

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084155

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de noviembre de 2021

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 6136/2021

#### SUMARIO:

**IRPF. Rentas exentas. Becas públicas y concedidas por entidades sin fines lucrativos. IRNR.**

**Conceptos generales. Rentas exentas en España. Becas públicas. Recurso extraordinario para la unificación de criterio.** Lo que se solicita en el recurso que nos ocupa, alcanza a un aspecto muy concreto de la problemática que plantea la tributación en España de las cantidades pagadas por la «entidad pública empresarial» ICEX España Exportación e Inversiones -en adelante el ICEX- en concepto de Becas. En concreto, sobre si las cantidades pagadas en concepto de esas Becas ICEX a «no residentes», en la fase en la que sus perceptores realizan prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior, tienen cabida o no en la exención del art. 14.1 b) del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR).

Pues bien, a juicio del Tribunal Central resulta evidente que las cantidades pagadas por la entidad pública empresarial ICEX España Exportación e Inversiones en concepto de Becas ICEX a «no residentes», en la fase en la que sus perceptores realizan prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior, ni se pagan «en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica» ni tampoco «en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros». Esas Becas responden a una política unilateral del Gobierno español y no se conceden en virtud de ningún tipo de acuerdo y/o convenio internacional. Las Becas ICEX son ajenas a la política de cooperación internacional de España.

Por tanto, las Becas ICEX son ajenas tanto a algún tipo de acuerdo y/o convenio internacional de España con otros países, como a la política de cooperación internacional de España; con lo que, las cantidades pagadas por el ICEX en concepto de Becas ICEX a «no residentes», en la fase en la que los perceptores de las mismas realizan prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior, no están exentas del IRNR en atención a lo dispuesto en el art. 14.1 b) del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR).

Además, las cantidades que como Beca ICEX perciben los beneficiarios en esa Fase I tampoco pueden estar exentas por la vía de los arts. 14.1 a) del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) y 7 j) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 3, 4 y 14.

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

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3.

Ley 6/1997 (LOFAGE), arts. 1, 41 y 43.

RD-Ley 4/2011 [Medidas urgentes de impulso a la internacionalización mediante la creación de la entidad pública empresarial ICEX España Exportación e Inversiones (ICEX)], art. 1.

Ley 6/2018 (Presupuestos Generales del Estado para 2018), disp. final 18.<sup>a</sup>.

Ley 38/2003 (Ley General de Subvenciones), art. 17 y disp. adic. 26.<sup>a</sup>.

Ley 23/1998 (Cooperación Internacional para el Desarrollo), arts. 3 y 8.

En Madrid ..., se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Se ha visto el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 28/02/2021, recaída en la reclamación nº. 28-25139-2018.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 01/12/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso, interpuesto en 24/11/2020, frente a esa resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 28/02/2021, recaída en la reclamación nº. 28-25139-2018, en su día interpuesta por D. Aaa BBB CCC (provisto de N.I.F. XXXXXXXXX-Y), y al que en adelante nos referiremos como "el obligado" o "la parte"), frente a un acto de liquidación provisional dictado el 05/11/2018 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Inspección Regional de Madrid atinente a la tributación del obligado por el I.R.N.R. de unas rentas por él obtenidas en el año 2017.

## Segundo.

El obligado presentó en plazo declaración-autoliquidación relativa a su tributación por el I.R.N.R. del año 2017, en la que se declaró residente en ... (Brasil), y que en ese año había percibido 26.411,06 euros pagados por ICEX ESPAÑA EXPORTACIÓN E INVERSIONES (N.I.F. ...), que le había practicado por ello una retención a cuenta 4.409,84 euros.

El obligado declaró que esa cantidad estaba "exenta" "por Convenio", y que no debía tributar por ella (Cuota íntegra de 0,00 -cero- euros).

Y, por ello, con esa declaración-autoliquidación solicitó la devolución de los 4.409,84 euros que se le habían retenido a cuenta.

## Tercero.

Lo actuado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid al respecto.

1º. La Unidad de Gestión de Grandes Empresas (en adelante la URGE) de Madrid notificó al obligado una propuesta de liquidación "provisional" de fecha 15/10/2018, con la simultánea apertura de un trámite de audiencia y presentación de alegaciones, dictadas en el marco de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a su tributación por el I.R.N.R. del año 2017; propuesta en la que le comunicó que las discrepancias detectadas que iban a ser objeto de regularización eran las siguientes:

- < - Error en el recuadro correspondiente a "Exención Convenio".
- El tipo de gravamen aplicado no es correcto, de acuerdo con el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Las retenciones o ingresos a cuenta declarados son incorrectos de acuerdo con los artículos 30 y 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- El contribuyente alega tener la doble nacionalidad, española y brasileña, sin embargo no consta en el expediente el certificado de residencia fiscal en Brasil en 2017. Por tanto, una vez acreditado que la beca ICEX se ha desarrollado fuera de España y que, en el desarrollo de la misma, se han prestado servicios en una oficina comercial de España en el país de destino -Brasil-, procede aplicar el tipo impositivo del 8% , por asimilación a la prestación de servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte. No estamos, así, ante un supuesto de exención alegado en el escrito que acompaña a la solicitud de devolución.

Por otro lado, dado que presentó declaración del IRPF por el mismo ejercicio fiscal y que como consecuencia de dicha declaración obtuvo una devolución indebida de 59,57 euros, dicha cantidad ha sido descontada del total retenciones. >

2º. En ese trámite de audiencia que se le había abierto, el obligado presentó el 30/10/2018 un escrito al que incorporó las alegaciones siguientes:

< PRIMERA. Muestro mi disconformidad con la propuesta de liquidación practicada y por la que se determina un importe a devolver de 2.237,39 euros, cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen del 8% a la base imponible declarada, menos los ajustes procedentes.

SEGUNDA. Considero esta propuesta de liquidación provisional practicada por la Agencia Tributaria no ajustada a derecho en tanto contraviene el Párrafo Primero del Artículo 19 del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974. ("Boletín Oficial del Estado" de 31 de diciembre de 1975.), que establece que la potestad de gravamen de esta renta es exclusiva para la República Federativa del Brasil, de acuerdo con mis circunstancias personales, en calidad de nacional de dicho Estado, como consta en el expediente.

TERCERA. En la propuesta de liquidación no se han tenido en cuenta las explicaciones y aclaraciones contenidas en la nota general sobre tributación de las Becas ICEX emitida por la Agencia Tributaria española, con fechas de marzo y julio de 2018, que establece la excepción que solicito me sea aplicada, derivada de la aplicación del Artículo 19 del Convenio de Doble Imposición entre España y Brasil: "Potestad exclusiva de gravamen para el otro país, si el becario residente en el mismo es nacional de ese país (...). En este caso excepcional, la beca sería una renta exenta en España por Convenio."

CUARTA. Tras presentar la declaración del IRPF por el mismo ejercicio fiscal, comprobé a posteriori que esta declaración se presentó indebidamente, por lo que ruego se practiquen los ajustes que procedan para compensar las cantidades indebidamente devueltas.

Por todo ello, y dadas las circunstancias del caso, considero que la propuesta de liquidación provisional ha de ser revisada, dado que no se han tenido en cuenta las circunstancias personales del solicitante, que son totalmente relevantes para aplicar la excepción que implica la aplicación del Artículo 19 del Convenio de Doble Imposición entre España y Brasil. >

3º. Alegaciones que la URGE de Madrid desestimó razonando que:

< Como ya se hiciera constar en la propuesta de liquidación, a la que el solicitante ha presentado alegaciones con fecha 30/10/2018, a pesar de que tenga la doble nacionalidad, española y brasileña, dado que no ha aportado el certificado de residencia fiscal en Brasil en 2017 a efectos del Convenio, no procede aplicar el artículo 19 del Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974.

No estamos ante un supuesto de exención alegado por el solicitante de la presente devolución. Cosa distinta sería que hubiese aportado un certificado de residencia fiscal a efectos del Convenio.

