internacionales se realizan entre empresas entre las que sí existe vinculación, la cuestión es más compleja pues resulta más difícil delimitar quién es el destinatario o beneficiario del servicio prestado por el trabajador desplazado, es decir si éste realmente beneficia a la entidad no residente o el beneficio revierte a la entidad residente que lo desplaza, por ello la adecuada aplicación de la norma exige analizar cada caso concreto a fin de comprobar si se cumplen los requisitos exigidos para que sea aplicable la exención.

(...) lo que se exige para que proceda la aplicación de la exención, es que la sociedad destinataria del servicio prestado sea la entidad no residente y no se trate de servicios que redunden en beneficio de la entidad residente. En definitiva, al existir vinculación o tratándose de operaciones intragrupo se exige para que la exención sea procedente que realmente se preste un servicio en el exterior a otra empresa del Grupo, que exija un desplazamiento del trabajador al exterior para realizar dicho trabajo y que el mismo reporte un beneficio directo, un valor añadido, para la entidad no residente como consecuencia de la prestación del servicio, servicio que por otra parte fuese necesario y pudiera ser contratado a otra empresa independiente”.

Añade el TEAC en la citada resolución que “Es un requisito esencial para poder aplicar la exención sobre las rentas en cuestión, que el que pretenda beneficiarse de la misma, pruebe que concurren los requisitos exigidos en la norma para su aplicación, y en concreto que los trabajos por los que se pagan las rentas que se declaran exentas se hayan realizado en el extranjero y para empresas, entidades o establecimientos permanentes situados en el extranjero”. Abundando en lo anterior el TEAC recalca que lo que la norma requiere es “que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente y no puede admitirse que cualquier desplazamiento al extranjero justifique la aplicación de la exención por el mero hecho de tener clientes extranjeros o relaciones con otras empresas del grupo que sean residentes en el extranjero, sino que es indispensable demostrar que se han realizado trabajos en el extranjero para la empresa no residente y que esos trabajos son los que motivan los desplazamientos acreditados y se corresponden con el pago de las rentas exentas.”.

Sobre esta misma cuestión y en relación con los rendimientos del trabajo obtenidos por cooperantes españoles en el extranjero, bien a través de organismos como la Agencia Española para la Cooperación y el Desarrollo (AECID) que fomentan la cooperación con terceros países o países en vías de desarrollo, bien en virtud de su cooperación con ONGs, es preciso traer a colación aquí la Nota de unificación de criterios emitida por el Departamento de Gestión Tributaria, con fecha de registro de salida del 2 de octubre de 2007, en la que una vez enumerados expresamente los requisitos de: 1º) rendimientos obtenidos como consecuencia de la prestación de sus servicios de cooperación con la calificación fiscal de rendimientos del trabajo; 2º) la existencia de un desplazamiento físico del trabajador cooperante al extranjero para realizar efectivamente allí su trabajo de cooperación; y 3º) trabajo de cooperación realizado para una entidad no residente en España o para un establecimiento permanente en el extranjero de una entidad residente en España, concluye que “la exención del artículo 7 p) se introdujo como una medida de apoyo a la internacionalización de las empresas, por lo que su redacción está pensada para los trabajadores desplazados por las mismas y no encaja totalmente con las características de este colectivo. No obstante, considerando que no puede hacerse de peor condición al colectivo de los cooperantes, entendemos que se entenderán cumplidos por los cooperantes en el extranjero los tres primeros requisitos”.

Expuesto lo anterior, es necesario dejar asentado, que la exención es aplicable a toda renta que tenga la consideración de rendimientos del trabajo, sea cual sea la condición del perceptor, empleado del sector privado o empleado del sector público, y sea cual sea el tipo de entidad no residente o establecimiento situado en el extranjero, destinatario de los servicios prestados, es decir, es aplicable a las rentas obtenidas por un funcionario público residente en territorio español, por razón de los servicios prestados a una entidad residente en el extranjero, aunque dicha entidad sea una entidad pública, integrada en la organización del Estado extranjero o en una organización internacional, así se ha pronunciado reiteradamente la DGT en contestación a consultas tributarias, entre otras V596/2003 de 30.04.2003; V344/2008 de 15.02.2008; V1695/2008 de 16.09.2008; V551/2005 de 01.04.2005; V483/2010 de 15.03.2010; V1227/2006 de 26.06.2006 o V710/2010 de 13.04.2010.

Pues bien, en el presente caso, y habida cuenta que se admite la aplicación de la exención a los cooperantes españoles en el extranjero, a juicio de este Tribunal no se puede hacer de peor condición a los miembros de nuestras fuerzas armadas destinados en el extranjero para la prestación de un servicio cuyo beneficiario no es el Estado Español, sino el Ministerio de Interior y Defensa mauritano al amparo del Proyecto FRONTEx de la UE, como se analiza a continuación.

SÉPTIMO.

La Oficina Gestora motiva la denegación de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones sosteniendo que en el presente caso no es de aplicación la exención del artículo 7 p) “a las retribuciones percibidas por el personal de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado. Ello porque entre los requisitos exigidos en este apartado se encuentra el que los trabajos realizados por el trabajador, contribuyente de IRPF, se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En el presente caso cabe destacar que los trabajos son realizados para el propio Estado Español sin que las bases donde desarrollan su trabajo estos contribuyentes puedan tener la consideración de establecimiento permanente, (...)”.

Cosa distinta son los servicios prestados por funcionarios españoles en virtud de acuerdos de colaboración internacional, como ocurre en el presente supuesto.

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 correspondiente acuerdo suscrito con el Estado español. Por tanto, el beneficiario 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 caso, se beneficia de la formación prestada por los funcionarios españoles el Ministerio de Interior y Defensa mauritano a través del Proyecto FRONTEx de la Unión Europea, que es quien recibe la formación impartida por los funcionarios españoles en materia de protección de fronteras, tal y como se deduce de la documentación incorporada al expediente. Asimismo, consta entre la documentación aportada un Certificado emitido por la entidad pagadora en el que se hace constar expresamente “que el reclamante estaba “en comisión de servicio durante las siguientes fechas (...) al amparo del PROYECTO FRONTEx”, lo que pone de manifiesto la existencia de una alteración en su situación administrativa, coherente con el criterio expresado.

