

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088866

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de febrero de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 3519/2022

#### SUMARIO:

**IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Requisitos. En general.** *Rendimientos del trabajo satisfechos al obligado tributario por la Agencia Española de Cooperación Internacional (AECID). Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La controversia gira en torno a si resulta de aplicación la exención regulada en el art. 7.p) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) a las retribuciones obtenidas por una persona contratada laboralmente por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID), con la categoría de responsable de programas en un país extranjero, en la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID integrado en la Embajada de España en dicho país.

La oficina gestora cuestionó la aplicación de la exención del art. 7.p) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) exclusivamente por el hecho de que, a su juicio, el trabajo no se prestó para una empresa o entidad no residente o para un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Y es que, en opinión de la oficina gestora, el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el obligado tributario es la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID adscrito a la Embajada de España, embajada que no puede considerarse una entidad residente en el extranjero porque no tiene personalidad jurídica propia e independiente del Estado al que representa y no puede considerarse un establecimiento permanente, de acuerdo con lo previsto en el art. 13.1.a) del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), porque dicho concepto está ligado al desarrollo de una explotación económica, hecho que, en el caso de las embajadas, no se produce. El Tribunal Central no puede compartir la postura de la oficina gestora.

La controversia se centra en conocer si los trabajos se han realizado por el obligado tributario para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Tanto la oficina gestora como la Directora recurrente ignoran el examen de quién es el destinatario final de los servicios prestados por el obligado tributario. Ciertamente es que este último presta sus servicios a la AECID, órgano que le contrató y para quien trabaja, pero no lo es menos que el beneficiario final de los mismos son las diversas administraciones y entidades de un país extranjero a quienes van destinados los trabajos que como responsable de programas de cooperación realiza el obligado tributario en aquel país. El interesado, con su trabajo como responsable de programas, hace posible el desarrollo y la ejecución de las políticas públicas de cooperación de la AECID en aquel país, encaminadas, de acuerdo con los fines estatutarios de dicha Agencia a la contribución al desarrollo humano, la erradicación de la pobreza y el pleno ejercicio de los derechos en el país africano. **(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.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.

Ley 23/1998 (Cooperación Internacional para el Desarrollo), arts. 3, 25 y 26.

RD 1403/2007 (Estatuto de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo), arts. 1, 4 y 19.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 28 de octubre de 2021, recaída en la reclamación nº 03/03814/2020, interpuesta contra la desestimación presunta de un recurso de reposición presentado contra liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2016.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 9 de mayo de 2017 el obligado tributario presentó autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por el ejercicio 2016, en la que no declaró retribuciones dinerarias de rendimientos del trabajo, obteniendo un rendimiento neto reducido negativo con el siguiente detalle:

Retribución dineraria	Cotizac. Seguridad Social, Mutuality Funcionarios, deducciones derechos pasivos y Coleg. Huérfanos	Rendimiento neto reducido	Rentas exentas, excepto para determinar el tipo de gravamen. De la base liquidable general	Resultado de la declaración
0,00 euros	2.775,12 euros	- 2.775,12 euros	35.636,46 euros	- 6.241,11 euros

2.- Con fecha 13 de agosto de 2019 se le notificó el inicio de un procedimiento de comprobación limitada para la comprobación, en lo que interesa a efectos del presente recurso extraordinario de alzada, de la correcta declaración de los rendimientos del trabajo.

Dicho procedimiento terminó con una resolución notificada el 26 de septiembre de 2019 de la que se deriva que la declaración correcta debería haber sido la siguiente:

Retribución dineraria	Cotizac. Seguridad Social, Mutuality Funcionarios, deducciones derechos pasivos y Coleg. Huérfanos	Otros gastos deducibles	Rendimiento neto reducido	Rentas exentas, excepto para determinar el tipo de gravamen. De la base liquidable general	Resultado de la declaración
35.636,46 euros	2.775,12 euros	2.000,00 euros	30.861,34 euros	35.636,46 euros	2.668,15 euros

Siendo el resultado de la regularización, una vez sumada la devolución inicialmente obtenida, de 8.909,26 euros de cuota a ingresar.

La causa de la regularización practicada en la liquidación provisional, en lo que concierne al presente recurso extraordinario de alzada, radica en considerar sujeto y no exento de tributación como rendimiento del trabajo el importe de 35.636,46 euros satisfechos por la Agencia Española de Cooperación Internacional (AECID) por no cumplirse los requisitos para la exención según lo dispuesto en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF.

La oficina gestora motiva la liquidación del siguiente modo:

*<<Para aplicar la exención, prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.*

*En el presente caso, no se cumple dicho requisito ya que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el solicitante es la propia Agencia Española de Cooperación.*

*Llegamos a esta conclusión tras considerar que la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la Agencia Española de Cooperación, está adscrito a la Embajada de España y, este órgano está adscrito orgánicamente a las Misiones Diplomáticas Permanentes de España.*

*A estos efectos, debe señalarse que las embajadas, no pueden ser consideradas como entidades residentes en el extranjero, ya que no tienen una personalidad jurídica propia e independiente del Estado al que representan.*

*Asimismo, tampoco cabe entender que las misiones diplomáticas españolas en el extranjero puedan ser consideradas como un establecimiento permanente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo, dado que dicho concepto está ligado al desarrollo de una explotación económica, hecho que, en el caso de las embajadas, no se produce'.*

*Este criterio es compartido por la Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante número V2669-07 en la que la entidad consultante es un organismo autónomo del Estado, adscrito al Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación, a través de la Secretaría de Estado de Cooperación Internacional, siendo el órgano de gestión de la política española de cooperación internacional para el desarrollo. Para el cumplimiento de sus fines y el desempeño de sus funciones en el exterior, cuenta con tres tipos de órganos: las Oficinas Técnicas de Cooperación, los Centros Culturales y los Centros de Formación de la Cooperación Española. Estos órganos están adscritos orgánicamente a las Misiones Diplomáticas Permanentes de España en el país de que se trate, aunque su dependencia funcional es de la propia entidad consultante>>.*

En el trámite de alegaciones frente a la propuesta previa de liquidación el interesado había formulado, en palabras de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional aquí impugnada, las alegaciones siguientes:

*"En fase de alegaciones, el interesado manifestó que desde el 01-02-2008 está contratado por la AECID como responsable de Programas de Cooperación. Argumenta que respecto a ejercicios anteriores se resolvieron favorablemente procedimientos de comprobación admitiendo la aplicación de la exención sobre los rendimientos percibidos de la AECID por el trabajo desempeñado en la Oficina Técnica de Cooperación de PAIS\_1, por lo que denegar ahora el derecho a dicha exención comprometería el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Considera que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.p) de la LIRPF:*

- prestación efectiva de trabajo en el extranjero, según contrato de trabajo, hoja de servicios del Ministerio de Administraciones Públicas y certificado del Servicio de Personal de la AECID, siendo la Oficina Técnica de Cooperación de PAIS\_1 un establecimiento permanente de la AECID en el extranjero.

- Son beneficiarias de la actividad económica de la OTC para la que se realizaron los trabajos, entidades PAIS\_1, no residentes.