Por tanto, una vez acreditado que la beca ICEX se ha desarrollado fuera de España y que, en el desarrollo de la misma, se han prestado servicios en una oficina comercial de España en el país de destino -Brasil-, lo que procede es aplicar el tipo impositivo del 8%, por asimilación a la prestación de servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no haya lugar a la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte. Ello es así por lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre No Residentes, artículo 13.1.c en cuanto a la calificación de la beca ICEX como rendimientos del trabajo sujetos a IRNR en España, y en el 25.1.c en cuanto al tipo de gravamen a aplicar a la base imponible (ingresos íntegros del trabajo sin derecho a ninguna deducción por tratarse de un país no perteneciente a la Unión Europea ni ser Islandia ni Noruega).

Por otro lado, dado que presentó declaración del IRPF por el mismo ejercicio fiscal y que como consecuencia de dicha declaración obtuvo una devolución indebida de 59,57 euros, dicha cantidad ha sido descontada del total retenciones en la presente liquidación provisional. >

4º. Y por ello esa URGE dictó un acuerdo de resolución el 05/11/2018 de ese procedimiento de comprobación limitada, con una liquidación "provisional" a cargo del obligado, en el que como motivación respecto de lo que aquí nos ocupa hizo constar exactamente lo mismo que había recogido en su propuesta de 15/10/2018; liquidación "provisional" cuyo resultado fue considerar que la renta declarada de 26.411,06 euros no estaba exenta del I.R.N.R., que a la misma, ya en su calidad de Base Imponible, le resultaba aplicable un Tipo impositivo del 8%, lo que determinaba una Cuota íntegra de 2.112,88 euros, y un resultado final a devolver de 2.237,39 euros.

#### Cuarto.

Frente a ese acuerdo y liquidación "provisional", el obligado interpuso el 04/12/2018 una reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Madrid, que dio a esa reclamación el nº. 28/25139/2018; reclamación en la que el obligado formuló las alegaciones siguientes:

< PRIMERA. Muestro mi disconformidad con la propuesta de liquidación practicada y por la que se determina un importe a devolver de 2.237,39 euros, cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen del 8% a la base imponible declarada, menos los ajustes procedentes.

SEGUNDA. Considero esta propuesta de liquidación provisional practicada por la Agencia Tributaria no ajustada a derecho en tanto contraviene el Párrafo Primero del Artículo 19 del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974. ("Boletín Oficial del Estado" de 31 de diciembre de 1975.), que establece que la potestad de gravamen de esta renta es exclusiva para la República Federativa del

Brasil. En consecuencia, de acuerdo con mis circunstancias personales en calidad de nacional de dicho Estado, esta renta debería encontrarse exenta en España, por aplicación de dicho convenio.

TERCERA. Esta propuesta de liquidación, a su vez, ha tenido en cuenta parcialmente la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de fecha 28 de noviembre de 2017, en cuanto a que no será necesario aportar el certificado de residencia fiscal en otro país para probar que el contribuyente deja de ser residente fiscal en España, puesto que esta condición se pierde al residir habitualmente en el extranjero durante más de 183 días en el año natural.

CUARTA. Como consecuencia de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes es aplicable a mis circunstancias personales; y, por ello, fue admitida la presentación de la declaración de dicho impuesto. Sin embargo, en la resolución desestimatoria, no se ha tenido en cuenta la aplicación del Convenio de Doble Imposición entre España y Brasil, en cuanto afecta a mis circunstancias personales.

Por todo ello, y dadas las circunstancias del caso, considero que la propuesta de liquidación provisional ha de ser revisada, dado que no se han tenido en cuenta las circunstancias personales del solicitante, que son totalmente relevantes para aplicar la excepción que implica la aplicación del Artículo 19 del Convenio de Doble Imposición entre España y Brasil. >

Reclamación nº. 28/25139/2018 que el T.E.A.R. de Madrid acordó estimar, anulando el acto impugnado; lo que hizo mediante una resolución de 28/02/2020 en cuyos Fundamentos de Derecho, en lo aquí relevante, expresó lo siguiente:

< TERCERO. La AEAT practicó liquidación provisional en relación con la declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), modelo 210 del ejercicio 2017, en la que se regulariza el importe de la devolución solicitada por el reclamante por considerarse que al no haberse aportado el certificado de residencia fiscal en Brasil a efectos de Convenio, es de aplicación lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo), en cuanto a la tributación de las rentas percibidas por la BECA ICEX, señalando en el apartado de "Motivación" lo siguiente:

"Como ya se hiciera constar en la propuesta de liquidación, a la que el solicitante ha presentado alegaciones con fecha 30/10/2018, a pesar de que tenga la doble nacionalidad, española y brasileña, dado que no ha aportado el certificado de residencia fiscal en Brasil en 2017 a efectos del Convenio, no procede aplicar el artículo 19 del Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974. No estamos ante un supuesto de exención alegado por el solicitante de la presente devolución. Cosa distinta sería que hubiese aportado un certificado de residencia fiscal a efectos del Convenio. Por tanto, una vez acreditado que la beca ICEX se ha desarrollado fuera de España y que, en el desarrollo de la misma, se han prestado servicios en una oficina comercial de España en el país de destino -Brasil-, lo que procede es aplicar el tipo impositivo del 8%, por asimilación a la prestación de servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no haya lugar a la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte. Ello es así por lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre No Residentes, artículo 13.1.c en cuanto a la calificación de la beca ICEX como rendimientos del trabajo sujetos a IRNR en España, y en el 25.1.c en cuanto al tipo de gravamen a aplicar a la base imponible (ingresos íntegros del trabajo sin derecho a ninguna deducción por tratarse de un país no perteneciente a la Unión Europea ni ser Islandia ni Noruega."

Disconforme con la resolución recibida se interpone la presente reclamación, en la que se alega:

- Que la liquidación provisional practicada por la Agencia Tributaria no ajustada a derecho en tanto contraviene el Párrafo Primero del Artículo 19 del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974. ("Boletín Oficial del Estado" de 31 de diciembre de 1975.), que establece que la potestad de gravamen de esta renta es exclusiva para la República Federativa del Brasil. En consecuencia, de acuerdo con mis circunstancias personales en calidad de nacional de dicho Estado, esta renta debería encontrarse exenta en España, por aplicación de dicho convenio.

- Que como consecuencia de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes es aplicable a mis circunstancias personales; y, por ello, fue admitida la presentación de la declaración de dicho impuesto. Sin embargo, en la resolución desestimatoria, no se ha tenido en cuenta la aplicación del Convenio de Doble Imposición entre España y Brasil, en cuanto afecta a mis circunstancias personales.

CUARTO. En el presente caso, son hechos acreditados en el expediente administrativo que el reclamante fue beneficiario en el ejercicio 2017 de una beca convocada por ICEX España Exportación e Inversiones (entidad pública empresarial adscrita a la Secretaría de Estado de Comercio), que conllevó su permanencia fuera de España en el ejercicio 2017 por un período superior a 183 días, tal y como queda acreditado con el "COMPROMISO DE CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS Y OBLIGACIONES ESTABLECIDAS POR ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES, PARA EL DISFRUTE DE LAS BECAS DE INTERNACIONALIZACION EMPRESARIAL 2017" firmado por el reclamante, en el que se indica lo siguiente: "ICEX España Exportación e Inversiones (en adelante ICEXX, finalizado el proceso de selección de las becas de internacionalización empresarial 2017, otorga a D. Aaa BBB CCC , con DNI/Pasaporte nº XXXXXXXX-Y), una beca en el área de comercio internacional, para titulados superiores, a desarrollar en la OFICINA ECONÓMICA Y COMERCIAL DE ESPAÑA en ... (...).

1. DURACIÓN. La beca se desarrollará desde el 9 de enero hasta el 22 de diciembre de 2017. Durante este período, el becario se compromete al cumplimiento ininterrumpido de la misma.(...)".