En un supuesto similar, relativo a un trabajador español al amparo de una Misión de la Unión Europea Frontex, el Tribunal Económico-Administrativo Local de Ceuta, en las reclamaciones 55/00145/2013 y 55/00151/2013, se ha pronunciado en el sentido de:

“(…) dejar asentado, que la exención es aplicable a toda renta que tenga la consideración de rendimientos de trabajo, sea cual sea la condición del perceptor, empleado del sector privado o empleado del sector público, y sea cual sea el tipo de entidad no residente o establecimiento situado en el extranjero, destinatario de los servicios prestados, es decir, es aplicable a las rentas obtenidas por un funcionario público residente en territorio español, por razón de los servicios prestados a una entidad residente en el extranjero, aunque dicha entidad sea una entidad pública, integrada en la organización del Estado extranjero o en una organización internacional, así se ha pronunciado reiteradamente la DGT en contestación a consultas tributarias, entre otras V596/2003 de 30.04.2003; V344/2008 de 15.02.2008; V1695/2008 de 16.09.2008; V551/2005 de 01.04.2005; V483/2010 de 15.03.2010; V1227/2006 de 26.06.2006 o V710/2010 de 13.04.2010.

(...)

Por tanto, ciñéndonos al presente caso, y constando en el expediente que los servicios han sido prestados por el interesado en el marco del proyecto FRONTEx en Senegal, y que las entidades beneficiarias del proyecto eran el Ministerio de Defensa e Interior senegaleses, según certificación de fecha 12.12.2012, que se adjunta a la solicitud de rectificación presentada el 13.12.2012, pues resultaría que las retribuciones percibidas por dichos trabajos serían susceptibles de acogerse a la exención del artículo 7.p) de la Ley del impuesto, hasta el límite

legalmente establecido, cumpliendo el interesado con el resto de los requisitos establecidos en los referidos precepto y artículo 6 del Reglamento.”

También el TEAR de Castilla La Mancha, en resolución dictada en fecha 09/06/2017, en la Reclamación 19/00798/2013, ha expuesto que “Como consecuencia de los trabajos realizados en el extranjero al amparo del proyecto FRONTEX, el contribuyente tiene derecho a la aplicación de la exención recogida en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF, a las retribuciones percibidas por trabajos realizados en el extranjero para una entidad no residente, que es la receptora de un beneficio directo.” En el caso que se analizaba, se dirimía la aplicación de la exención, aportando documentación con la que se pretendía acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos, entre otra: certificado de comisión de servicios en Mauritania (Proyecto FRONTEX) de fecha 07.02.2013; Órdenes de Servicio del Director General de la Policía y de la Guardia Civil y del Teniente General Jefe de Unidades Especiales y de Reserva de la Guardia Civil por la que se lleva a cabo la creación y operatividad de un Destacamento Eventual del Servicio Aéreo de la Guardia Civil en Nouadhibou (Mauritania) al que se adscribió el contribuyente; Certificado de retenciones del IRPF del ejercicio de 2011 expedido el 01.12.2011 por el Coronel Jefe del Servicio de Retribuciones en el que no constan reflejadas cantidades exentas; Notificaciones de haberes del contribuyente; Nota sobre Cooperantes; Consulta vinculante de referencia 193-04 relativa a una fundación pública con actividades internacionales; Noticias sobre creación y funciones del proyecto FRONTEX (lucha contra la inmigración irregular y salvamento marítimo); relación de leyes Fiscales mauritanas; resoluciones de varias administraciones de la Agencia Tributaria sobre supuestos similares. Concluyó el citado TEAR de Castilla La Mancha, estimando la reclamación presentada.

En este mismo sentido encontramos numerosas consultas de la Dirección General de Tributos, como las consultas vinculantes DGT CV 1-4-05; CV 15-3-10; CV 8-1-16, de las que se extrae que “Están exentos los rendimientos del trabajo obtenidos por el personal desplazado para ayudar a aquellos países candidatos a la adhesión a la Unión Europea (ya sea prestado por personal contratado por una fundación pública -programa denominado «twinning»- o de funcionarios desplazados en comisión de servicios), siendo los beneficiarios del trabajo los países candidatos a la adhesión a la Unión Europea. A efectos del cálculo de las retribuciones exentas, solo se deben tener en cuenta los días de trabajo efectivo en el extranjero para la prestación del servicio internacional, dividiendo el número de días en el extranjero por la duración del contrato”.

También están exentas: “las remuneraciones pagadas a los «expertos nacionales», funcionarios destinados en comisión de servicios en la Comisión Europea, a los que paga su sueldo el Ministerio y también una cantidad diaria la Comisión. En estos casos, la totalidad de los rendimientos del trabajo percibidos están exentos, con el límite legalmente establecido, al haber sido devengados durante los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero.” (DGT CV 26-6-06; CV 15-2-08; CV 15-3-10).

Destacamos asimismo la STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) Sentencia num. 16/2016 de 4 febrero (JUR\2016\66310), que en su FJ 3º dice lo siguiente:

“En el presente caso, ha de entenderse que, en efecto, el Estado español, como miembro de la Unión Europea y partícipe de una política exterior y de seguridad común, se encuentra interesado en el mantenimiento de los Acuerdos de paz que, eventualmente, pudieran comprometer dichos intereses. Pero, dicho esto, en lo que convenimos con la Abogacía del Estado, hemos de indicar que de tal interés general no se puede extraer que, en particular, el demandante desarrollase su actividad para el Estado español, bien que en país extranjero, pues como el propio Acuerdo recurrido subraya la EUMM Georgia se ocupa de la observación civil de las acciones de las partes, incluido el cumplimiento del Acuerdo y medidas de aplicación en Georgia, de los que se sigue que constituye, a los efectos que nos ocupan, un establecimiento permanente con un fin propio, inmediato y diferente del objetivo mediato que resalta la Abogacía del Estado. No se trata, por ello, de una acción exterior del Estado español en que éste es el beneficiario de la misma, sino de una Misión cuyo Estado beneficiario es el de Georgia, a donde se ha desplazado el demandante por el lapso de tiempo al principio mencionado.”

Por lo tanto y a la vista de lo expuesto, tal y como exige la normativa aplicable, el reclamante efectivamente ha realizado trabajos en el extranjero para una entidad no residente, que es la que obtiene un beneficio directo, un valor añadido como consecuencia de la prestación del servicio, y que esos trabajos son los que motivan el desplazamiento acreditado. Por ende, se entienden cumplidos todos los requisitos para la aplicación al presente supuesto de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF.