Señala que no ha optado por el régimen de excesos regulado en el artículo 9.A.3b) del RIRPF y aporta:

Acta Comisión de Cooperación Científica Técnica, Cultural y Educativa. entre España y PAIS\_1 de 15-04-2015, contrato laboral, certificado RRHH AECID en el que se hace constar que no se ha formulado opción por la aplicación del régimen de excesos excluidos de tributación según artículo 9.A.3.b), punto 2 del Reglamento del Impuesto, consultas vinculantes de la DGT, nota de la AEAT de 02-10-2007 sobre aplicación de la exención artículo 7.p) a cooperantes y antecedentes de los procedimientos de comprobación en los que se admitió la exención".

3.- Contra la liquidación provisional formuló el interesado recurso de reposición el 8 de octubre de 2019 en el que, en palabras del propio Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución aquí recurrida, "además de dejar constancia de la existencia de error de hecho en la liquidación provisional practicada, dada la duplicidad en la imputación del importe de los rendimientos de trabajo controvertidos en dos casillas diferentes de la autoliquidación, reitera argumentos y documentación defendiendo la procedencia de la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF, respecto de los rendimientos de trabajo percibidos de la AECID por servicios prestados en el extranjero".

Consta en el expediente la notificación el 17 de junio de 2020 de la resolución del recurso de reposición, que admite "la alegación referente a la falta de eliminación del importe declarado como rentas exentas, excepto para determinar el tipo de gravamen de la base general, procediéndose a su eliminación, al tributar los 35.636,16 euros procedentes de la Agencia Española de Cooperación Internacional como rendimientos del trabajo sujetos y no exentos" y desestima la exención pretendida sobre dichos rendimientos reiterando la motivación esgrimida en la liquidación provisional.

La resolución considera, por tanto, que la declaración correcta debería haber sido la siguiente:

Retribución dineraria	Cotizac. Seguridad Social, Mutuality Funcionarios, deducciones derechos pasivos y Huérfanos Coleg.	Otros gastos deducibles	Rendimiento neto reducido	Rentas exentas, excepto para determinar el tipo de gravamen. De la base liquidable general	Resultado de la declaración
35.636,46 euros	2.775,12 euros	2.000,00 euros	30.861,34 euros	0,00 euros	- 406,42 euros

De este modo, el resultado de la regularización, una vez sumada la devolución inicialmente obtenida, supone una cuota a ingresar de 5.834,69 euros.

## Segundo.

El 1 de junio de 2020, antes pues de la notificación de la resolución del recurso de reposición, el interesado formuló la reclamación nº 03/03814/2020 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante) contra la desestimación presunta de aquél, defendiendo la aplicación de la exención de los rendimientos de trabajo como cooperante de la AECID en virtud del artículo 7.p) de la Ley 35/2006.

El TEAR dictó resolución el 28 de octubre de 2021 estimando la reclamación en los términos siguientes:

<<TERCERO.- Con abstracción del resto de cuestiones que forman parte de la regularización efectuada por la oficina gestora y que no son objeto de discusión por el obligado, se circunscribe la labor de este Tribunal al análisis de la procedencia de la aplicación al presente caso de la exención por rentas obtenidas en el extranjero, para lo cual, debemos partir de lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 del IRPF, vigente *ratione temporis*, que establecía que:

(.....).

Por su parte, el desarrollo reglamentario del art. 7.p) de la Ley del IRPF, se encuentra en el **artículo 6 del Real Decreto 439/2007** por el que se aprueba el Reglamento del IRPF dispone lo siguiente:

(.....).

CUARTO.- La Doctrina es pacífica a lo hora de afirmar que la finalidad de esta norma es la favorecer la movilidad geográfica de los trabajadores, apoyando programas de internacionalización empresarial, mejorando su competitividad y, en fin, evitando de denominada "doble imposición" si este fuera el caso.

El análisis de los citados preceptos permite extraer una serie de conclusiones respecto de la procedencia de la aplicación la exención y de los requisitos que exige, que la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 26 de enero de 2011 (recurso número 188/2009), resume en su Fundamento de Derecho Cuarto en los puntos siguientes, que luego han sido matizados en la **sentencia STS 428/2019, de 28 de marzo de 2019, del Tribunal Supremo, dictada en recurso n.º 3774/2017 y en la sentencia 607/2021, de 25/02/2021, recurso 1990/2019:**

1) Exige el mencionado artículo 7.p) para la aplicación de la exención que se trate de trabajos efectivamente realizados (requisito objetivo). La Ley del IRPF no contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos y, en particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación.

2) En segundo lugar, que estos trabajos se realicen en el extranjero (requisito de desplazamiento físico de los trabajadores al extranjero para prestar dichos trabajos). Esto es, un elemento de naturaleza territorial. El cumplimiento de estos dos requisitos exige no solamente el desplazamiento físico del trabajador fuera de España sino también que los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España. La normativa del IRPF no exige una duración mínima de los desplazamientos ni reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, el TS admite la aplicación de la exención en aquellos viajes esporádicos o incluso puntuales. 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. Deben entenderse comprendidos los rendimientos de trabajo percibidos por el trabajador que correspondan a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España (sentencia ECLI: ES:TS:2021:607, de 25/02/2021, recurso 1990/2019).

3) En tercer lugar, 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" (elemento teleológico). Es decir, la norma se refiere básicamente a los supuestos de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional, siendo la finalidad tradicional de esta exención la internacionalización de las empresas españolas, y hoy en día, en general, la promoción de la movilidad internacional de los recursos humanos residentes en España. El trabajador puede estar contratado por una entidad residente con la que mantiene la relación laboral y prestar sus servicios a una entidad extranjera, o bien ser directamente contratado por la entidad no residente para la prestación del servicio. A juicio del TS, STS 20.03.2019, Rec. 3774/2017, tampoco prohíbe el artículo 7.p) que entre los beneficiarios de los trabajos prestados en el extranjero, además de la entidad u organismo situado fuera de España, se incluya al empleador del sujeto pasivo en España.

4) 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. La Ley 35/2006 ha añadido respecto de la regulación anterior que 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.

5) Es incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) RIRPF, 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.

6) En los casos de servicios prestados a entidades del grupo existen unos requisitos añadidos, básicamente los contenidos en el art. 16.5 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por RDLeg 4/2004 de 5 de marzo en adelante TRLIS) (actual art. 18.5 Ley 27/2014)

(.....).

Esto es, si los trabajos son prestados a favor de entidades vinculadas, la aplicación de la exención depende de que se haya aportado una ventaja o utilidad, tal y como dicho concepto se define en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

7) En caso de ser realizados los trabajos en varios países, se ha de analizar el cumplimiento de este requisito en cada uno de los países a los que se desplaza el trabajador, de tal forma que la exención resulta aplicable respecto de las retribuciones que correspondan a aquellos países en los que se cumpla el citado requisito.

8) La norma no exige requisitos respecto de la entidad que satisface las retribuciones al trabajador que puede ser la entidad destinataria del servicio o la entidad residente que le tiene contratado y le envía para que preste el servicio.