En relación a los becarios del ICEX, el Tribunal Supremo en sentencias recientes (entre otras STS 357/2018, de 6 de marzo; 334/2018, de 1 de marzo; 4305/2017, 4306/2017, 4307/2017 de 28 de noviembre) referidas a beneficiarios de una beca del Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX), en virtud de la cual se suscribe un contrato conforme al que el becario desarrolla su labor durante un período de tiempo en las Oficinas Económica y Comercial de España en el exterior, ha fijado como criterios interpretativos sobre los artículos 8.1.a) y 9.1.a) de la Ley del IRPF los siguientes:

1º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España.

2º) El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de retornar a territorio español.

Siguiendo la doctrina emanada por el Tribunal Supremo, la AEAT ha considerado que el reclamante tiene la condición de No Residente Fiscal en España durante el ejercicio 2017, y, en consecuencia, que es contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) en dicho ejercicio, de acuerdo con el artículo 5 del TRLIRNR, por lo que, en cuanto a la tributación de la renta percibida y puesto que no se ha aportado certificado de residencia fiscal "en el sentido de convenio" emitido por la autoridad fiscal competente del país en el que ha estado desplazado el reclamante, habrá que estar a lo dispuesto en el citado TRLIRNR, tal y como indica la Oficina Gestora.

QUINTO. Sentado lo anterior, en cuanto a la calificación de la renta percibida en los casos de los becarios, no resulta fácil determinar si estas relaciones cumplen los requisitos para ser consideradas como relaciones laborales, puesto que el Estatuto de los Trabajadores nada dice al respecto, por lo que hay que acudir a la jurisprudencia.

La Sala de lo Social del Tribunal Supremo en su Sentencia número 970 de 13 de junio de 1988, dictada en resolución de Recurso de casación por infracción de Ley, establece que:

Tanto en la beca como en el contrato de trabajo se da una actividad que es objeto de una remuneración, de ahí la zona fronteriza entre ambas instituciones. Las becas son, en general, retribuciones dinerarias o en especie orientadas a posibilitar el estudio y formación del becario. Ciertamente que este estudio y formación puede, en no pocas ocasiones, fructificar en la realización de una obra, y así no son escasas las becas que se otorgan para la producción de determinados estudios o para el avance en concretos campos de la investigación científica, pero estas producciones o la formación conseguida en los becarios nunca se incorpora a la ordenación productiva de la institución que otorga la beca, por ello, si bien el perceptor de una beca realiza una actividad, y actividad que puede ser entendida como trabajo y percibe una remuneración en atención a la misma, por el contrario, aquel que concede la beca y la hace efectiva no puede confundirse nunca con la condición propia del empresario, ya que no incorpora el trabajo del becario a su patrimonio, circunstancia esencial a la figura del empresario, cuya actividad si bien puede carecer de ánimo de lucro, lo que siempre es subjetivo, no carece nunca de lo que en este aspecto puede denominarse sentido de lucro en la actividad que ejerce.

Por su parte la Sentencia de 4 de abril de 2006 dictada por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (recurso 856/2005) determina que (el subrayado es nuestro):

La Sala ya había precisado con anterioridad en la importante sentencia de 13 de junio de 1988 que "tanto en la beca como en el contrato de trabajo se da una actividad que es objeto de una remuneración, de ahí la zona fronteriza entre ambas instituciones". Las becas -añadía la sentencia citada-son en general asignaciones dinerarias o en especie "orientadas a posibilitar el estudio y formación del becario" y si bien "es cierto que este estudio y formación puede en no pocas ocasiones fructificar en la realización de una obra", por lo que "no son escasas las becas que se otorgan para la producción de determinados estudios o para el avance en concretos campos de la investigación científica", hay que tener en cuenta que "estas producciones nunca se incorporan a la ordenación productiva de la institución que otorga la beca". De ahí que si bien el perceptor de una beca realiza una actividad que puede ser entendida como trabajo y percibe una asignación económica en atención a la misma, por el contrario, aquel que concede la beca y la hace efectiva no puede confundirse nunca con la condición propia del empresario ya que no incorpora el trabajo del becario a su patrimonio, circunstancia esencial a la figura del empresario, cuya actividad si bien puede carecer de ánimo de lucro, lo que siempre es subjetivo, no carece nunca de lo que en este aspecto puede denominarse sentido de lucro en la actividad que ejerce. Por su parte, la sentencia de 7 de julio de 1998 precisa que el becario, que ha de cumplir ciertas tareas, no las realiza en línea de contraprestación, sino de aportación de un mérito para hacerse acreedor de la beca y disminuir así la carga de onerosidad que la beca representa, por lo que con esta se materializa un compromiso que adquiere el becario y que no desvirtúa la naturaleza extralaboral de la relación existente. De ahí que la clave para distinguir entre beca y contrato de trabajo sea que la finalidad perseguida en la concesión de becas no estriba en beneficiarse de la actividad del becario, sino en la ayuda que se presta en su formación. El rasgo diferencial de la beca como percepción es su finalidad primaria de facilitar el estudio y la formación del becario y no la de apropiarse de los resultados o frutos de su esfuerzo o estudio, obteniendo de ellos una utilidad en beneficio propio. La sentencia de 22 de noviembre de 2005 insiste en que la esencia de la beca de formación es conceder una ayuda económica de cualquier tipo al becario para hacer posible una formación adecuada al título que pretende o que ya ostenta, bien en centro de trabajo de la entidad que concede la beca, bien en centro de estudios ajeno al concedente, mientras que la relación laboral común no contempla ese aspecto formativo y retribuye los servicios prestados por cuenta y a las órdenes del empleador, con independencia de que la realización de los trabajos encomendados puedan tener un efecto de formación por la experiencia, que es inherente a cualquier actividad profesional. De ahí que las "labores encomendadas al becario deben estar en consonancia con la finalidad de la beca y, si no es así y las tareas que se le ordena realizar integran los cometidos propios de una categoría profesional, la relación entre las partes será laboral".

Por tanto, la doctrina del Tribunal Supremo es clara y determina que el rasgo diferencial de la beca es que su finalidad primaria es la de facilitar el estudio y la formación del becario, circunstancia que cuando acontece, imposibilita la existencia de una relación laboral, siempre que sus labores estén en consonancia con la finalidad de la beca.

Una vez delimitada claramente la diferencia entre beca y relación laboral, se debe acudir a las bases de la convocatoria de las Becas ICEX de internacionalización empresarial para el ejercicio 2017, donde literalmente se dice que "el objetivo de los programas de Becas es la formación de jóvenes profesionales especializados en la prestación de servicios de internacionalización empresarial"..

Asimismo, en el documento de compromisos individualizados que los becarios deberán formalizar en cada fase del programa, respecto al status del becario, se señala expresamente que "la concesión y disfrute de esta beca no supone vinculación laboral o administrativa entre el becario e ICEX".

Toda vez que las propias bases de la convocatoria especifican que las becas se conceden para la formación de los becarios como futuros profesionales del comercio internacional, y que sus labores están en consonancia con esta finalidad, no cabe hablar de relación laboral.

Al no existir una relación laboral dependiente entre el becario y el ICEX (entidad pública empresarial adscrita a la Secretaría de Estado de Comercio), en cuanto a las rentas percibidas por los beneficiarios de las citadas becas, les resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 14.1.b) del TRLIRNR, que establece lo siguiente: "..."

Por lo tanto, de acuerdo a lo dispuesto en el precepto anterior, dichas rentas están sujetas y exentas en el IRNR, por lo que no es ajustado a Derecho el acuerdo de resolución impugnado, por cuanto, dado que las rentas percibidas no tienen la consideración de rendimientos del trabajo personal dependiente, no resultan de aplicación los artículos 13.1.c) 2º y 25.1.c) del TRIRNR. >

## Quinto.

Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Madrid, el Director del Departamento de Inspección de la A.E.A.T. interpuso el 24/11/2020 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (R.U.C.), en el marco del cual, y tras habersele puesto de manifiesto el expediente para la presentación de las mismas, formuló mediante escrito presentado en 6 de abril de 2021, las alegaciones siguientes

<<< ANTECEDENTES

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

PRIMERO. El artículo 14.1.b) del TRLIRNR, que el TEAR de Madrid considera aplicable, declara exentas "las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros".