Este Tribunal es consciente de que en resoluciones anteriores se ha resuelto en diferente sentido, pero un mejor análisis de los hechos expuestos, los medios de prueba aportados por el reclamante y los pronunciamientos a que se ha hecho referencia con anterioridad inducen al cambio de criterio expuesto debiendo llegar a una conclusión distinta.

De acuerdo con lo expuesto, estando acreditado a juicio de este Tribunal el derecho a la exención pretendida, establecida en el art. 7.p) de la Ley del IRPF, procede estimar la pretensión del reclamante a ese respecto.

En similares términos se pronuncia la resolución del TEAR de Castilla La Mancha de 9 de junio de 2017 (19/798/2013).

Quinto.

En el trámite concedido en el presente procedimiento el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT formuló, en síntesis, las alegaciones siguientes:

1.- Este Departamento considera acertado el criterio manifestado por los TEAR de Asturias y Cataluña pues no es posible entender las actividades referidas sin vincularlas al beneficio que reportan a España, ya que un fin esencial de todas estas actividades es evitar la inmigración ilegal a territorio español.

2.- En el caso concreto de los trabajos desempeñados por miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado en el extranjero en la Misión de la Unión Europea FRONTEX, la controversia gira en torno a si el beneficiario de dichos trabajos es únicamente el Estado extranjero o si también se ve beneficiado el Estado español.

Este Departamento considera que España se ve beneficiada por la labor que los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado realizan en las misiones desarrolladas por la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativas en las Fronteras Exteriores (FRONTEX), lo cual se deduce también de la normativa comunitaria, concretamente del Reglamento (CE) nº 2007/2004 del Consejo, de 26 de octubre de 2004, que creó la citada Agencia con el fin, según su artículo primero, de *“mejorar la gestión integrada de las fronteras exteriores de los Estados miembros de la Unión Europea”*. Añadiendo que *“teniendo en cuenta que el control y la vigilancia de las fronteras exteriores competen a los Estados miembros, la Agencia facilitará y hará más eficaz la aplicación de las disposiciones comunitarias existentes y futuras en materia de gestión de las fronteras exteriores. Para ello, asegurará la coordinación de las actuaciones de los Estados miembros para aplicar dichas disposiciones, contribuyendo así a la eficacia, calidad y uniformidad del control de las personas y de la vigilancia de las fronteras exteriores de los Estados miembros”*.

A la vista de dicha normativa queda claro que los beneficiarios de estos trabajos de control y vigilancia de las fronteras son los Estados comunitarios, y no únicamente los Estados extranjeros en los que se realicen estos trabajos.

Cita también el Director del Departamento la descripción que sobre FRONTEX suministra la página web de la Unión Europea.

Concluye el Director que de acuerdo con la finalidad de la Agencia Europea prevista en el Reglamento mencionado y con la descripción contenida en la página web de la propia Unión el destinatario de los servicios es el propio Estado español que colabora, a través de dicha Agencia, entre otros supuestos, en el control de la inmigración ilegal, problema de especial repercusión en España.

3.- La situación analizada en el presente procedimiento es muy similar, según el Director, a la planteada en la resolución del TEAC de 16 de abril de 2009 (RG 3168/2008), concerniente a una empresa residente que desplaza un trabajador para prestar un servicio a otra no residente y vinculada con la primera, pues los Estados miembros que integran FRONTEX están claramente vinculados entre sí y con los Estados en los que prestan sus servicios.

Conforme al criterio del TEAC contenido en la citada resolución considera el Director del Departamento de Gestión de la AEAT que para poder aplicar la exención del artículo 7.p) de la LIRPF es necesario que el beneficio de los trabajos realizados en el extranjero redunde exclusivamente a favor de la entidad (en este caso Estado) no residente. En el momento en que los beneficios sean compartidos entre ambas entidades, o Estados, la exención del artículo 7.p) no será aplicable.

Un alternativa teóricamente posible sería prorratear los beneficios que corresponden a cada entidad, y aplicar la exención a aquellos rendimientos que se corresponden con los beneficios de la entidad no residente. Sin embargo, esta opción no ha sido prevista por el legislador, por lo que este Departamento considera que en los supuestos de beneficio compartido no se debe aplicar la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF.

4.- El Director se remite, por último, a los pronunciamientos judiciales al respecto citados en las resoluciones de los TEAR de Cataluña y Asturias.

Termina señalando el Director del Departamento de Gestión de la AEAT que entiende correcto el criterio seguido por el TEAR de Cataluña en su resolución 08/9211/2014, de 30 de enero de 2018, y por el TEAR de Asturias en su resolución 52/362/2013 y acumulada, de 16 de junio de 2014, y considera que en los supuestos en los que el beneficio derivado de los trabajos realizados en el extranjero es compartido, no es de aplicación la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sexto.

El Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda formuló por su parte las alegaciones que siguen en el trámite concedido al efecto:

1.- Cita, por su similitud con los hechos del presente procedimiento, la consulta V3011-17 de la Dirección General de Tributos (DGT) de 20 de noviembre de 2017, sobre un funcionario de un Ministerio español que trabajó durante 6 meses en comisión de servicio en una base de la Unión Europea en Somalia, y en la que se concluyó que de la información aportada no se deducía que los trabajos fueran realizados para una empresa o entidad no residente en España ni para un establecimiento radicado en el extranjero, por lo que, en base a dicha información, el requisito no se cumplía.

2.- Cita las consultas V3000-17, de 20 de noviembre de 2017 y V2669-07, de 13 de diciembre de 2007, en relación con el criterio que la Dirección General de Tributos considera aplicable en el caso de personal al servicio de la Administración General del Estado en el exterior.

La primera se refiere a un consultante que trabaja como funcionario interino en un centro radicado en Marruecos -en el que presta sus servicios como profesor- perteneciente a determinado Ministerio español, recibiendo su salario exclusivamente de dicho organismo. Se contesta que no cabe entender que el consultante presta sus servicios para un establecimiento permanente radicado en el extranjero ni tampoco para una empresa o entidad no residente, por lo que no resulta aplicable la exención del artículo 7.p) de la LIRPF.