Por último, señalar que el fundamento jurídico tercero de la **Sentencia 428/2019, de 28 de marzo de 2019, del Tribunal Supremo, dictada en recurso n.º 3774/2017** de casación por interés casacional fija los criterios interpretativos del citado art. 7.p) de la Ley del IRPF. Reflejamos aquí el sumario de la citada Sentencia del TS, como sigue:

"IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Requisitos. Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero.

El art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF) únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo -sea éste funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue)- realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La norma deja claro que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena -y resulta asimismo manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo- pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo -este incentivo fiscal no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores-.

En consecuencia, la exención prevista en el art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF) se aplica a los rendimientos percibidos por funcionarios -o trabajadores cuenta ajena- en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último -todo ello no parece compadecerse con la circunstancia de que la propia norma contemple expresamente la posibilidad de que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, disponiéndose como único requisito, por lo demás, normal en la lógica de este beneficio fiscal, que la prestación del servicio de que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria-.

Aunque no lo pide el auto de admisión del recurso, al objeto de resolver el debate que se ventila en esta sede conviene asimismo aclarar que el art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF) tampoco contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos; en particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación. Y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, lo que no resulta incompatible con la **finalidad de la exención -la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero-**. Lo cierto es que el precepto legal solo habla de «días de estancia en el extranjero», sin establecer ningún mínimo temporal, y el reglamento que lo desarrolla dice que para el «cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero» también sin especificar límite mínimo alguno de días".

QUINTO.- En el presente caso las pruebas aportadas y recabadas son las siguientes:

Respecto del elemento objetivo (los trabajos realizados) se justifica éste mediante certificado emitido por responsable del Área de Personal en el Exterior de la Secretaría General de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, acreditando la permanencia del interesado, contratado laboral, durante 365 días de

2016 en PAIS\_1, como Responsable de Programas, concretamente en la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID, adscrito a la Embajada de España en el citado país.

**SEXTO.-** Con arreglo al artículo 105.1 de la LGT, es al contribuyente a quien corresponde acreditar los citados presupuestos objetivo, de desplazamiento y teleológico.

Del examen y análisis de la documentación aportada que integra el presente expediente, este Tribunal entiende que el reclamante ha probado suficientemente el cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas que resultan de aplicación y cuya transcripción literal consta en antecedentes anteriores. En este sentido, para considerar aplicable la exención prevista, respecto de los rendimientos obtenidos por trabajos realizados en el extranjero, se precisa:

1- Que los trabajos o servicios se hayan realizado o prestado efectivamente en el extranjero y no desde España, lo que implica desplazamiento físico del trabajador, empleado por cuenta ajena y contribuyente del IRPF. Es evidente que, en el caso que nos ocupa, se ha acreditado.

2- Que la entidad para la que se realicen los trabajos, (destinatarias o beneficiarias), estén radicados en el extranjero, es decir, que sea empresa o entidad no residente en España, por tanto, que sea extranjera y no la propia empresa que desplaza al trabajador.

A efectos de comprobar el cumplimiento de los citados requisitos, tal y como queda reflejado en el expediente, los medios de prueba allegados a este procedimiento son los certificados presentados por el reclamante, emitidos por la entidad empleadora, en los que se expresan el período de desplazamiento al país o países, durante los que se han realizado determinados trabajos y la o las empresas destinatarias de dichos servicios.

3- Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga 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. No ha sido objeto de controversia por la Administración el cumplimiento de este requisito para el país que, según certifica la entidad empleadora, ha sido destinatario de los servicios prestados por el obligado.

4- Límite de 60.100 euros sobre los rendimientos íntegros. 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.

Por tanto, reiterando que los requisitos que el artículo 7.p) de la LIRPF establece para el derecho a la exención se limitan a la consideración del trabajador-perceptor como contribuyente del IRPF (residente en España), a que los trabajos se realicen en el extranjero, por tanto con desplazamiento físico, para empresas o entidades no residentes en España y a que en el país o países donde se realicen los trabajos se aplique impuesto de análoga naturaleza o tenga convenio para evitar la doble imposición internacional, y considerando que se ha constatado que todos estos requisitos se dan en el caso presente, habiendo sido verificado su cumplimiento a tenor de los certificados aportados, este Tribunal, entiende, en definitiva, que ha de accederse a la pretensión del reclamante.

Apoyando dicha conclusión, traemos a colación por ser de indudable aplicación al caso aquí controvertido parte de los fundamentos de derecho que se deducen de resolución dictada por este Tribunal y recaída en reclamación nº 46/10743/2014 interpuesta por reclamante con identidad de circunstancias respecto al concepto y alcance que es ahora objeto de revisión:

"(.....)".

De lo transcrito y su directa vinculación con el caso que nos ocupa, no podemos sino extender la conclusión alcanzada en la resolución anterior al presente expediente y, considerando que se da una identidad de hechos y cumplimiento de las previsiones legales establecidas para la exención de los rendimientos de trabajo obtenidos por el reclamante en el ejercicio a que se refiere la reclamación, aplicables igualmente al país objeto del desplazamiento y destinatario de los trabajos realizados, PAIS\_1, procediendo estimar la presente reclamación, sin perjuicio de la confirmación de aquellos elementos y aspectos que, recogidos en el alcance comunicado con el inicio del procedimiento de comprobación, fueron objeto de regularización y que no han sido objeto de discusión por el interesado>>.

### Tercero.

Frente a la resolución del TEAR, por considerarla gravemente dañosa y errónea, interpuso la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio alegando cuanto sigue:

#### 1.- Cuestión controvertida.

La cuestión controvertida en el presente recurso es determinar si las Oficinas Técnicas de Cooperación pertenecientes a la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) puede considerarse como una entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, a los efectos de entender cumplido el primer requisito para el reconocimiento de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF.

## 2.- Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID).

De acuerdo con el artículo 25 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, la AECID es una Agencia estatal adscrita al **Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y de Cooperación**, que tiene por objeto el fomento, la gestión y la ejecución de las políticas públicas de cooperación internacional para el desarrollo, sin perjuicio de las competencias asignadas a otros departamentos ministeriales.

En concreto, está adscrito al Ministerio, a través de la Secretaría de Estado de Cooperación Internacional, así lo establece el artículo 21 del Estatuto de la AECID, aprobado por el Real Decreto 1403/2007, de 26 de octubre.

Actualmente, trabaja en más de 30 países a través de su red de Oficinas Técnicas de Cooperación, Centros Culturales y Centros de Formación.

En concreto, a las **Oficinas Técnicas de Cooperación (OTC)** les corresponden las funciones de identificación y seguimiento de los proyectos y programas de cooperación para el desarrollo financiados por la Agencia, así como aquellas tareas de apoyo y coordinación de todos los actores de la Cooperación Española presentes en cada uno de estos países. De este modo, las OTC se configuran como órganos vitales a través de los cuales se facilita y canaliza el contacto directo con los países socios, beneficiarios y contrapartes en terreno, no sólo de la Agencia, sino de toda la Cooperación Española.