Como se especifica en la documentación que obra en el expediente, la beca percibida por el obligado tributario se desarrolla en "la OFICINA ECONÓMICA Y COMERCIAL DE ESPAÑA en ...", tratándose de una beca concedida con el fin de apoyar la acción exterior de España en el extranjero y la internacionalización de las empresas españolas, por lo que entendemos que no resulta de aplicación la exención mencionada por no tratarse de becas satisfechas en virtud de "acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros".

En este sentido, la Dirección General de Tributos ha interpretado el alcance de la exención establecida en el artículo 14.1.b) del TRLIRNR en la contestación a la consulta V0226-06, en la que interpreta lo siguiente:

"La citada disposición pretende dejar exentas aquellas cantidades que personas físicas no residentes perciban, en concepto de becas, en la medida que se satisfagan por la Administración Pública y se encuentren amparadas en un acuerdo o convenio de carácter internacional suscrito por España o bien deriven de lo establecido unilateralmente por el Gobierno en el Plan Anual de Cooperación Internacional.

Por un lado, las becas objeto de la consulta no forman parte del Plan Anual de Cooperación Internacional al que se refiere el apartado, plan que tiene por objeto la lucha contra la pobreza en el mundo y la ayuda al desarrollo de los países pobres. Por otro lado, la expresión "acuerdos y convenios internacionales" debe interpretarse de manera amplia, no sólo como referencia exclusiva a tratados internacionales en el sentido del artículo 2 de la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados (Tratados entre Estados).

Las becas objeto de esta consulta se llevan a cabo en Organismos Internacionales por el hecho de que España forma parte de los mismos, al haber firmado o haberse adherido a cada uno de los Acuerdos de constitución de los mismos (por ejemplo, convenio de creación de la Agencia Espacial Europea, de 30 de mayo de 1975, ratificado por España por Instrumento de 15 de enero de 1979)".

En definitiva, la beca obtenida por el obligado tributario y concedida por ICEX ESPAÑA EXPORTACIÓN E INVERSIONES, entidad pública empresarial que tiene como misión promover la internacionalización de las empresas españolas y la inversión extranjera, no cumple los requisitos establecidos en la letra b) del apartado 1 del artículo 14 del TRLIRNR, por lo que no debe considerarse exenta.

De conformidad con el artículo 13.3 del TRLIRNR, para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en dicho artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En virtud de lo dispuesto en la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las becas no exentas tienen la consideración de rendimientos del trabajo, con independencia de la entidad que las conceda y la finalidad de las mismas. Nos encontramos, por tanto, ante rendimientos del trabajo sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes de conformidad con el artículo 13.1.2º, al depender ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo.

SEGUNDO. Por lo expuesto, este Centro directivo solicita que el Tribunal Económico-Administrativo Central declare gravemente errónea y dañosa la Resolución del TEAR de Madrid recurrida, y fije como criterio que la exención recogida en la letra b) del apartado 1 del artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no es aplicable en supuestos como el aquí analizado, en que las becas se desarrollan en Oficinas Comerciales de España en el exterior. >>>

**Sexto.**

El T.E.A.R. de Madrid notificó en 18 de junio de 2021 la interposición de este recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuvieran a bien.

Trámite en el que no consta que el obligado haya presentado alegación alguna.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

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

## Segundo.

Lo que el Director recurrente solicita en el recurso que nos ocupa, alcanza a un aspecto muy concreto de la problemática que plantea la tributación en España de las cantidades pagadas por la "entidad pública empresarial" ICEX España Exportación e Inversiones (en adelante el ICEX) en concepto de Becas.

En concreto, sobre si las cantidades pagadas en concepto de esas Becas ICEX a "no residentes", en la fase en la que sus perceptores realizan prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior, tienen cabida o no en la exención del art. 14.1.b) del T.R. de la Ley del I.R.N.R. (R.D. Leg. 5/2004, de 5 de marzo); pues el criterio que él -el Director- pretende que fijemos como válido es el de que:

< la exención recogida en la letra b) del apartado 1 del artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no es aplicable en supuestos como el aquí analizado, en que las becas se desarrollan en Oficinas Comerciales de España en el exterior. >

Y decimos esto porque la tributación en España de las cantidades pagadas por el "ICEX" en concepto de Becas viene planteado una amplia problemática, pues los beneficiarios y perceptores de las mismas pueden ser "residentes" en España o "no residentes", porque incluso cuando para cumplir con las obligaciones de la beca se reside en el extranjero un período de más de 183 días, el mismo puede caer a caballo de dos años, de suerte que en ninguno de ellos el perceptor desplazado llegue a ser "no residente", lo que supondrá que la renta en cuestión puede que esté sometida al I.R.P.F. o al I.R.N.R.; y si el que percibe la beca es un "no residente", el perceptor podrá residir en otro país con el España tenga Convenio, o que no lo tenga, ... en fin una problemática ciertamente amplia.

No obstante, en este caso, y dada la concreción de lo que el Director pretende, nos vamos a limitar a resolver sobre esa específica cuestión.

Y ya desde ahora queremos dejar sentada una importante precisión, en este tema de la tributación de los no residentes puede tener una importancia decisiva en el que España tenga suscrito un Convenio de Doble Imposición con el país de residencia del "no residente" en España de que se trate, en cuyo caso lo recogido en norma convencional será de aplicación preferente, como así lo recoge el art. 4 del T.R. de la Ley del I.R.N.R.:

"Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española."

Pues bien, en lo que sigue obviaremos tal cuestión, la posible existencia de un Convenio de Doble Imposición, y expondremos nuestras conclusiones por referencia exclusiva a la normativa interna española.

## Tercero.

Según el art. 16.1 de la Orden ICT/100/2020, de 31 de enero, por la que se aprueban las bases reguladoras del Programa de Becas de Internacionalización Empresarial de ICEX España Exportación e Inversiones, E.P.E., M.P., O.M. sobre la que luego volveremos largamente, el proceso formativo a que alcanzan las Becas ICEX cuenta con tres fases sucesivas: "el Máster universitario oficial en Gestión Internacional de la Empresa (Fase 0), las prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior (Fase I) y las prácticas en empresas, entidades u organismos internacionales, dentro y fuera de España (Fase II)".

Por tanto, visto lo concreto de lo que el Director recurrente pide en su recurso, lo que hemos de resolver aquí es la posible exención por ese art. 14.1.b) del T.R. de la Ley del I.R.N.R. de las cantidades pagadas en concepto de esas Becas ICEX a "no residentes", en la fase en la que sus perceptores realizan prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior, que es la Fase I de las tres que se contemplan en ese art. 16.1 de esa Orden ICT/100/2020.

## Cuarto.

La norma objeto de interpretación es el art. 14.1.b) del T.R. de la Ley del I.R.N.R. (R.D. Leg. 5/2004, de 5 de marzo); inciso cuya redacción no ha variado desde que se publicó ese T.R. (en el BOE núm. 62, de 12/03/2004) hasta hoy en día, en que sigue estando vigente, y que dispone:

"Artículo 14. *Rentas exentas.*

1. Estarán exentas las siguientes rentas:

b) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros."

Una norma que debe interpretarse con los criterios hermenéuticos ordinarios del art. 12.1 de la Ley 58/2003:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil."

Y de ahí de ese art. 3.1 del Código civil:

"1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas."

Debiendo de tener en cuenta que como específicamente recoge el art. 3 del T.R. de la Ley del I.R.N.R.

"El impuesto se rige por esta ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda."

Una norma -ese art. 14.1.b) del T.R. que, visto su tenor literal, establece una exención en el I.R.N.R., en la que, para que unas determinadas rentas puedan acogerse a la misma, establece cuatro requisitos: tres explícitos (I, II y III), el último de los cuales incorpora dos tipos de posible cumplimiento (III.1º y III.2º), y uno implícito (0) que va entre el primero y el segundo de los explícitos, requisito implícito que dimana de que estamos en el I.R.N.R.