La segunda trata sobre personal al servicio de la Administración General del Estado que desempeña sus funciones en el exterior en órganos (Oficinas Técnicas de Cooperación, entre otros) adscritos orgánicamente a las Misiones Diplomáticas Permanentes de España en el país de destino, personal que es contratado en España de acuerdo con la Ley española y destinado al extranjero, y cuyas retribuciones son fijadas por la Comisión Ejecutiva de la Comisión Interministerial de Retribuciones (CECIR). Se concluye que dado que no puede entenderse que la embajada sea entidad residente en el extranjero, al no tener personalidad jurídica propia independiente del Estado al que representan, ni establecimiento permanente, por no ser lugar ligado al desarrollo de explotaciones económicas, no se cumplen los requisitos del artículo 7.p) de la LIRPF para la aplicación de la exención.

3.- En las resoluciones de contraste, concretamente en la del TEAR de Castilla La Mancha, se alude a una Nota de unificación de criterio emitida por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, con fecha de registro de salida de 2 de octubre de 2007, en relación con los rendimientos del trabajo obtenidos por cooperantes españoles en el extranjero, en la que se indica que *“la exención del artículo 7 p) se introdujo como una medida de apoyo a la internacionalización de las empresas, por lo que su redacción está pensada para los trabajadores desplazados por las mismas y no encaja totalmente con las características de este colectivo. No obstante, considerando que no puede hacerse de peor condición al colectivo de cooperantes, entendemos que se entenderán cumplidos por los cooperantes en el extranjero los tres primeros requisitos”*.

Sin embargo este Centro Directivo considera que no procede la aplicación de la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF al personal al servicio de la Administración General del Estado que desempeña sus funciones en el exterior en materia de cooperación.

Así, en relación con cooperantes que trabajan para la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID), quienes desarrollan su actividad en las unidades en el exterior de dicha Agencia en los países de destino, contratados por el Instituto de la Juventud en Oficinas Técnicas de Cooperación para la realización de programas de cooperación internacional en países en vías de desarrollo, la Dirección General de Tributos, en informe evacuado al Defensor del Pueblo de fecha 4 de febrero de 2015, señaló que la AECID es una Entidad de Derecho Público adscrita al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, como órgano de gestión de la política española de cooperación internacional al desarrollo, cuya estructura en el exterior está integrada por Oficinas Técnicas de Cooperación, Centros de Formación y Centros Culturales, infiriéndose de los artículos 19 y 20 del Estatuto de dicha Agencia que las Oficinas Técnicas de Cooperación son unidades administrativas adscritas orgánicamente a las Misiones Diplomáticas Permanentes de España y que los cooperantes contratados forman parte del personal al servicio de la Administración General del Estado en el exterior, circunstancia ésta que lleva a considerar que el destinatario de los trabajos realizados es la propia Administración española, lo cual implica el incumplimiento de una de las condiciones de la exención dado que la Administración española en el exterior no puede considerarse una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

4.- A partir de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 2/2014, de 25 de marzo, de la Acción y del Servicio Exterior del Estado, en el considerando 9 del Reglamento (UE) 2016/1624 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de septiembre de 2016 sobre la Guardia Europea de Fronteras y Costas, en el Reglamento (CE) nº 2007/2004 del Consejo que crea la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores de los Estados Miembros de la Unión europea, conocida comúnmente como FRONTEX, y en la página web Europa.eu en relación con la función de dicha Agencia, el Director General de Tributos concluye que en la labor desarrollada por un contribuyente, en su condición de guardia civil, en Misión de la Unión Europea Frontex en el extranjero, no se cumple el requisito de que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La exención del artículo 7.p) de la LIRPF se introdujo como una medida de apoyo a la internacionalización de las empresas, no encajando, por tanto, en un supuesto como el analizado, de contribuyentes que desarrollan funciones en el extranjero para el Estado español.

En este punto cabe aclarar dado que las resoluciones de contraste citan consultas tributarias sobre funcionarios españoles que trabajan en el extranjero, en comisión de servicios, como "expertos nacionales" (V0344-08, de 15 de febrero, y V1695-08, de 16 de septiembre), en las que se admitía la aplicación de la exención al considerar que la destinataria era la Comisión Europea (entidad no residente en España), que tales supuestos son distintos al ahora analizado.

5.- Tal como señala el TEAR de Asturias en su resolución *"la admisión de la pretensión del recurrente determinaría que se solapasen dos exenciones. Las previstas en las letra p) y o) del artículo 7 de la LIRPF"*.

Concluye el Director General de Tributos señalando que en el supuesto de un contribuyente que, en su condición de guardia civil, desarrolla su labor en Misión de la Unión Europea FRONTEX en el extranjero, no se cumple el requisito para la aplicación de la exención de que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

Artículo 229. Competencias de los órganos económico- administrativos.

"1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico- administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico- administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico- Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico- Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia”.

A la vista del precepto citado y por virtud del acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico- Administrativo Central de 17 de mayo de 2018 esta Sala Primera de dicho Tribunal es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

Segundo.

La cuestión controvertida se centra en determinar si resulta de aplicación la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, 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”.

Tercero.

La exención para los rendimientos derivados de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero se introdujo por la Ley 40/1998 con la finalidad de hacer más competitivas a las empresas españolas que invirtiesen en el exterior o que realizaran actividades fuera de España.

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. Rentas exentas

“Estarán exentas las siguientes rentas:

(.....)

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

1. Que dichos trabajos se realicen para una **empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero** en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/ 2004, de 5 de marzo.

2. 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 permite extraer una serie de conclusiones respecto de la procedencia de la aplicación de la exención y de los requisitos que exige, entre los que se destacan:

1) Exige el mencionado artículo 7.p) 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.

Es en el cumplimiento de este último requisito en el que se centra la cuestión discutida.

De las referencias anteriores a la evolución legislativa de la exención se desprende, como ya indicamos, que la finalidad de la norma era apoyar la internacionalización de las empresas españolas y dentro de esto, se pretende tanto favorecer la competitividad de las empresas españolas de forma que éstas pudiesen competir en mejores condiciones con las empresas extranjeras, como favorecer la exportación del capital humano, de ahí la exigencia de un efectivo desplazamiento del trabajador para la aplicación de la exención y que los trabajos en el exterior se prestasen para:

- una empresa no residente.
- una entidad no residente
- un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Delimitar en qué supuestos el beneficiario o destinatario de los servicios prestados es efectivamente una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, es un tema controvertido y su discusión motiva el presente expediente.

En el caso aquí examinado el trabajador que realiza su labor en el extranjero es un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español. Está, pues, al servicio de la Administración General del Estado y se desplaza a un país tercero participando 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, conocida comúnmente como FRONTEX.