Estas oficinas, son **unidades adscritas orgánicamente a las Embajadas**, bajo la dirección de su Jefe de Misión y la dependencia funcional de la Agencia Española de Cooperación Internacional, (artículo 26 de la Ley 23/1998 y artículo 19 del Estatuto del AECID).

## 3.- Consulta de la DGT V2669-07, de 13 de diciembre.

La Oficina Gestora motiva su regularización en la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2669-07, de 13 de diciembre.

En esta consulta, la Dirección General de Tributos, atendiendo a una consulta planteada por la propia AECID, sobre la posibilidad de aplicar al personal de la entidad destinado en el extranjero la exención recogida en el artículo 7.p) de la LIRPF, responde lo siguiente (el énfasis es nuestro):

<< 1) La **letra p) del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en vigor a partir del 1 de enero de 2007 (BOE del 29, en adelante, LIRPF), dispone que estarán exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

"1º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido 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.

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."

Por su parte, el **artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** aprobado mediante el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en relación con los requisitos de esta exención, añade lo siguiente:

"...; 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."

"... 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 al 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."

Por lo tanto, para aplicar la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF se exige, en primer lugar, que se trate de rendimientos derivados de trabajos que se hayan realizado de manera efectiva en el extranjero. Se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España. De esta forma no resultará de aplicación la exención a todos aquellos supuestos en los que, aunque el destinatario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España.

Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Aunque a priori es difícil señalar unas reglas claras en relación con el cumplimiento de este requisito, debe partirse de una premisa clara: que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado sea una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

En primer lugar, **debe señalarse que las embajadas, no pueden ser consideradas como entidades residentes en el extranjero, ya que no tienen una personalidad jurídica propia e independiente del Estado al que representan.**

Asimismo, **tampoco cabe entender que las misiones diplomáticas españolas en el extranjero puedan ser consideradas como un establecimiento permanente**, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo (BOE del 12, en adelante TRLIRNR), dado que dicho concepto está ligado al desarrollo de una explotación económica, hecho que, en el caso de las embajadas, no se produce.

Igualmente, el caso de que exista un Convenio para evitar la doble imposición entre España y el Estado en el que está ubicado la embajada, aunque a efectos de determinar si existe o no un establecimiento permanente, deba acudir a la definición recogida en el respectivo Convenio, la conclusión a la que se llega es la misma, dado que en todos los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, parten de una definición básica del establecimiento permanente: "*lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad*".

**En consecuencia, y dado que no puede entenderse que la embajada tenga la consideración de establecimiento permanente, no se cumplen los requisitos señalados en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 para la aplicación de la exención.>>**

Termina la Directora recurrente solicitando la unificación de criterio a fin de declarar que, las Oficinas Técnicas de Cooperación pertenecientes a la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID), adscritas orgánicamente a Embajadas, no puede considerarse como una entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero a los efectos de aplicar el artículo 7.p) de la LIRPF a su personal.

#### Cuarto.

Quien fue interesado ante el TEAR, 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, formuló, en síntesis, las alegaciones siguientes:

Cabe recordar que la AECID se regía, al igual que la Agencia Tributaria, en este momento por la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, que establece en su Artículo 2.1 que "*Las Agencias Estatales son entidades de Derecho público, dotadas de personalidad jurídica pública, patrimonio propio y autonomía en su gestión, facultadas para ejercer potestades administrativas, que son creadas por el Gobierno para el cumplimiento de los programas correspondientes a las políticas públicas que desarrolle la Administración General del Estado en el ámbito de sus competencias*".

La AECID, por tanto, es un **ente autónomo** de la Administración pública española que, si bien efectivamente depende orgánicamente del Ministerio de Exteriores y Cooperación, tiene **personalidad jurídica propia y**

**representaciones permanentes en el exterior** que les permiten ejecutar la política de cooperación. Igualmente las Oficinas Técnicas de Cooperación, los Centros Culturales y los centros de Formación si bien dependen orgánicamente del Embajador como jefe de misión, cuentan con personalidad jurídica propia y autónoma, independiente de la Embajada y del Consulado de España, también en PAIS\_1. Se adjunta a este respecto el certificado de atribución del Número Único de Identificación Tributaria (NUIT) requisito imprescindible de la administración PAIS\_1 que permite el desarrollo de la actividad económica descrita.

Se cumple de esta forma el requisito establecido por el artículo 13.1 de la LIRNR ya que dicha oficina constituye un establecimiento permanente de dicha organización en el extranjero por:

- Disponer de forma continuada de instalaciones y lugares de trabajo en los que se realiza parte de su actividad tal y como lo dispone el Estatuto de la AECID aprobado por Real Decreto 1403/2007, de 26 de octubre y publicado en el BOE del 26 de noviembre, en su artículo 17.6 y su anexo I.

- Actuar en ese país por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de quien ejerce con habitualidad dichos poderes en España al ser el Coordinador General de la oficina parte de su personal directivo tal y como dispone dicho Estatuto en su artículo 38.1b) y dada la delegación de competencias recogidas en el artículo 3 de la Resolución del 5 de febrero de 2008 de la Dirección de la AECID, y publicada en el BOE del 1 de marzo, por la que delegan determinadas competencias.

La afirmación de la Consulta de la DGT V2669-07, de 13 de diciembre, no se corresponde con la realidad ya que la función principal y su razón de ser de la Oficina Técnica de Cooperación es la actividad económica que implica la ejecución de los proyectos de cooperación bilateral, seguimiento y justificación de la financiación de proyectos por parte de la AECID y cuyos beneficiarios son las instituciones tanto gubernamentales como de la Sociedad Civil Organizada de los países en que se actúa, en este caso PAIS\_1, país beneficiario de la política de ayuda al desarrollo, parte de la acción exterior del Estado de acuerdo con el Artículo 3 de la Ley 23/1998, de 7 de julio.

Para ello se contrata personal cooperante: responsables de Programas y proyectos. En concreto, las funciones recogidas en mi contrato son:

- Realización de informes técnicos de evaluación previa de proyectos y programas de cooperación y orientaciones estratégicas del sector correspondiente. Contribución a la evaluación final de los proyectos bilaterales y del resto de las acciones de cooperación en el sector.

- Identificación y formulación de proyectos bilaterales a financiar con el presupuesto anual disponible en el sector o área correspondiente. Apoyo y asesoramiento en el proceso de identificación de oportunidades de cooperación.

- Gestión, control y seguimiento técnico de la ejecución de los proyectos bilaterales, así como de las actividades de los Responsables de Proyectos asignados al sector. Supervisión de los informes técnicos finales de los proyectos del sector.

- Coordinación de las actuaciones del conjunto de los actores de la Cooperación Española en el sector.

- Coordinación a nivel interinstitucional de la coparticipación de los proyectos bilaterales y multilaterales en el sector correspondiente.

- Relación y coordinación con las contrapartes locales de los proyectos y con las instituciones locales del sector o área específica.

- Participación en foros especializados, técnicos y académicos.

- Realización de informes técnicos y asesoramiento en materia especializada.