I. Que las rentas hayan sido percibidas "por personas físicas".

0. Que hayan sido percibidas por personas físicas "no residentes".

II. Que las rentas hayan sido pagadas en concepto de "becas o de otras cantidades satisfechas por las Administraciones públicas".

III. Y que hayan sido satisfechas: (III.1º) "en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica" o (III.2º) "en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros".

El que tal exención sólo puede ser aplicable cuando el perceptor de la renta de que se trate sea una "persona física" "no residente" es algo tan claro que resulta innecesario comentarlo.

Por tanto, y de cara a lo que aquí interesa, y aunque ello sea una auténtica obviedad y una redundancia, si los importes de unas Becas ICEX han sido pagados a una "persona física" "no residente", tal cosa supone que tales rentas cumplen esos dos requisitos (I y 0) de los cuatro que el art. 14.1.b) del T.R. de la Ley del I.R.N.R. establece.

## Quinto.

En cuanto al tercer requisito, ese (II) de que las rentas hayan sido pagadas en concepto de "becas o de otras cantidades satisfechas por las Administraciones públicas", el análisis de tal cuestión exige fijar el régimen jurídico del pagador de tales rentas, de los importes pagados por el ICEX en concepto de Becas ICEX a "no residentes", en la fase en la que sus perceptores realizan prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior.

El Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX) fue creado por Real Decreto-ley 6/1982, de 2 de abril, sobre inversiones públicas de carácter extraordinario y medidas de fomento de la exportación, como Entidad de Derecho Público con personalidad jurídica propia, con el mandato de promover las exportaciones españolas, y bajo el nombre de Instituto Nacional de Fomento a la Exportación (INFE), denominación que luego el R.D. 1417/1987, de 13 de noviembre, cambió a la de Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX).

Posteriormente, en 2011, el Gobierno entendió que debía potenciar su capacidad de actuación y financiación, especialmente dirigida a las PYMES, y que para ello era preciso transformar la naturaleza jurídica del ICEX, de un ente público de carácter administrativo a una entidad pública empresarial; lo que llevó a cabo mediante el Real Decreto-ley 4/2011, de 8 de abril, Real Decreto-ley 4/2011 al que el posterior Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, modificó su denominación, modificación con la que pasó a denominarse Real Decreto-ley 4/2011, de 8

de abril, de medidas urgentes de impulso a la internacionalización mediante la creación de la entidad pública empresarial ICEX España Exportación e Inversiones (ICEX).

Real Decreto-ley 4/2011 cuyo art. 1, parcialmente modificado por el Real Decreto-ley 20/2012, dispone que:

"Artículo 1. *Naturaleza.*

1. Se crea la entidad pública empresarial ICEX España Exportación e Inversiones (en adelante, ICEX), de conformidad con lo previsto en los artículos 43.1.b y 61.1 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, como transformación de la actual entidad de derecho público Instituto Español de Comercio Exterior creada mediante el Real Decreto-ley 6/1982, de 2 de abril, quedando adscrita al Ministerio de Economía y Competitividad a través de la Secretaría de Estado de Comercio.

2. El ICEX goza de personalidad jurídica pública diferenciada, plena capacidad jurídica y de obrar, autonomía de gestión para el cumplimiento de sus fines, y patrimonio y tesorería propios e independientes de los del Estado."

Entidad pública empresarial denominada ICEX España Exportación e Inversiones (provista de N.I.F. ..., y en adelante simplemente el "ICEX") cuyo Estatuto fue aprobado luego por el R.D. 1636/2011, de 14 de noviembre, que fue un Real Decreto al que el posterior R.D. 608/2013, de 2 de agosto, cambió su denominación, cambio con el que pasó a denominarse R. D. 1636/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Entidad Pública Empresarial Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX).

Por otra parte, la D.F. 18.<sup>a</sup> de la Ley 6/2018, de 6 de julio, de P.G.E. para 2018, introdujo una nueva D.A., la vigésima sexta, en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, que pasó a disponer:

"Disposición final décima octava. *Modificación de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.*

Con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley, para todas las subvenciones y demás ayudas que se concedan a partir de esa fecha y con vigencia indefinida, se introduce una nueva disposición adicional, la vigésima sexta, a la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, con la siguiente redacción:

«Disposición adicional vigésima sexta. *Subvenciones y otras ayudas concedidas por las entidades de derecho público del sector público estatal que se rijan por el derecho privado.*

1. Las entregas dinerarias sin contraprestación que otorguen las entidades de derecho público del sector público estatal que se rijan por el derecho privado, tendrán siempre la consideración de subvenciones. Su concesión y demás actuaciones contempladas en esta Ley constituirán el ejercicio de potestades administrativas a los efectos previstos en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, quedando sometidas al mismo régimen jurídico establecido para las subvenciones concedidas por las Administraciones Públicas.

2. De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional cuarta de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, las siguientes ayudas preservarán sus actuales especialidades:

a) Los préstamos concedidos por el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI) con una parte no reembolsable de hasta un tercio del importe del crédito, que seguirán el régimen previsto en la disposición adicional sexta de esta Ley.

b) Las ayudas concedidas por ICEX España Exportación e Inversiones dirigidas a impulsar la participación agrupada de empresas en ferias internacionales, misiones directas, jornadas técnicas, seminarios, congresos, convenciones o actividades análogas, en tanto no se opongan a la normativa comunitaria.

En todo caso, les serán de aplicación los principios generales y de información a que hacen referencia los artículos 8, 18 y 20 de esta Ley.

Los préstamos y ayudas concedidas por el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial y por ICEX España Exportación e Inversiones no previstos en las letras a) y b) de este apartado, se someterán al régimen general contemplado en esta Ley.»"

Lo que supuso un cambio fundamental en la concesión de ayudas por parte de ICEX; pues, aunque con esas excepciones que en esa D.A. vigésima sexta.2.b) se recogen, excepciones entre las que no estaban las Becas ICEX, obligó a adaptar las ayudas que ICEX venía concediendo como entregas dinerarias sin contraprestación de

conformidad con el derecho privado, a la aplicación en su totalidad de la Ley 38/2003, General de Subvenciones, al ser consideradas subvenciones; con lo que las Becas ICEX debían considerarse y tratarse como subvenciones públicas; lo que implicó, de conformidad con el art. 17.1 de esa Ley 38/2003, la necesidad de dictar una Orden ministerial para aprobar las bases reguladoras de las Becas ICEX; lo que se llevó a cabo por la Orden ICT/100/2020, de 31 de enero, por la que se aprueban las bases reguladoras del Programa de Becas de Internacionalización Empresarial de ICEX España Exportación e Inversiones, E.P.E., M.P.

Orden Ministerial que, -recuérdese-, es la que hemos mencionado en el Fundamento de Derecho tercero anterior.

Por tanto, como la entidad ICEX España Exportación e Inversiones (provista de N.I.F. ...) es una "entidad pública empresarial" de las del art. 43.1.b de la Ley 6/1997, de 14 de abril, L.O.F.A.G.E.:

"Artículo 43. *Clasificación y adscripción de los Organismos públicos.*

1. Los Organismos públicos se clasifican en:

- a) Organismos autónomos.
- b) Entidades públicas empresariales.
- c) Agencias Estatales, que se regirán por su normativa específica y, supletoriamente, por esta Ley.

2. Los Organismos autónomos dependen de un Ministerio, al que corresponde la dirección estratégica, la evaluación y el control de los resultados de su actividad, a través del órgano al que esté adscrito el Organismo.

3. Las entidades públicas empresariales dependen de un Ministerio o un Organismo autónomo, correspondiendo las funciones aludidas en el apartado anterior al órgano de adscripción del Ministerio u organismo. Excepcionalmente, podrán existir entidades públicas empresariales cuyos estatutos les asignen la función de dirigir o coordinar a otros entes de la misma o distinta naturaleza."