Para dar respuesta al asunto debatido resulta necesario analizar cómo opera FRONTEX en relación con los Estados Miembros de la Unión Europea, cuestión que abordaremos a continuación.

Cuarto.

La Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores de los Estados Miembros de la Unión europea (FRONTEX) fue creada por el Reglamento (CE) nº 2007/2004 del Consejo, de 26 de octubre de 2004, como un órgano de la Unión Europea dotado de personalidad jurídica (artículo 15) con el fin de mejorar la gestión integrada de las fronteras exteriores de los Estados miembros de la Unión Europea (artículo 1.1).

Para conseguir tal fin, según dispone el artículo 1 del Reglamento:

- Teniendo en cuenta que el control y la vigilancia de las fronteras exteriores competen a los Estados miembros, la Agencia, en su calidad de organismo de la Unión, facilitará y hará más eficaz la aplicación de las disposiciones comunitarias existentes y futuras en materia de gestión de las fronteras exteriores, para lo cual asegurará la coordinación de las actuaciones de los Estados miembros para aplicar dichas disposiciones, contribuyendo así a la eficacia, calidad y uniformidad del control de las personas y de la vigilancia de las fronteras exteriores de los Estados miembros.

- La Agencia pondrá a disposición de la Comisión y de los Estados miembros la asistencia técnica y los conocimientos especializados necesarios en materia de gestión de las fronteras exteriores y favorecerá la solidaridad entre los Estados miembros.

El Reglamento del FRONTEX, en la última redacción antes de su derogación por el Reglamento (UE) 2016/1624, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de septiembre de 2016, sobre la Guardia Europea de Fronteras y Costas, establecía en sus artículos 2, 3, 3 bis y 3 ter lo que sigue:

Artículo 2. Principales funciones

"1. La Agencia ejercerá las siguientes funciones:

a) coordinar la cooperación operativa entre los Estados miembros en materia de gestión de las fronteras exteriores;

b) asistir a los Estados miembros en la formación de los agentes de la guardia nacional de fronteras y establecer normas comunes de formación;

c) realizar análisis de riesgos, incluida la evaluación de la capacidad de los Estados miembros de hacer frente a las amenazas y presiones en las fronteras exteriores;

d) participar en la evolución de la investigación en materia de control y vigilancia de las fronteras exteriores;

d bis) asistir a los Estados miembros en circunstancias que requieran un aumento de la asistencia técnica y operativa en las fronteras exteriores, teniendo en cuenta que algunas situaciones pueden implicar emergencias humanitarias y salvamento marítimo;

e) asistir a los Estados miembros enfrentados a una situación que exija una asistencia operativa y técnica reforzada en las fronteras exteriores, especialmente a aquellos que se enfrentan a presiones específicas y desproporcionadas;

e bis) establecer equipos europeos de agentes de la guardia de fronteras que vayan a desplegarse durante las operaciones conjuntas, los proyectos piloto y las intervenciones rápidas;

f) facilitar a los Estados miembros el apoyo necesario, incluida, previa solicitud, la coordinación u organización de las operaciones de retorno conjuntas;

g) desplegar en los Estados miembros agentes pertenecientes a los equipos europeos de agentes de la guardia de fronteras en operaciones conjuntas, proyectos piloto o intervenciones rápidas, de conformidad con el Reglamento (CE) nº 863/2007 (LCEur 2007, 1317) ;

h) desarrollar y gestionar, conforme al Reglamento (CE) nº 45/2001, sistemas de información que permitan intercambios rápidos y fiables de información relativa a nuevos riesgos en las fronteras exteriores, incluida la Red de información y coordinación establecida por la Decisión 2005/267/CE*;

i) proporcionar la asistencia necesaria para el desarrollo y el funcionamiento de un Sistema Europeo de Vigilancia de las Fronteras y, cuando resulte apropiado, para la creación de un entorno común de intercambio de información, incluida la interoperabilidad de los sistemas, en particular mediante la creación, mantenimiento y coordinación del marco Eurosur en virtud del Reglamento (UE) nº 1052/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo (*).

(* Reglamenteo (UE) nº 1052/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 octubre 2013, por el que se crea el Sistema Europeo de Vigilancia de Fronteras (Eurosur) (DO L 295 de 6.11.2013, p. 11).

1 bis. De conformidad con el Derecho de la Unión y el Derecho internacional, ninguna persona podrá ser desembarcada en un país ni entregada a sus autoridades si ello vulnera el principio de no devolución, o si existe el riesgo de que sea expulsada de tal país o repatriada a otro vulnerando dicho principio. Se atenderá a las necesidades especiales de los niños, de las víctimas de la trata de personas, de las personas que necesitan asistencia médica, de las personas que necesitan protección internacional y de otras personas vulnerables de conformidad con el Derecho de la Unión y el Derecho internacional.

2. Sin perjuicio de las competencias de la Agencia, los Estados miembros podrán mantener, entre sí y con terceros países, una cooperación operativa en las fronteras exteriores, siempre que tal cooperación sea complementaria de la actuación de la Agencia.

Los Estados miembros se abstendrán de realizar cualquier actividad que pueda comprometer el funcionamiento de la Agencia o la consecución de sus objetivos.

Los Estados miembros informarán a la Agencia de los asuntos en los que estén llevando a cabo una cooperación operativa en las fronteras exteriores fuera del contexto de la propia Agencia. El director ejecutivo de la Agencia ("el director ejecutivo") informará sobre estos asuntos periódicamente, y por lo menos una vez al año, al consejo de administración de la Agencia ("el consejo de administración").

Artículo 3. Operaciones conjuntas y proyectos piloto en las fronteras exteriores

"1. La Agencia examinará, aprobará y coordinará las propuestas de operaciones conjuntas y proyectos piloto presentadas por los Estados miembros, incluidas las solicitudes de los Estados miembros relacionadas con situaciones que exijan una asistencia operativa y técnica reforzada, especialmente en casos de presiones específicas y desproporcionadas.

La propia Agencia podrá iniciar y realizar operaciones conjuntas y proyectos piloto en colaboración con los Estados miembros interesados y con el acuerdo de los Estados miembros de acogida.

Podrá decidir, asimismo, poner su equipo técnico a disposición de los Estados miembros que participen en las operaciones conjuntas o en los proyectos piloto.