Es decir la **identificación, ejecución, control y justificación técnica y económica de los proyectos** de cooperación que se ejecutan en el país. Resulta, por tanto, evidente que la actividad descrita responde a una actividad económica que se niega en los hechos y fundamentos de la resolución. Como ejemplo el presupuesto ejecutado por la Oficina Técnica de Cooperación en PAIS\_1 en el desarrollo del Marco de Asociación España PAIS\_1 2014-2018 (convenio binacional) en 2017, es de 5.122.657 euros **íntegramente dirigido a instituciones PAIS\_1**.

Las entidades últimas beneficiarias son entidades PAIS\_1 no residentes en España. Las funciones recogidas en el contrato de trabajo son las de gestión de los distintos instrumentos de cooperación para el desarrollo que la AECID ejecuta en PAIS\_1 en cumplimiento de los fines y funciones recogidos en los artículos 4 y 5 de su Estatuto, es decir para "Contribuir al crecimiento económico y al progreso social, cultural, institucional y político (...)" de ese país. Se adjunta igualmente copia del texto del Acta de la XII Comisión Mixta Hispano-PAIS\_1 de Cooperación Científica Técnica, Cultural y Educativa en la que se recogen los compromisos adquiridos por España, y por tanto de la AECID, a favor de estas instituciones.

La citada consulta vinculante número V2669-07 fue emitida el 13 de diciembre del 2007 y se ha quedado claramente obsoleta. En aquella fecha no existía el cuerpo de cooperantes de la AECID (AECI). Las primeras

contrataciones se realizaron mediante concurso-oposición en noviembre del 2008, tampoco se había aplicado la ley de Agencias que daría autonomía y personalidad jurídica propia a la AECID frente al Ministerio de Asuntos exteriores y Cooperación.

Las alegaciones presentadas ignoran o desconocen cuál es la composición y funciones de las misiones diplomáticas que van mucho más allá de las consulares y diplomáticas. Igualmente ignoran o desconocen cuál es la actividad prioritaria de las OTC como ejecutoras económicas de los proyectos y programas de la Cooperación al Desarrollo en los países de implantación.

Las Misiones Diplomáticas en el extranjero no solo están conformadas por el personal diplomático de la Embajada y del Consulado, sino que dan cobertura a todo el personal de la administración pública española trabajando en el país. Así, bajo esta cobertura de la misión diplomática en PAIS\_1, trabajan también los representantes de la Agencia Catalana de Cooperación Internacional al Desarrollo (ACCID) y Agencia Andaluza de Cooperación Internacional al Desarrollo (AACID) que ejecutan sus respectivos programas de cooperación al desarrollo. Ambos representantes, en el caso de PAIS\_1, tienen su sede física en las oficinas de la OTC y, ya en origen están exentos y no se les retiene el pago del IRPF por rendimientos del trabajo por su condición de cooperantes.

La condición de cooperante de la AECID queda avalada por el estudio realizado por la AECID, adscrita al Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación a través de su Secretaría de Estado de Cooperación Internacional y para Iberoamérica y el Caribe sobre los españoles que se han dedicado profesionalmente a la cooperación internacional para el desarrollo y a la acción humanitaria en este año 2019 del que se adjunta una infografía resumen.

Tras la transcripción por el interesado del apartado 1 del artículo 2 (Ámbito de aplicación) y del artículo 3 (Relación jurídica con la persona o entidad promotora de la cooperación internacional para el desarrollo o la acción humanitaria) del Estatuto del Cooperante (Real Decreto 519/2006, de 28 de abril), del artículo 1 (Objeto de la Ley y ámbito de aplicación) de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo y de los artículos 1.4 y 5.3 del Real Decreto 1403/2007, de 26 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, concluye que existe pues, no sólo una clara intención de desarrollar una actividad económica en los países menos desarrollados cuyos beneficiarios son los países priorizados por sus condiciones de pobreza, sino que esto representa el sentido último de la política de cooperación al desarrollo y de la presencia permanente como centros de trabajo de las Oficinas Técnicas de Cooperación de la AECID y claramente delimitada y discriminada su función, objetivos y financiación en el exterior del resto de cuerpos que componen la Embajada España en el exterior : Consulado, Oficinas Comerciales, Consejerías de otros ministerios: Defensa, Trabajo, Educación, etc...;

Asimismo, después de transcribir el interesado los artículos 26 (Las Oficinas Técnicas de Cooperación), 30 (Personal en el exterior) y 38 (relativo a los cooperantes) y de señalar que el objeto del Estatuto de los Cooperantes era determinar sus específicos derechos y obligaciones, régimen de incompatibilidades, formación, homologación de los servicios que prestan y modalidades de previsión social, señala el interesado que conforme define ese estatuto, son cooperantes aquellas personas físicas que participen en la ejecución, sobre el terreno, de un determinado instrumento de cooperación internacional para el desarrollo o de ayuda humanitaria en cualquiera de sus fases, a realizar en un país o territorio beneficiario de la política de ayuda al desarrollo, parte de la acción exterior del Estado de acuerdo con el artículo 3 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, y que tengan una relación jurídica con una persona o entidad promotora de la cooperación para el desarrollo o la acción humanitaria, en los términos del artículo 3 del RD 519/2006 (en general, una relación laboral).

Es por ello que la AECID cuenta con un cuerpo específico de cooperantes: personal contratado laboral desplazado al exterior compuesto por responsables de Programas y Responsables de Proyectos que ejecutamos los fondos de cooperación destinados a beneficiar a la población de los países en los que trabajamos.

Este cuerpo especializado de Cooperantes desplazado al exterior no goza, sin embargo, de las condiciones laborales que aplican al resto de personal funcionario de la Embajada y del Consulado y en concreto de las compensaciones por desplazamiento y carestía de vida. La aplicación de estas compensaciones puede suponer que cobren en neto entre dos y tres veces más para puestos de la misma categoría laboral en complementos compensatorios no sujetos a IRPF.

El 7 de Octubre del 2007 el Departamento de Gestión Tributarios del Ministerio de Hacienda emite una NOTA DE UNIFICACIÓN DE CRITERIOS SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO OBTENIDOS POR COOPERANTES ESPAÑOLES EN EL EXTRANJERO en la que se recogen los requisitos necesarios para la aplicación de la exención, prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF. En el presente caso se cumplen todos los requisitos señalados al no estar PAIS\_1 incluido en la lista de paraísos fiscales y contar con un impuesto análogo al IRPF.

Las retribuciones percibidas, incluidas aquellas sobre las que la entidad pagadora no ha practicado retenciones, no superan el límite máximo de la exención de 60.100 euros anuales. El texto del artículo 7.p) de la Ley del impuesto establece que será el contribuyente, y no la entidad pagadora, quien podrá optar por la aplicación del régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto en sustitución de la

exención. Este contribuyente no ha optado por la aplicación del régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) del reglamento del IRPF para los destinados en el extranjero como bien recoge el certificado del Servicio de Personal en el Exterior de la AECID que se adjunta.