En suma, un organismo público que forma parte de las Administraciones Públicas, como así lo recogen los arts. 1 y 41 de esa Ley 6/1997, de 14 de abril:

"Artículo 1. *Ámbito de aplicación.*

La presente Ley regula, en el marco del régimen jurídico común a todas las Administraciones públicas, la organización y el funcionamiento de la Administración General del Estado y los Organismos públicos vinculados o dependientes de ella, para el desarrollo de su actividad.

Los Organismos públicos son las Entidades de Derecho público que desarrollan actividades derivadas de la propia Administración General del Estado, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta.

Artículo 41. *Actividades propias de los Organismos públicos.*

Son Organismos públicos los creados bajo la dependencia o vinculación de la Administración General del Estado, para la realización de cualquiera de las actividades previstas en el apartado 3 del artículo 2, cuyas características justifiquen su organización y desarrollo en régimen de descentralización funcional."

Por ello, y en lo que aquí interesa, todos los importes de las Becas ICEX pagados por ICEX España Exportación e Inversiones (provista de N.I.F. ...), incluyendo, por tanto, a los importes de las mismas pagados a "no residentes", en la fase en la que sus perceptores realizan prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior, también cumplen con ese tercer requisito (II) del art. 14.1.b) del T.R., de que las rentas hayan sido pagadas en concepto de "becas o de otras cantidades satisfechas por las Administraciones públicas".

**Sexto.**

El cuarto y último de esos requisitos que exige la exención del art. 14.1.b) del T.R. de la Ley del I.R.N.R., tercero de los requisitos explícitos (III), y que incorpora dos posibles tipos de cumplimiento (III.1º y III.2º), es el de que las rentas hayan sido pagadas: (III.1º) "en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica" o (III.2º) "en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros".

Lo que nos lleva a examinar cómo gestiona el ICEX los pagos de esas Becas ICEX, y en suma en qué contexto normativo puede pagar y paga el ICEX esos importes a los beneficiarios de esas Becas "no residentes", en la fase en la que los mismos realizan prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el

exterior; y ello sin perjuicio de que, el somero análisis del régimen jurídico que regula el ICEX que hemos hecho en el Fundamento de Derecho anterior, ya ha puesto encima de la mesa importantes argumentos de cara a cómo ha de resolverse esta última cuestión que ahora nos ocupa.

Como hemos recogido en el Fundamento de Derecho anterior, el Estatuto de la "entidad pública empresarial" denominada ICEX España Exportación e Inversiones (el ICEX) fue aprobado el R.D. 1636/2011, de 14 de noviembre; Estatuto cuyos cinco primeros artículos, que son aquí los relevantes, disponen que:

## "Artículo 1. *Naturaleza y adscripción.*

1. El Instituto Español de Comercio Exterior (en adelante el ICEX), es una entidad pública empresarial de las previstas en el artículo 43.1.b) de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, que se rige por el Real Decreto-ley 4/2011, de 8 de abril, de medidas urgentes de impulso a la internacionalización, por los preceptos del presente Estatuto, y demás disposiciones que le sean de aplicación.

2. El ICEX goza de personalidad jurídica pública diferenciada, plena capacidad jurídica y de obrar, autonomía de gestión para el cumplimiento de sus fines, y patrimonio y tesorería propios e independientes de los del Estado.

3. El ICEX queda adscrito al Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, a través de la Secretaría de Estado de Comercio Exterior, que ejercerá respecto al organismo la dirección, la evaluación de su actividad y el control de eficacia y resultados del mismo.

## Artículo 2. *Régimen jurídico.*

El ICEX, conforme establece el Real Decreto-ley 4/2011, de 8 de abril, de medidas urgentes de impulso a la internacionalización, estará sujeto al derecho privado, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos, en el ejercicio de potestades administrativas que tenga atribuidas y en aquellos otros aspectos en que así se establezca específicamente en este real decreto o resulte de lo previsto para las entidades públicas empresariales tanto en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, como en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y demás normativa presupuestaria que le sea de aplicación.

## Artículo 3. *Fines.*

1. En el marco de la política económica del Gobierno, el ICEX tiene como fines la promoción de la internacionalización de la empresa española y la mejora de su competitividad.

2. El ICEX impulsará la internacionalización de las empresas españolas, en especial de las pequeñas y medianas empresas (PYMES), en todas las fases de su proceso de internacionalización, a través de la prestación de aquellos servicios, programas, apoyos económicos, instrumentos de información, financiación o asesoría que en cada momento se le requieran.

3. En las actuaciones que desarrolle el ICEX prestará particular atención a la colaboración con otros organismos públicos y privados y entidades que compartan con el ICEX la finalidad de apoyar la internacionalización empresarial.

## Artículo 4. *Funciones.*

Se atribuyen al ICEX las siguientes funciones:

a) Elaborar planteamientos estratégicos y definir prioridades por sectores y mercados para la internacionalización de la empresa española, de acuerdo con las directrices de la Secretaría de Estado de Comercio Exterior. Diseñar y ofrecer instrumentos de apoyo para este fin y ejecutar las acciones correspondientes.

b) Promover una oferta integrada de servicios a empresas que incorpore a las distintas entidades implicadas en la internacionalización, colaborando con otras Administraciones Públicas, entidades privadas y organizaciones empresariales representativas, tanto en la planificación y el diseño de las acciones de apoyo a la internacionalización como en su ejecución.

c) Apoyar los proyectos de internacionalización de las empresas españolas y su implantación en mercados exteriores mediante servicios, préstamos u otros instrumentos financieros reembolsables, ayudas y cualquier otro instrumento gestionado por el ICEX que faciliten el acceso de la empresa a dichos mercados.

d) Desarrollar acciones colectivas de internacionalización para grupos de empresas en colaboración, en su caso, con las organizaciones representativas de las empresas y otras entidades públicas y privadas, fomentando particularmente la cooperación empresarial.

e) Apoyar la participación de las empresas españolas en ferias y eventos internacionales de manera que se optimicen estas actividades tanto en términos de resultados comerciales para las empresas como de mejora de la imagen empresarial de España en el exterior.

f) Desarrollar, con el respaldo del sector privado, cuantas acciones se consideren necesarias y oportunas a favor de la imagen de las empresas, productos, servicios, marcas y tecnologías españolas.

g) Prestar los servicios de información y asesoramiento necesarios para la toma de decisiones de las empresas y agentes implicados en la promoción de la internacionalización, así como proporcionar información sobre la oferta española a las empresas y agentes extranjeros. Desarrollar cuantas acciones sean necesarias para potenciar la inteligencia empresarial de los clientes del Instituto.

h) Proveer una oferta formativa que facilite a la empresa un mejor conocimiento y aprovechamiento de las oportunidades en los mercados exteriores, así como programas de capacitación de futuros profesionales orientados al área internacional de la empresa.

i) Sensibilizar y apoyar a las empresas en su iniciación a la internacionalización, con atención preferente a las PYMES y a las empresas innovadoras.

j) Prestar servicios, con carácter personalizado y a la medida de sus necesidades, a las empresas y a otros agentes públicos y privados involucrados en la internacionalización para facilitar el acceso de la empresa española a los mercados exteriores.

k) Desarrollar las funciones de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración General del Estado y los organismos y entidades dependientes de ella, para los trabajos que se le encomienden en relación con la internacionalización de la empresa española.

l) Cooperar con otras instituciones nacionales, extranjeras y multilaterales con intereses en el ámbito de la internacionalización, asegurando una adecuada coordinación con los ministerios competentes.

m) Cualesquiera otras actuaciones que el Instituto estime necesarias o convenientes para impulsar la internacionalización de la empresa española o que puedan serle encomendados por el órgano de adscripción, la Secretaría de Estado de Comercio Exterior, o por el Gobierno para este fin.

n) Cualesquiera otras funciones que se le atribuya legal o reglamentariamente.