Las operaciones conjuntas y los proyectos piloto deben ir precedidos de un pormenorizado análisis de riesgos.

1 bis. La Agencia, tras informar al Estado miembro de que se trate, podrá poner fin a las operaciones conjuntas y los proyectos piloto, si ya no se dan las condiciones para llevar a cabo dichas operaciones conjuntas o proyectos piloto.

Los Estados miembros que participen en una operación conjunta o un proyecto piloto podrán solicitar a la Agencia que ponga fin a tal operación conjunta o proyecto piloto.

El Estado miembro de origen tomará las medidas adecuadas, disciplinarias u otras, de acuerdo con su Derecho nacional, en caso de haberse violado los derechos fundamentales o las obligaciones en materia de protección internacional en el curso de una operación conjunta o un proyecto piloto.

El director ejecutivo suspenderá o pondrá fin, total o parcialmente, a las operaciones conjuntas y los proyectos piloto si considera que dichas violaciones son graves o es probable que persistan.

1 ter. **La Agencia creará un contingente de agentes de la guardia de fronteras bajo la denominación de equipos europeos de agentes de la guardia de fronteras de conformidad con el artículo 3 ter, para su posible despliegue durante las operaciones conjuntas y los proyectos piloto mencionados en el apartado 1. Decidirá sobre el despliegue de recursos humanos y equipo técnico, de conformidad con los artículos 3 bis y 7.**

2. Para la organización práctica de las operaciones conjuntas y de los proyectos piloto, la Agencia podrá intervenir a través de sus oficinas especializadas contempladas en el artículo 16.

3. La Agencia evaluará los resultados de las operaciones conjuntas y de los proyectos piloto y transmitirá informes de evaluación pormenorizados al consejo de administración en el plazo de 60 días a partir del fin de dichas operaciones conjuntas y proyectos piloto, acompañados de las observaciones del agente responsable en materia de derechos fundamentales a que se refiere el artículo 26 bis. A fin de mejorar la calidad, la coherencia y la eficacia de futuras operaciones conjuntas y proyectos piloto, la Agencia hará un análisis comparativo global de dichos resultados análisis y lo incluirá en el informe general contemplado en el artículo 20, apartado 2, letra b).

4. **La Agencia financiará o cofinanciará las operaciones conjuntas y los proyectos piloto contemplados en el apartado 1 mediante subvenciones procedentes de su presupuesto, de acuerdo con la normativa financiera que le sea aplicable.**

5. Los apartados 1 bis y 4 también se aplicarán a las intervenciones rápidas”.

Artículo 3 bis. Aspectos organizativos de las operaciones conjuntas y los proyectos piloto

“1. El director ejecutivo elaborará un plan operativo para operaciones conjuntas y proyectos piloto contemplados en el artículo 3, apartado 1. **El director ejecutivo y el Estado miembro de acogida, en consulta con los Estados miembros participantes en una operación conjunta o un proyecto piloto, acordarán un plan operativo** que indique los aspectos organizativos con suficiente antelación al inicio previsto de dicha operación conjunta o proyecto piloto.

El plan operativo abarcará todos los aspectos que se consideren necesarios para la realización de la operación conjunta o el proyecto piloto, incluidos los siguientes elementos:

a) una descripción de la situación junto con el procedimiento y los objetivos del despliegue, incluidos los objetivos operativos;

b) la duración previsible de la operación conjunta o del proyecto piloto;

c) la zona geográfica donde se llevará a cabo la operación conjunta o el proyecto piloto;

d) una descripción de las funciones y las instrucciones especiales para los agentes invitados, en particular, sobre las consultas de bases de datos y las armas de servicio, munición y equipo que se pueden, respectivamente, realizar y llevar en el Estado miembro de acogida;

e) la composición de los equipos de agentes invitados, así como el despliegue de otro personal que sea pertinente;

f) disposiciones de mando y control, incluidos el nombre y rango de los agentes de la guardia de fronteras del Estado miembro de acogida responsables de la cooperación con los agentes invitados y la Agencia, en particular el de los agentes que estén al mando de los equipos durante el período de despliegue, así como el lugar que ocupan los agentes invitados en la cadena de mando;

g) el equipo técnico que deberá desplegarse durante la operación conjunta o el proyecto piloto, incluidos los requisitos específicos, tales como las condiciones de uso, el personal solicitado, el transporte y otros servicios logísticos y las disposiciones financieras;

h) disposiciones detalladas sobre la notificación inmediata de incidentes por parte de la Agencia al consejo de administración y a las autoridades públicas nacionales pertinentes;

i) un sistema de información y evaluación que contenga parámetros para el informe de evaluación y fecha final de presentación del informe final de evaluación de conformidad con el artículo 3, apartado 3;

j) en operaciones marítimas, información específica sobre la aplicación de la jurisdicción y la legislación pertinentes en la zona geográfica en donde tenga lugar la operación conjunta o el proyecto piloto, incluidas referencias al Derecho internacional y al Derecho de la Unión sobre intercepción, salvamento marítimo y desembarque;

k) **las modalidades de cooperación con terceros países**, otras agencias u organismos de la Unión, o con organizaciones internacionales.

A tal efecto, **el plan operativo se establecerá conforme al Reglamento (UE) nº 656/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo (*)**; (*) Reglamento (UE) nº 656/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, por el que se establecen normas para la vigilancia de las fronteras marítimas exteriores en el marco de la cooperación operativa coordinada por la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores de los Estados miembros de la Unión Europea (DO L 189 de 27.6.2014, p. 93).

2. Toda modificación o adaptación del plan operativo requerirá el acuerdo del director ejecutivo y del Estado miembro de acogida. La Agencia enviará inmediatamente a los Estados miembros participantes una copia del plan operativo modificado o adaptado.

3. La Agencia, como parte de sus tareas de coordinación, garantizará la ejecución operativa de todos los aspectos organizativos durante las operaciones conjuntas y los proyectos piloto mencionados en el presente artículo, incluida la presencia de un miembro de su personal”.