No se produce por tanto de forma alguna la incompatibilidad entre la exención en la que se ampara y el régimen de excesos previsto.

Puesto que este contribuyente no ha optado por la aplicación del régimen de excesos y no se supera el límite establecido para ella, la exención es por tanto aplicable a la totalidad de las retribuciones percibidas de la AECID.

Existe la Resolución nº 32.695 firme del 11 de Mayo del 2016 emitida por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa favorable a la exención del IRPF en los recursos presentados por una compañera, Responsable de Programas de AECID con domicilio Fiscal en la Comunidad Foral correspondientes a los ejercicios fiscales 2009, 2010, 2011 y 2012.

Alegaciones similares a las que se presentan ahora fueron presentadas y aceptadas desde el inicio de mi contrato según la correspondiente resolución firme en los ejercicios 2008, 2009, 2010, 2011 y 2014. Resulta, por tanto, incomprensible este cambio inopinado de interpretación de la norma.

El TEAR de la Comunidad Valenciana ha fallado en tres ocasiones a favor de esta devolución en los ejercicios 2016, 2017, y 2019.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo 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 (en adelante, LGT).

### Segundo.

La controversia gira en torno a si resulta de aplicación la exención regulada en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) a los rendimientos del trabajo satisfechos al obligado tributario por la Agencia Española de Cooperación Internacional (AECID) en el caso examinado.

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, 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:**

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

2º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

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

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

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

**1º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.** En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

El artículo 9.A.3.b) del RIRPF dispone que:

**"b) Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:**

1º El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero (RCL 1995, 328), por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho exceso en la forma prevista en dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 25.1 y 2 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo (RCL 2002, 1393), sobre indemnizaciones por razón del servicio.

2º El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.

3º El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.

4º El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

**Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 6 de este Reglamento".**

En la resolución de este Tribunal Central de 16 de enero de 2019 (RG 2625/2018), dictada en unificación de criterio, nos referíamos a la exención del artículo 7.p) de la LIRPF en los términos siguientes (la negrita es añadida):

"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 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 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".

Es importante recordar también la doctrina del Tribunal Supremo sobre la exención del artículo 7.p) de la LIRPF.

Dice, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2016 (rec. cas. 4786/2011):

*"...lo que demanda el precepto es que se trate de una **persona física residente fiscalmente en el territorio español -para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses- que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero. El incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero**".*

Cabe citar también la sentencia de 28 de marzo de 2019 (rec. cas. 3774/2017), que señala:

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

(.....).

*Aunque no nos lo pide el auto de admisión del recurso, al objeto de resolver el debate que se ventila en esta sede, conviene asimismo aclarar que **el artículo 7, letra p), LIRPF, tampoco contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos. En particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación. Y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, lo que no resulta incompatible con la finalidad de la exención (la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero).***

### Tercero.

De la documentación obrante al expediente se infieren los hechos siguientes:

**A)** El obligado tributario fue contratado el 1 de febrero de 2008 por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo en el Exterior (AECID) con la categoría de responsable de Programas de Cooperación en Ecuador, ocupando la plaza prevista en el Catálogo de Puestos de Trabajo de Personal Laboral de la AECID en el exterior. Se acuerda que prestará servicios en la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID integrado en la Embajada de España en Ecuador.

El 15 de septiembre de 2013 se firma un Anexo al contrato de trabajo indicado por el que se procede a la reincorporación del obligado tributario (tras una situación de excedencia voluntaria por interés particular) en PAIS\_1. Se señala expresamente que el trabajador tendrá la categoría de Responsable de Programas de Cooperación con destino en PAIS\_1, que ocupará la plaza prevista en el Catálogo de Puestos de Trabajo de Personal Laboral de la AECID en el exterior y que prestará servicios en la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID integrado en la Embajada de España en PAIS\_1.

Se dice en el Anexo que el trabajador desempeñará las siguientes funciones:

\* Realización de informes técnicos de evaluación previa de proyectos y programas de cooperación y orientaciones estratégicas del sector correspondiente. Contribución a la evaluación final de los proyectos bilaterales y del resto de las acciones de cooperación en el sector.

\* Identificación y formulación de proyectos bilaterales a financiar con el presupuesto anual disponible en el sector o área correspondiente. Apoyo y asesoramiento en el proceso de identificación de oportunidades de cooperación.

\* Gestión, control y seguimiento técnico de la ejecución de los proyectos bilaterales, así como de las actividades de los Responsables de Proyectos asignados al sector. Supervisión de los informes técnicos finales de los proyectos del sector.

\* Coordinación de las actuaciones del conjunto de los actores de la Cooperación Española en el sector.

\* Coordinación a nivel interinstitucional de la coparticipación de los proyectos bilaterales y multilaterales en el sector correspondiente.

\* Relación y coordinación con las contrapartes locales de los proyectos y con las instituciones locales del sector o área específica.

\* Participación en foros especializados, técnicos y académicos.

\* Realización de informes técnicos y asesoramiento en materia especializada.

**B)** En documento fechado el 9 de mayo de 2017 la Jefa de Área de Personal en el Exterior de la Secretaría General de la AECID certifica (i) que el obligado tributario, contratado laboral de la AECID, prestó servicios como Responsable de Programas durante 365 días del ejercicio de 2016 como personal desplazado en PAIS\_1, desarrollando las actividades técnicas de cooperación propias de su cargo, encuadrándose en la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID, adscrito a la Embajada de España en el citado país; (ii) que durante el citado período, obtuvo, como rendimientos del trabajo personal, los que figuran en el certificado del Servicio de Retribuciones de esta Agencia; y (iii) que en esa Secretaría General no consta que el interesado, como contribuyente, haya formulado opción por la aplicación del régimen de excesos excluidos de tributación en el artículo 9.A.3.b), punto 2 del Reglamento del IRPF.

**C)** En documento fechado el 28 de marzo de 2017 la Jefa del Servicio de Retribuciones de la AECID certifica que el obligado tributario *"ha percibido durante el ejercicio 2016 unas retribuciones íntegras de 49.814,90 euros, de las cuales 14.178,44 euros son rentas exceptuadas de gravamen según el artículo 9, Apartado A, punto 3b) 2º del Reglamento general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de acuerdo con el siguiente desglose:*

- Trienios: 664,24 euros
- Paga extra trienios: 106,32 euros
- Complemento de Desplazamiento: 13.407,88 euros"

De la documentación señalada se infiere, en consecuencia, que el obligado tributario estuvo contratado como personal laboral en el ejercicio 2016 por la AECID y prestó servicios como Responsable de Programas de Cooperación en la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID integrado en la Embajada de España en PAIS\_1.

Debe recordarse, en este sentido, que la AECID es uno de los órganos ejecutivos para la formulación y ejecución de la política española de cooperación internacional para el desarrollo. El otro está constituido por las Oficinas Técnicas de Cooperación.

A ellos se refieren, respectivamente, los artículos 25 y 26 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo (LCID), a cuyo tenor:

"Artículo 25. La Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID)

1. La **Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo**, Agencia estatal **adscrita al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación**, tiene por objeto el fomento, la gestión y la ejecución de las políticas públicas de cooperación internacional para el desarrollo, sin perjuicio de las competencias asignadas a otros departamentos ministeriales.