## Artículo 5. Órganos rectores.

1. El Ministro de Industria, Turismo y Comercio, como responsable del ministerio de adscripción del ICEX, tiene atribuidas las siguientes competencias, sin perjuicio de las asignadas en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado como Ministro:

a) Ejercerá el control de eficacia del ICEX.

b) Propondrá al Consejo de Ministros el nombramiento de su Consejero Delegado.

c) Nombrará a los Directores Generales del ICEX.

d) Nombrará a los vocales del Consejo de Administración del ICEX.

e) Ostentará la presidencia de su Consejo de Orientación Estratégica y nombrará a sus miembros.

2. Los órganos de gobierno del ICEX son: el Presidente, el Consejo de Administración y el Consejero Delegado. Los actos y resoluciones del Presidente y del Consejo de Administración agotan la vía administrativa."

Artículos de los que -de todos ellos- hemos transcrito su redacción actualmente vigente, y lo hemos hecho así porque las puntuales modificaciones que hayan podido tener no son aquí relevantes.

En el ejercicio de la función de ese art. 4.1.h) "Proveer una oferta formativa que facilite a la empresa un mejor conocimiento y aprovechamiento de las oportunidades en los mercados exteriores, así como programas de capacitación de futuros profesionales orientados al área internacional de la empresa", el ICEX ha venido convocando anualmente, y sigue haciéndolo, un Programa de Becas de Internacionalización, a través del cual ofrece a titulados universitarios una sólida formación teórica y una especialización práctica en internacionalización, con el objetivo de dotar de jóvenes profesionales cualificados a empresas, entidades españolas y a organismos internacionales de los que España es miembro.

Y también hemos recogido en el Fundamento de Derecho anterior que, a raíz de que la Ley 6/2018, de 6 de julio, de P.G.E. para 2018 introdujo una nueva D.A., la vigésima sexta, en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, ello obligó a dictar una Orden ministerial para aprobar las bases reguladoras de las Becas

ICEX; lo que se llevó a cabo por la Orden ICT/100/2020, de 31 de enero, por la que se aprueban las bases reguladoras del Programa de Becas de Internacionalización Empresarial de ICEX España Exportación e Inversiones, E.P.E., M.P.

Orden ICT/100/2020, de 31 de enero, de la que nos basta con transcribir parte de su Preámbulo y sus arts. 1 y parte del 10:

"El intenso proceso de internacionalización de la economía española de los últimos años ha sido uno de los principales factores que ha permitido consolidar una economía más abierta, más competitiva y diversificada internacionalmente y con un número mayor de empresas que operan en los mercados exteriores. Para que este proceso continúe y se acentúe, en un contexto internacional complejo y sujeto a continuos cambios, es fundamental que nuestras empresas cuenten con un capital humano especializado y bien formado en las técnicas que requiere la internacionalización.

Por ello, la Estrategia de Internacionalización de la Economía Española 2017-2027, junto con el primer Plan de Acción bienal correspondiente a los años 2017 y 2018 aprobados por el Consejo de Ministros del 8 de septiembre de 2017, y el Plan de Acción 2019-2020 de internacionalización de la economía española aprobado por el Consejo de Ministros el 29 de marzo de 2019, cuyo objetivo es impulsar una internacionalización sostenible e inclusiva de carácter estructural que revierta en mayor creación de empleo a través de la mejora en la competitividad y de la mayor presencia de nuestras empresas en el exterior, incluyen como uno de sus seis ejes el desarrollo del capital humano para la internacionalización y, entre sus medidas concretas, la implementación del Programa de Becas ICEX para la internacionalización.

.../...

En este sentido, el artículo 4.1.h) del Real Decreto 1636/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueban los Estatutos de ICEX, señala como una de sus funciones la provisión de programas de capacitación de futuros profesionales orientados al área internacional de la empresa.

En virtud de todo ello, ICEX viene convocando anualmente un Programa de Becas de Internacionalización a través del cual ofrece a titulados universitarios una sólida formación teórica y una especialización práctica en internacionalización, con el objetivo de dotar de jóvenes profesionales cualificados a empresas, entidades españolas y a organismos internacionales de los que España es miembro.

El Programa responde a las necesidades que los agentes económicos han puesto de manifiesto en su proceso de expansión internacional y su éxito no solo radica en su capacidad teórica de mejorar el capital humano de nuestra economía aportando conocimiento y elevando la cualificación de nuestros jóvenes, sino también desde un punto de vista práctico, ofreciéndoles oportunidades profesionales y ayudándoles a conseguir empleos estables, cualificados y de calidad.

Es un ejemplo excelente de colaboración Empresa-Universidad-Estado que incide directamente en la solución al problema del paro juvenil mediante la internacionalización de las empresas y de nuestra economía.

La disposición final 18.ª de la Ley 6/2018, de 6 de julio, ..."

"Artículo 1. *Objeto y finalidad de la subvención.*

La presente orden tiene por objeto establecer las bases para la concesión de las Becas de Internacionalización Empresarial de ICEX a personas físicas con nacionalidad de alguno de los Estados miembros de la Unión Europea, a fin de realizar un Máster universitario en Gestión Internacional de la Empresa (MBA in International Management) (Fase 0), prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior (Fase I), así como en empresas, entidades u organismos internacionales de los que España es miembro (Fase II).

La finalidad última será la de la inserción laboral de los becarios ofreciéndoles oportunidades profesionales y ayudándoles a conseguir empleos estables, cualificados y de calidad.

Artículo 10. *Órganos competentes para ordenar, instruir, evaluar y resolver el procedimiento.*

1. La ordenación e instrucción del procedimiento estará a cargo del departamento de Becas de ICEX responsable del programa.

....

4. La concesión de la subvención será competencia de la Presidenta de ICEX, sin perjuicio de las delegaciones que se encuentren vigentes en cada momento."

Pues bien, a la vista de lo que disponen las normas citadas, a juicio de este Tribunal Central resulta evidente que las cantidades pagadas por la entidad pública empresarial ICEX España Exportación e Inversiones en concepto

de Becas ICEX a "no residentes", en la fase en la que sus perceptores realizan prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior, ni se pagan "en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica" ni tampoco "en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros".

El ICEX no viene concediendo esas Becas ICEX en virtud de ningún tipo de acuerdo y/o convenio internacional.

Aunque las Becas ICEX lo que hacen es -ex. art. 4.1.h) del Estatuto del ICEX- proveer una oferta formativa que facilite a la empresa un mejor conocimiento y aprovechamiento de las oportunidades en los mercados exteriores, así como programas de capacitación de futuros profesionales orientados al área internacional de la empresa, resulta diáfano que el ICEX no viene concediendo esas Becas ICEX en virtud de ningún tipo de acuerdo y/o convenio internacional; y aunque se conceden para que las personas que las reciben puedan "realizar un Máster universitario en Gestión Internacional de la Empresa (MBA in International Management) (Fase 0), prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior (Fase I), así como en empresas, entidades u organismos internacionales de los que España es miembro (Fase II)", no hay nada en las mismas que responda a que se concedan en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica.

Esas Becas ICEX las concede una entidad pública empresarial española en el marco de unos Planes de Acción del Gobierno Español, cuyo objetivo general, según la "Estrategia de Internacionalización de la Economía Española 2017 - 2027" aprobada por el Consejo de Ministros, "es el impulso de la internacionalización de la economía española, afianzando así una contribución positiva del sector exterior al crecimiento económico de España de carácter estructural que revierta en mayor creación de empleo, a través de la mejora en la competitividad y de la mayor presencia de nuestras empresas en el exterior".

Esas Becas responden a una política unilateral del Gobierno español y no se conceden en virtud de ningún tipo de acuerdo y/o convenio internacional.

El ICEX tampoco concede esas Becas ICEX en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.

Los Planes de Cooperación Internacional son aprobados por el Consejo de Ministros en cumplimiento del mandato legal contenido en el art. 8 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional que en su actual redacción dispone:

"Artículo 8. *Planificación.*

1. La política española de cooperación internacional para el desarrollo de la Administración General del Estado se establecerá a través de Planes Directores.