Por su parte, el artículo 3 ter del Reglamento (CE) 2007/2004 dispone:

Artículo 3 ter. Composición y despliegue de los equipos europeos de agentes de la guardia de fronteras

“1. A propuesta del director ejecutivo, el consejo de administración decidirá, por mayoría absoluta de sus miembros con derecho a voto, el número total y los perfiles de los agentes de la guardia de fronteras que deberán ponerse a disposición para los equipos europeos de agentes de la guardia de fronteras. Se aplicará el mismo procedimiento para decidir cualquier modificación posterior del número total y de los perfiles. **Los Estados miembros contribuirán a los equipos europeos de agentes de la guardia de fronteras con un contingente nacional constituido en función de los diferentes perfiles definidos, para lo cual designarán a agentes de la guardia de fronteras que correspondan a los perfiles necesarios.**

(.....)

6. **La Agencia sufragará, de conformidad con el artículo 8 nonies, los gastos contraídos por los Estados miembros al poner sus agentes de la guardia de fronteras a disposición de los equipos europeos de agentes de la guardia de fronteras de acuerdo con el apartado 1 del presente artículo”.**

Y el artículo 8 nonies establece:

Artículo 8 nonies. Gastos

“1. La Agencia sufragará en su totalidad los gastos siguientes en que incurran los Estados miembros cuando pongan a su disposición a sus agentes de la guardia de fronteras para los fines mencionados en el artículo 3, apartado 1 ter , el artículo 8 bis y el artículo 8 quater :

a) gastos de desplazamiento desde el Estado miembro de origen hasta el Estado miembro de acogida y viceversa;

b) gastos de vacunación;

c) gastos de los seguros especiales necesarios;

d) gastos de atención sanitaria;

e) dietas, incluidos los gastos de alojamiento;

f) gastos relacionados con el equipo técnico de la Agencia.

2. El consejo de administración establecerá las normas detalladas relativas al pago de las dietas a los miembros de los equipos”.

El artículo 14 del Reglamento (CE) 2007/2004 dispone:

Artículo 14. Facilitación de la cooperación operativa con terceros países y cooperación con las autoridades competentes de terceros países.

“1. En los asuntos que entren en el ámbito de actuación de la Agencia, y en la medida necesaria para el cumplimiento de sus funciones, **la Agencia deberá facilitar la cooperación operativa entre los Estados miembros y los terceros países en el marco de la política de relaciones exteriores de la Unión, también en relación con los derechos humanos.**

La Agencia y los Estados miembros respetarán, asimismo, las normas y requisitos al menos equivalentes a los establecidos por la legislación de la Unión **cuando la cooperación con terceros países tenga lugar en el territorio de los mismos.**

El establecimiento de la cooperación con terceros países servirá para promover las normas europeas de gestión de las fronteras, incluido el respeto de los derechos fundamentales y la dignidad humana.

(.....)

7. Al celebrar acuerdos bilaterales con terceros países según lo mencionado en el artículo 2, apartado 2, los Estados miembros podrán incluir disposiciones referentes al papel y a las competencias de la Agencia, en especial en lo relativo al ejercicio de las competencias ejecutivas por parte de los miembros de los equipos desplegados por la Agencia durante las operaciones conjuntas o los proyectos piloto a los que se refiere el artículo 3”.

Quinto.

Llegados a este punto y para dar respuesta a la cuestión controvertida debe precisarse que este Tribunal Central ya señaló en la ya citada anteriormente resolución de 16 de abril de 2009 (RG 3168/2008 y ac) que:

Parece claro que si el servicio se presta entre entidades independientes, el requisito de que el destinatario del servicio sea la entidad no residente se entiende que se cumpliría y sería aplicable la exención. Así, cuando una empresa residente desplaza a uno de sus trabajadores a prestar un servicio a otra entidad no residente y con la que no existe vinculación alguna, se entiende que la beneficiaria es la no residente.

La dificultad surgía, según la resolución citada, cuando las operaciones internacionales se realizaban entre empresas entre las que sí existe vinculación pues en estos casos “resulta más difícil delimitar quién es el destinatario o beneficiario del servicio prestado por el trabajador desplazado, es decir si éste realmente beneficia a la entidad no residente o el beneficio revierte a la entidad residente que lo desplaza..”.

Pues bien, a la vista de la normativa expuesta en el fundamento de derecho anterior este Tribunal Central concluye en primer término que el trabajo realizado en el exterior por los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español en el marco de la Misión Europea Frontex no puede entenderse realizado para esta última Agencia, en cuanto órgano de la Unión Europea con sede en Varsovia y dotado de personalidad jurídica propia. Y es que, ciertamente, aunque la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores de los Estados Miembros de la Unión europea tiene la competencia para establecer equipos europeos de agentes de la guardia de fronteras y desplegarlos en los Estados miembros en operaciones conjuntas, proyectos piloto o intervenciones rápidas, no debe perderse de vista que sus funciones son esencialmente la asistencia técnica, la formación y la coordinación de las actuaciones de los Estados miembros para aplicar uniforme y eficazmente las disposiciones comunitarias en materia de gestión de fronteras, siendo estos últimos a quienes compete el control y la vigilancia de las fronteras exteriores y los beneficiarios finales de los servicios prestados por la Agencia.

Resulta obvio que en el supuesto que se analiza en el presente recurso extraordinario de alzada no existe vinculación entre las entidades que intervienen en la operación, es decir, entre el Estado español que desplaza a un miembro de sus Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, en el marco de una intervención coordinada por FRONTEX, y el Estado miembro que lo acoge.

A juicio de este Tribunal Central, por tanto, los trabajos realizados por los agentes de la guardia de fronteras se entenderán prestados para quien el Reglamento (CE) 2007/2004 denomina Estado miembro de acogida, que es, conforme a lo dispuesto en su artículo 1 bis, el Estado miembro en cuyo territorio tiene lugar, o desde el que se lanza, una operación conjunta, un proyecto piloto o una intervención rápida. En este sentido, el análisis del Reglamento (UE) 656/2014, de 15 de mayo, por el que se establecen normas para la vigilancia de las fronteras marítimas exteriores en el marco de la cooperación operativa coordinada por la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores de los Estados miembros de la Unión Europea, conforme al cual ha de aprobarse el plan operativo para operaciones conjuntas y proyectos piloto (art. 3 bis.1 Reglamento FRONTEX), pone de manifiesto en diversos preceptos (Arts. 5 y 6) el beneficio directo que para el Estado miembro de acogida suponen las tareas de vigilancia de fronteras de las unidades participantes (unidades marítimas, terrestres o aéreas bajo la responsabilidad del Estado miembro de acogida o de un Estado miembro participante, que participa en una operación marítima).