2. El personal al servicio de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo estará integrado por **funcionarios públicos y personal sometido a derecho laboral**.

3. Los funcionarios de las distintas Administraciones públicas que pasen a prestar sus servicios en la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo quedarán en la situación administrativa que corresponda de acuerdo con las normas aplicables a su situación de procedencia. El sistema de cobertura de destinos por parte del personal funcionario incluirá medidas que tiendan a favorecer su especialización en tareas de cooperación.

4. Los fines, funciones, organización y funcionamiento de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo **se establecerán en su Estatuto**, en el marco de lo dispuesto por la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales, para la mejora de los servicios públicos".

## "Artículo 26. Las Oficinas Técnicas de Cooperación"

**Las Oficinas Técnicas de Cooperación son unidades adscritas orgánicamente a las Embajadas que, bajo la dirección de su Jefe de Misión y la dependencia funcional de la Agencia Española de Cooperación Internacional, aseguran la coordinación y, en su caso, la ejecución de los recursos de la cooperación en su demarcación. Asimismo, colaborarán con los programas y proyectos impulsados por las demás Administraciones públicas".**

El artículo 3 de la LCID establece los objetivos de la política española de cooperación internacional para el desarrollo en los términos siguientes:

## "Artículo 3. Objetivos"

*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".*

Es el Real Decreto 1403/2007, de 26 de octubre, el que aprueba el Estatuto de la AECID, al amparo de la autorización dada al Gobierno en la disposición adicional tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la Mejora de Servicios Públicos.

Del artículo 1 del citado Real Decreto se desprende que la AECID es una entidad de Derecho Público dotada de personalidad jurídica pública, patrimonio propio y autonomía en su gestión, adscrita al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación. El artículo 4 del Estatuto señala los siguientes fines de la AECID:

## "Artículo 4. Fines"

*La Agencia, como órgano para el fomento, gestión y ejecución de las políticas públicas de cooperación para el desarrollo está especialmente facultada para perseguir los siguientes fines, sin perjuicio de las competencias y actividades desarrolladas en estas áreas por otros órganos ministeriales y, en su caso, en estrecha coordinación con los mismos:*

- 1. Contribuir a la reducción de la pobreza en los países en desarrollo.*
- 2. Impulsar el desarrollo humano sostenible en los países en desarrollo, potenciando las propias capacidades de los países socios.*
- 3. Contribuir a la paz, la libertad y la seguridad humana, promoviendo el respeto a los derechos humanos y el desarrollo de los sistemas democráticos.*
- 4. Promover la cohesión social a través del fomento y el impulso de las políticas públicas relacionadas con el buen gobierno en los países en desarrollo.*
- 5. Contribuir al logro de los propósitos de la Declaración del Milenio y los Objetivos de Desarrollo del Milenio aprobados en la Cumbre del Milenio de Naciones Unidas en 2000 y de igual modo, contribuir al logro de objetivos que se acuerden en futuras Cumbres de Desarrollo de Naciones Unidas asumidos por el Gobierno Español.*

6. Potenciar la igualdad de género en los países en desarrollo, a través de actuaciones sectoriales y transversales en los programas y proyectos de cooperación y la promoción de políticas de igualdad.

7. Contribuir a la mejora de la calidad medioambiental en los países en desarrollo a través de actuaciones sectoriales y transversales en los programas y proyectos de cooperación y la promoción de políticas medioambientales.

8. Potenciar la acción humanitaria, abarcando tanto la prevención como la atención en situaciones de emergencia y reconstrucción.

9. Sensibilizar y educar para el desarrollo, tanto en España como en los países socios.

10. Impulsar el papel de la cultura y el conocimiento en el desarrollo, prestando especial atención al fomento del respeto a la diversidad cultural".

El artículo 19 del Estatuto, relativo a las Oficinas Técnicas de Cooperación, indica:

## "Artículo 19. Funciones, dependencia funcional y orgánica y relaciones con las Embajadas de las Oficinas Técnicas de Cooperación"

1. La Ley 23/1998, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, establece en su artículo 26 que **las oficinas técnicas de cooperación son unidades adscritas orgánicamente a las embajadas que, bajo la dirección de su jefe de misión y dependencia funcional de la Agencia Española de Cooperación Internacional aseguran la coordinación y, en su caso, la ejecución de los recursos de la cooperación en su demarcación.** Asimismo, colaboran con los programas y proyectos impulsados por las demás Administraciones Públicas.

2. El Jefe de Misión ejerce la superior dirección de las actividades de cooperación en el país en que está acreditado.

3. En los países donde hayan sido creadas oficinas técnicas de cooperación, las funciones de dirección de dichas unidades en el país de que se trate corresponden a los coordinadores generales de la cooperación española responsables de dichas oficinas, junto con el resto de las funciones que tienen atribuidas por la Ley de Cooperación y por este Estatuto.

4. En todos aquellos países en los que hayan sido creadas oficinas técnicas de cooperación, los coordinadores generales de dichas oficinas ejercerán las funciones de Encargados de los Asuntos de Cooperación.

5. En las misiones diplomáticas en aquellos países en los que se desarrollan actividades de cooperación internacional para el desarrollo y en los que no existen oficinas técnicas de cooperación de la AECID, el Jefe de Misión designará a un funcionario diplomático como Encargado de los Asuntos de Cooperación".

Obra también al expediente el "Acta de adopción del Marco de Asociación País (MAP) entre España y PAIS\_1" firmada el 21 de noviembre de 2014 por el Director de Cooperación con África y Asia de la AECID y el Viceministro de Asuntos Exteriores y Cooperación de PAIS\_1. En dicho documento se señala que "La acción de la Cooperación Española en PAIS\_1 durante el período de vigencia del MAP 2014-2016, tendrá como objetivo y finalidad la **contribución al desarrollo humano, la erradicación de la pobreza y el pleno ejercicio de los derechos**, en consonancia con la propuesta estratégica del IV Plan Director de la Cooperación Española, del Plan de Acción para la Reducción de la Pobreza (PARP) 2011-2015 de PAIS\_1 y de la Estrategia Nacional para el Desarrollo (END) 2015-2035". Más adelante se indica que "En consonancia con las prioridades nacionales, se va a trabajar en las siguientes Orientaciones Estratégicas del IV Plan Director de la Cooperación Española y en las líneas estratégicas que se especifican: **OE1. Consolidar procesos democráticos y el Estado de Derecho (.....). OE3. Promover oportunidades económicas para los más pobres (.....). OE4. Fomentar sistemas de cohesión social, enfatizando los servicios sociales básicos (.....)**".

### Cuarto.

Al objeto de delimitar con precisión el objeto de la controversia se considera conveniente recordar las posturas adoptadas por las distintas partes.