2. El Plan Director, elemento básico de la planificación de la política española de cooperación internacional para el desarrollo de la Administración General del Estado, se formulará cuatrienalmente y contendrá las líneas generales y directrices básicas de la política española de cooperación internacional para el desarrollo, señalando los objetivos y prioridades, así como los recursos presupuestarios indicativos que orientarán la actuación de la cooperación española durante ese período, incorporando los documentos de estrategia relativos a cada sector de la cooperación, zona geográfica y países que sean objeto preferente de la cooperación."

Antes de seguir, una puntualización normativa; en su redacción original ese art. 8 preveía que los Planes de cooperación fuese anuales, y de hecho ese art. 8 tenía un apartado 3 que disponía:

"3. Los Planes Anuales desarrollarán con esa periodicidad los objetivos, prioridades y recursos establecidos en el Plan Director."

Y, de ahí, lo del "plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros" que recoge el art. 14.1.b) del T.R. de la Ley del I.R.N.R.

Esos Planes se aprueban para desarrollar la política de cooperación internacional para el desarrollo, cuyos objetivos según el art. 3 "Objetivos" de esa Ley 23/1998, de 7 de julio, son:

"La política de cooperación internacional para el desarrollo es parte de la acción exterior del Estado y se basa en el principio de unidad de acción del Estado en el exterior.

El principio de unidad de acción del Estado en el exterior se aplicará conforme a la normativa vigente y en el marco de las competencias de las distintas Administraciones públicas.

La política de cooperación internacional para el desarrollo determinará estrategias y acciones dirigidas a la promoción del desarrollo sostenible humano, social y económico para contribuir a la erradicación de la pobreza en el mundo a través de los siguientes objetivos:

a) Fomentar con recursos humanos y materiales el desarrollo de los países más desfavorecidos para que puedan alcanzar un crecimiento económico con un reparto más equitativo de los frutos del desarrollo, favoreciendo las condiciones para el logro de un desarrollo autosostenido a partir de las propias capacidades de los beneficiarios, propiciando una mejora en el nivel de vida de las poblaciones beneficiarias, en general, y de sus capas más necesitadas, en particular, y promoviendo mayores garantías de estabilidad y participación democrática en el marco del respeto a los derechos humanos y las libertades fundamentales de mujeres y hombres.

b) Contribuir a un mayor equilibrio en las relaciones políticas, estratégicas, económicas y comerciales, promoviendo así un marco de estabilidad y seguridad que garantice la paz internacional.

c) Prevenir y atender situaciones de emergencia mediante la prestación de acciones de ayuda humanitaria.

d) Favorecer la instauración y consolidación de los regímenes democráticos y el respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales.

e) Impulsar las relaciones políticas, económicas y culturales con los países en vías de desarrollo, desde la coherencia con los principios y demás objetivos de la cooperación."

Con lo que, resulta diáfano que las Becas ICEX son ajenas a la política de cooperación internacional de España.

Por tanto, las Becas ICEX son ajenas tanto a algún tipo de acuerdo y/o convenio internacional de España con otros países, como a la política de cooperación internacional de España; con lo que, las cantidades pagadas por el ICEX en concepto de Becas ICEX a "no residentes", en la fase en la que los perceptores de las mismas realizan prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior, no están exentas del I.R.N.R. en atención a lo dispuesto en el art. 14.1.b) del T.R. de la Ley de dicho impuesto.

Que es el criterio que debe fijarse, respecto de lo solicitado por el Director recurrente.

## Séptimo.

Aunque ello estrictamente exceda de lo que el Director ha pedido en su recurso, este Tribunal entiende que debe hacer referencia a una cuestión que pudiera entenderse que incide en el tema que nos ocupa.

Nos referimos a que la letra a) del art. 14.1 del T.R. de la Ley del I.R.N.R. contempla otra exención al disponer que:

"1. Estarán exentas las siguientes rentas:

a) Las rentas mencionadas en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, salvo las mencionadas en la letra y), percibidas por personas físicas, así como las pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad en favor de los emigrantes españoles."

Lo que debe unirse a que en el art. 7.j) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F. se contempla que:

"Estarán exentas las siguientes rentas:

j) Las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo estarán exentas, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades."

Y como las prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior que realizan los beneficiarios de las Becas ICEX forman parte del proceso formativo de los mismos, pues, de hecho, esas prácticas son la Fase I de ese proceso formativo, como así lo recoge el art. 16.1 de la Orden ICT/100/2020, de 31

de enero, y esa Fase tiene el evidente contenido formativo que el art. 22 de esa Orden ICT/100/2020 contempla, podría pensarse que las cantidades pagadas por el ICEX en concepto de Becas ICEX a "no residentes", en la fase en la que los perceptores de las mismas realizan las prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior, y que, como hemos concluido, no están exentas del I.R.N.R. por la exención que contempla el art. 14.1.b) del T.R. de la Ley de dicho impuesto, que sí podrían estarlo -exentas- por esa otra vía que habilitan los arts. 14.1.a) del T.R. de la Ley del I.R.N.R. y 7.j) de la Ley 35/2006, del I.R.P.F.

Algo que también hay que descartar rotundamente.

El art. 14.1.a) del T.R. de la Ley del I.R.N.R. llama a que en sede de dicho impuesto se consideren exentas, con las excepciones que cita, las rentas que lo estén en el I.R.P.F.

Eso es así y también es cierto que el art. 7.j) de la Ley 35/2006, del I.R.P.F., contempla la exención para las cantidades percibidas en concepto de "becas públicas", que es un requisito que las Becas ICEX sí que cumplen; pero, como esa letra j) contempla, los que estas exentos son los importes de "las becas públicas percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan".

Becas públicas percibidas para cursar estudios reglados en todos los niveles y grados del sistema educativo.

Pues bien, al respecto, baste con decir aquí que los estudios reglados son aquellos cuyo resultado para el alumno que los supera es la obtención de un título con validez académica, con la validez académica que corresponde a cada uno de los grados que el sistema educativo oficial español contempla y baste también con recordar aquí que este tema se contempla en la L.O. 2/2006, de Educación, y que al hilo de lo que esa L.O. 2/2006 dispone, la D.G.T. tiene dicho a estos efectos (por ejemplo en Consultas Vinculantes de 08/02/16 y de 07/07/2020) que dentro de los estudios reglados en España están: la enseñanza general: infantil, primaria, secundaria, formación profesional de grado superior y universitaria, que a su vez es de grado, master y doctorado, y la enseñanza de régimen especial: artística, de idiomas y deportiva.

Un requisito que no cumplen los beneficiarios de las Becas ICEX en la Fase I en la que realizan las prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior, pues en esa Fase I no se realizan estudios reglados del sistema educativo, de lo que es buena prueba el que los que realizan "satisfactoriamente" esa Fase I sólo pueden conseguir un certificado de aprovechamiento, como así lo recoge el art. 24.1 de la Orden ICT/100/2020:

"4. Una vez finalizada la Fase I de prácticas en Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior, si el becario, a juicio de ICEX y a la luz de los informes recibidos, ha desarrollado satisfactoriamente la misma, se extenderá a favor del becario y a su petición, el correspondiente Certificado de aprovechamiento dando fe de ello."

Que no es evidentemente un título oficial, que acredite haber cursado un estudio reglado del sistema educativo español.

Con lo que las cantidades que como Beca ICEX perciben los beneficiarios en esa Fase I tampoco pueden estar exentas por esa vía de los arts. 14.1.a) del T.R. de la Ley del I.R.N.R. y 7.j) de la Ley 35/2006, del I.R.P.F.

Por todo ello,

Este TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA de la A.E.A.T.

## ACUERDA

ESTIMARLO y fijar como criterio al respecto el siguiente:

Las cantidades pagadas por el ICEX en concepto de Becas ICEX a "no residentes", en la fase en la que los perceptores de las mismas realizan prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior, no están exentas del I.R.N.R. en atención a lo dispuesto en el art. 14.1.b) del T.R. de la Ley de dicho impuesto, y tampoco están exentas por la vía que los arts. 14.1.a) del T.R. de la Ley del I.R.N.R. y 7.j) de la Ley 35/2006, del I.R.P.F. contemplan.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.