Hay que entender, pues, que los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegados por FRONTEX como agentes de la guardia de fronteras en otros Estados miembros para la realización de operaciones conjuntas, proyectos piloto o intervenciones rápidas, realizan su trabajo para el Estado miembro de acogida a través de la ayuda y la coordinación prestada por FRONTEX. De ahí que los rendimientos del trabajo realizado por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegado por FRONTEX como guardia de fronteras en otro Estado miembro, en la medida en que es prestado para una entidad no residente independiente (Estado miembro de acogida) podrán acogerse a la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006.

La cooperación con terceros países vecinos es esencial a la hora de impedir el cruce no autorizado de las fronteras, de luchar contra la delincuencia transfronteriza y prevenir la pérdida de vidas humanas en el mar. De conformidad con el Reglamento (CE) 2007/2004, FRONTEX puede cooperar con las autoridades competentes de terceros países, en particular en el análisis de riesgo y la formación, y debe facilitar la cooperación operativa entre los Estados miembros y terceros países. Como señala el artículo 14.7 de esta última norma, al celebrar acuerdos bilaterales con terceros países según lo mencionado en el artículo 2, apartado 2, los Estados miembros podrán incluir disposiciones referentes al papel y a las competencias de la Agencia, en especial en lo relativo al ejercicio de las competencias ejecutivas por parte de los miembros de los equipos desplegados por la Agencia durante las operaciones conjuntas o los proyectos piloto a los que se refiere el artículo.

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.

Las conclusiones anteriores no se ven modificadas con la aprobación del Reglamento 2016/1624 (UE), de 14 de septiembre, sobre la Guardia Europea de Fronteras y Costas, por el que se modifica el Reglamento (UE) 2016/399 del Parlamento Europeo y del Consejo y por el que se derogan el Reglamento (CE) 863/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, el Reglamento 2007/2004 (CE) del Consejo y la Decisión 2005/267/CE del Consejo.

Así, el Reglamento 2016/1624 establece una Guardia Europea de Fronteras y Costas formada por la Agencia Europea de la Guardia de Fronteras y Costas y las autoridades nacionales encargadas de la gestión de fronteras. Este Reglamento refuerza la gestión de las fronteras exteriores ampliando las labores que venía desarrollando la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores de los Estados miembros de la Unión Europea. El Reglamento 2016/1624 cambia el nombre de esta Agencia por el de Agencia Europea de la Guardia de Fronteras y Costas, que sigue siendo conocida usualmente como FRONTEX.

En cuanto a la gestión de las fronteras exteriores el artículo 14.1 del Reglamento 2016/1624 dispone:

Artículo 14. Medidas tomadas por la Agencia en las fronteras exteriores

“1. Un Estado miembro podrá solicitar la asistencia de la Agencia para el cumplimiento de sus obligaciones de control de las fronteras exteriores. La Agencia también tomará medidas de conformidad con lo previsto en el artículo 19.

2. La Agencia organizará la asistencia técnica y operativa necesaria para el Estado miembro de acogida y podrá, de conformidad con la legislación pertinente, tanto de la Unión como internacional, incluido el principio de no devolución, tomar una o varias de las siguientes medidas:

a) coordinar operaciones conjuntas para uno o más Estados miembros y desplegar equipos de la Guardia Europea de Fronteras y Costas;

b) organizar intervenciones fronterizas rápidas y desplegar equipos de la Guardia Europea de Fronteras y Costas del contingente de reacción rápida y, cuando proceda, equipos de la Guardia Europea de Fronteras y Costas adicionales;

c) coordinar actividades para uno o más Estados miembros y terceros países en las fronteras exteriores, incluidas operaciones conjuntas con terceros países vecinos;

d) desplegar equipos de la Guardia Europea de Fronteras y Costas en el marco de los equipos de apoyo a la gestión de la migración en puntos críticos;

e) en el marco de las operaciones descritas en las letras a), b) y c) del presente apartado, y de conformidad con el Reglamento (UE) n.º 656/2014 y el Derecho internacional, prestar ayuda técnica y operativa a los Estados miembros y a terceros países, en apoyo de las operaciones de búsqueda y salvamento de personas en peligro en el mar que puedan presentarse durante las operaciones de vigilancia de fronteras en el mar;

f) desplegar expertos propios y miembros de los equipos que hayan sido enviados en comisión de servicios a la Agencia por los Estados miembros con el fin de apoyar a las autoridades nacionales competentes de los Estados miembros implicados durante un período conveniente; y

g) desplegar los equipos técnicos”.

El artículo 20 del Reglamento 2016/1624 regula la composición y despliegue de los equipos de la Guardia Europea de Fronteras y Costas. Dispone su apartado primero que *“La Agencia desplegará guardias de fronteras y demás personal competente como miembros de los equipos de la Guardia Europea de Fronteras y Costas para operaciones conjuntas, intervenciones fronterizas rápidas y en el marco de los equipos de apoyo a la gestión de la migración. Además, podrá enviar a expertos de su propio personal”.* Serán los Estados miembros quienes pongan los guardias de fronteras a disposición de los equipos de la Guardia Europea de Fronteras y Costas en los términos señalados en el citado artículo 20 del Reglamento 2016/1624.

La cooperación de la Agencia con terceros países está también contemplada en el nuevo Reglamento, concretamente en su artículo 54.

En definitiva, pues, entiende este Tribunal Central, como se apuntaba más arriba, que son extensibles al régimen contenido en el Reglamento 2016/1624 las conclusiones extraídas en relación con el Reglamento 2007/2004 acerca del destinatario de los trabajos realizados por los guardias de fronteras integrados en los equipos europeos de guardias de fronteras, tanto si tales trabajos se desarrollan en el Estado miembro de acogida como si realizan en un país tercero.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 17 de mayo de 2018, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, acuerda unificar criterio en el sentido siguiente:

- Los agentes de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegados por FRONTEX en otros Estados miembros de la Unión Europea para la realización de operaciones conjuntas, intervenciones fronterizas rápidas y en el marco de los equipos de apoyo a la gestión de la migración, realizan su trabajo para el Estado miembro de acogida, a través de la ayuda y la coordinación prestada por FRONTEX, pudiendo aplicarse a los rendimientos de dicho trabajo la exención contemplada en el artículo 7.p) de la LIRPF.

- Del mismo modo, 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 el país tercero, pudiendo aplicarse a los rendimientos de dicho trabajo la exención contemplada en el artículo 7.p) de la LIRPF.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.