La oficina gestora cuestionó la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF exclusivamente por el hecho de que, a su juicio, el trabajo no se prestó para una empresa o entidad no residente o para un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Y es que, en opinión de la oficina gestora, el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el obligado tributario es la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID adscrito a la Embajada de España, embajada que (i) no puede considerarse una entidad residente en el extranjero porque no tiene personalidad jurídica propia e independiente del Estado al que representa y (ii) no puede considerarse un establecimiento permanente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, porque dicho concepto está ligado al desarrollo de una explotación económica, hecho que, en el caso de las embajadas, no se produce.

El TEAR consideró que sí se cumplía el requisito de que el trabajo se prestase para una empresa o entidad no residente en España. Así lo afirma, en efecto, cuando señala que (la negrita es añadida):

**"Del examen y análisis de la documentación aportada que integra el presente expediente, este Tribunal entiende que el reclamante ha probado suficientemente el cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas que resultan de aplicación y cuya transcripción literal consta en antecedentes anteriores. En este sentido, para considerar aplicable la exención prevista, respecto de los rendimientos obtenidos por trabajos realizados en el extranjero, se precisa:**

(.....)

**2- Que la entidad para la que se realicen los trabajos, (destinatarias o beneficiarias), estén radicados en el extranjero, es decir, que sea empresa o entidad no residente en España, por tanto, que sea extranjera y no la propia empresa que desplaza al trabajador.**

**A efectos de comprobar el cumplimiento de los citados requisitos, tal y como queda reflejado en el expediente, los medios de prueba allegados a este procedimiento son los certificados presentados por el reclamante, emitidos por la entidad empleadora, en los que se expresan el período de desplazamiento al país o países, durante los que se han realizado determinados trabajos y la o las empresas destinatarias de dichos servicios".**

Apoya su conclusión el TEAR en una resolución previa recaída en la reclamación 46/10743/2014 que contempla un caso similar referido a una persona que prestó sus servicios en el año 2012 para la AECID en Mauritania como Coordinador General, encuadrándose en la Oficina Técnica de Cooperación y realizando su trabajo como desplazado al citado país. La oficina gestora había negado en dicho supuesto la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF por las mismas razones por las que lo hizo en el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada. En el fundamento de derecho séptimo de dicha resolución el TEAR considera, sin embargo, que dicha motivación (la negrita es añadida) <<no responde a los datos acreditados en el expediente, habiendo optado la Oficina gestora por considerar que el beneficiario de dichos trabajos es la Embajada Española sin haber tenido en cuenta que el interesado ha sido contratado por la AECID para desempeñar una serie de funciones como Coordinador General, de lo que se deduce que, 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 y se corresponden con el pago de las rentas exentas, siendo éste el criterio manifestado por la DGT en la resolución de la consulta V0469/2008, de 29 de febrero de 2008, en la que se detalla que para la ejecución de proyectos y programas de cooperación para el desarrollo en distintos países iberoamericanos una Fundación contrata laboralmente de acuerdo con la normativa española a personas físicas residentes en España, concluyendo que "el beneficiario de los trabajos realizados por el cooperante desplazado es la administración del país iberoamericano en el que se ejecuta el programa de desarrollo, (...)", por lo que, a juicio de la DGT, se entiende cumplido el requisito de que los trabajos deben realizarse para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente situado en el extranjero>>.

La Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, aquí recurrente, se limita a reiterar los mismos argumentos que la oficina gestora.

El obligado tributario que fue parte interesada ante el TEAR sostiene que las Oficinas Técnicas de Cooperación, si bien dependen orgánicamente del Embajador como jefe de misión, cuentan con personalidad jurídica propia y autónoma, independiente de la Embajada y del Consulado de España, también en PAIS\_1, y constituyen establecimientos permanentes de la AECID en el extranjero. Manifiesta asimismo que las entidades últimas beneficiarias de su trabajo son entidades PAIS\_1 no residentes en España.

Vistas las posturas de las distintas partes se pone de manifiesto que el único requisito para la aplicación del artículo 7.p) de la LIRPF que es objeto de controversia es, por tanto, el relativo a si los trabajos se han realizado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero

No se discuten los restantes requisitos exigidos en la normativa del IRPF para la aplicación de la exención, a saber, que el obligado tributario era contribuyente por el IRPF, que obtuvo rendimientos por trabajos por cuenta ajena efectivamente realizados en el extranjero y que en el territorio en que se realizaron los trabajos se aplicaba un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trataba de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Tampoco se discute que el obligado tributario no se acogió al régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) del RIRPF, lo cual no obsta a que la Administración finalmente lo tuviera en cuenta en su liquidación al considerar improcedente la exención declarada por el obligado tributario en aplicación del artículo 7.p).

Llegados a este punto este Tribunal Central anticipa que no puede compartir la postura de la oficina gestora y de la Directora recurrente.

Se considera desacertado el propio enfoque dado por ambas de la controversia, reflejado por la Directora recurrente en su escrito de alegaciones al afirmar que *"La cuestión controvertida en el presente recurso es determinar si las Oficinas Técnicas de Cooperación pertenecientes a la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) puede considerarse como una entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, a los efectos de entender cumplido el primer requisito para el reconocimiento de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF"*.

Y es que, como expusimos más arriba, la controversia se centra en conocer si los trabajos se han realizado por el obligado tributario para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Tanto la oficina gestora como la Directora recurrente obvian en realidad el análisis de esta cuestión. O, si se prefiere, no la examinan en su integridad, pues se limitan a considerar que el obligado tributario presta sus servicios a la Oficina Técnica de Cooperación en PAIS\_1, órgano de la AECID para el que fue contratado como responsable de programas por esta Agencia. Y llegan a la conclusión de que tal Oficina Técnica de Cooperación en PAIS\_1 no es ni una entidad residente en el extranjero ni un establecimiento permanente de una entidad residente en España. Ignoran, sin embargo, el examen de quién es el destinatario final de los servicios prestados por el obligado tributario. Ciertamente es que este último presta sus servicios a la AECID, órgano que le contrató y para quien trabaja, pero no lo es menos que el beneficiario final de los mismos son las diversas administraciones y entidades de un país extranjero (en el caso aquí examinado, PAIS\_1) a quienes van destinados los trabajos que como responsable de programas de cooperación realiza el obligado tributario en aquel país. El interesado, con su trabajo como responsable de programas, hace posible el desarrollo y la ejecución de las políticas públicas de cooperación de la AECID en PAIS\_1, encaminadas, de acuerdo con los fines estatutarios de dicha Agencia y con el "Acta de adopción del Marco de Asociación País (MAP) entre España y PAIS\_1", a la contribución al desarrollo humano, la erradicación de la pobreza y el pleno ejercicio de los derechos en el país africano.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda: DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

A efectos de la exención regulada en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, se consideran realizados "para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero" los trabajos desarrollados por una persona contratada laboralmente por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID), con la categoría de Responsable de Programas en un país extranjero, en la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID integrado en la Embajada de España en dicho país; y ello porque el beneficiario final de los servicios que el obligado tributario presta a la AECID son las diversas administraciones y entidades de un país extranjero a quienes van destinados los trabajos que como responsable de programas de cooperación realiza el obligado tributario en aquel país.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas