

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093156

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de abril de 2024.

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 8699/2023

### SUMARIO:

#### **IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo.**

*Remuneración satisfecha por el ICEX.* Las cantidades que perciben los beneficiarios de las Becas ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES en la Fase II en la que realizan las prácticas en empresas, entidades u organismos internacionales dentro o fuera de España, no están exentas en el IRNR, pues en esa Fase II esos beneficiarios tampoco realizan estudios reglados del sistema educativo español, de lo que es buena prueba el que los que realizan «satisfactoriamente» esa Fase II sólo pueden conseguir un «un certificado de aprovechamiento de las prácticas». Por tanto, la beca percibida que queda sujeta al IRNR, por lo que no resulta conforme a derecho la devolución solicitada por el interesado.

Dicho esto, la controversia surge porque la ONGT considera aplicable el tipo del 24% conforme establece el artículo 25 del TRLIRNR y el reclamante considera aplicable el tipo del 8%.

Es importante destacar que, como adelantamos, el contribuyente es beneficiario de una beca ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES en Fase II y que los servicios en ejecución de tales prácticas los presta, no en misiones diplomáticas y representaciones consulares, sino en los locales de una empresa. Es decir, se halla en la fase de las prácticas en empresas, entidades u organismos internacionales, dentro y fuera de España, a diferencia de la Fase I en que las prácticas se desarrollan en la propia Oficina Económica y comercial. Así pues, tanto la asignación a las empresas como el desarrollo de las prácticas se hace en el seno de la actividad de la empresa en cuestión.

Se diferencia también perfectamente la situación del becario en la Fase I y en la Fase II, en el certificado asimismo obrante en el expediente, en el que la Consejera Delegada de ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES certifica que el interesado ha sido beneficiario de una beca de Internacionalización Empresarial 2021 en la Oficina Económica y Comercial de España en Bogotá y de una beca en Empresas 2022 en JK SA. De hecho, en Fase II se da el compromiso entre Directora del ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES, empresa y becario, y el trabajo se desarrolla en los locales de la empresa y bajo la supervisión de esta.

En consecuencia, es correcto el tipo de gravamen del 24% aplicado por la ONGT. Y no procede el tipo del 8% pretendido por el contribuyente, pues a tenor del art. 25.1.c) del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) se gravarán al 8% cuando «presten sus servicios en misiones diplomáticas ...». Lo cual no sucede en el presente caso. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 3, 13, 14 y 25.

RDL 4/2011 (Creación de la entidad pública empresarial ICEX España Exportación e Inversiones -ICEX-), arts. 1 y 5.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7 y 17.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 2.

Convenio de 31 de marzo de 2005 (Convenio con Colombia), arts. 14 y 19.

Orden ICT/100/2020, de 31 de enero, por la que se aprueban las bases reguladoras del Programa de Becas de Internacionalización Empresarial de ICEX España Exportación e Inversiones, E.P.E., M.P., arts. 16, 22, 26, 29 y 30.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El día 14/11/2023 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 27/10/2023 contra Acuerdo de Liquidación provisional de 28 de septiembre de 2023 dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, por el que se desestima la devolución solicitada por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente correspondiente al ejercicio 2022.

**Segundo.**

Los hechos sobre los que versa el presente expediente son los siguientes:

- Con fecha 04-05-2023 el contribuyente presenta declaración por el IRNR, modelo 210, correspondiente al ejercicio 2022, numero de justificante ...41, en el que solicita la devolución de 1.928,01 euros. En dicho documento figuran los siguientes datos:

- Pagador/Retenedor: ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES

- País de residencia fiscal: **Colombia**

- Rendimientos: 12.050,00 euros

- Tipo de gravamen: 8,00%

- Cuota: 964,00 euros

- Retenciones/Ingreso a cuenta: 2.892,01 euros

- Devolución: 1.928,01 euros

- Con fecha 11 de septiembre de 2023 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT dicta propuesta de liquidación provisional de la que resulta una cuota a devolver de cero euros lo que supone que no procede la devolución solicitada por 1.928,01 euros.

Dicha propuesta se notifica al interesado el 11-09-2023

- Con fecha 21-09-2023 el contribuyente presenta alegaciones a la propuesta anterior.

- Con fecha 28-09-2023 se dicta Liquidación provisional confirmando la propuesta previa y desestimando las alegaciones del interesado; se indica que al no considerarse residente fiscal en España de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1 c) 2º del TRLIRNR las becas satisfechas por el **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** son rendimientos del trabajo sujetos al Impuesto de la Renta de No Residentes y procede aplicar el tipo de gravamen del 24% regulado en el artículo 25.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR).

Esta liquidación consta notificada al interesado el 29-09-2023

**Tercero.**

No conforme con la liquidación anterior, el interesado interpone el 27-10-2023 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo. En dicho escrito el interesado efectúa, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1) No sujeción de la beca **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** al IRNR al no tener la consideración de retribución pública.

2) La doctrina de la DGT considera que las becas no son una retribución pública.

3) La doctrina determina que el tipo de gravamen que resulta de aplicación a los rendimientos satisfechos por **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** a los becarios durante la segunda fase de la beca es del 8%.

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

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:  
Conformidad a derecho del acuerdo impugnado

**Tercero.**

El reclamante, al considerarse no residente fiscal en España, presentó el modelo 210 del IRNR, en el que solicita la devolución de 1.928,01 euros, cantidad retenida a cuenta del IRPF en 2022 por el **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**.

En la Liquidación Provisional de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT se acuerda la improcedencia de la devolución solicitada en base a los argumentos siguientes:

" (...)

*Conforme la documentación aportada por el contribuyente, es beneficiario de una beca concedida por el **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** en **Colombia** cuyo trabajo se desarrolla en los locales que la empresa **JK** en **Colombia**. La cuestión que se plantea es el tipo de gravamen aplicable.*

*La ONGT considera aplicable el tipo del 24% conforme establece el artículo 25 del TRLIRNR y el reclamante considera aplicable el tipo del 8%. Para apoyar su pretensión, el reclamante menciona una resolución del TEAR de Madrid número 28/10901/2020/00/00 que no tiene carácter vinculante.*

*En contra del criterio expresado en la resolución antes mencionada existen resoluciones del TEAC número 00/03099/2023, 00/06338/2019 y 00/04059/2020 en las que se ratifica la aplicación del tipo de gravamen del 24% al desarrollarse la beca en los locales que la empresa.*

*El pagador **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** es una entidad pública de ámbito nacional que depende del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, y, por tanto, las retribuciones pagadas por el mismo deben calificarse como retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.*

*No aporta certificado de residencia fiscal en el país donde se ha desarrollado la beca **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** por lo que resulta de aplicación la normativa interna española. El artículo 13.1*

*c) del IRNR aprobada mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo establece que' 1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: c) Los rendimientos del trabajo: 2.º Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española Lo dispuesto en los párrafos 2.º y 3.º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero'.*

*El contribuyente ha sido beneficiario de una beca **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** segunda fase a desarrollar en **Colombia** en el ejercicio 2022, en la empresa **JK**, lo que determinaba la aplicación del artículo 13,1. c) 2º de la ley del IRNR estando sujeta la beca **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** como rendimiento del trabajo y tributando al 24 % al no haberse desarrollado en una oficina económica o consular de España en el extranjero, conforme se establece en el artículo 25.del IRNR.*

*El artículo 25 del TRLIRNR establece: '1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen: a) Con carácter general el 24 por 100.*

*No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.*

*Por todo lo anterior, esta oficina gestora entiende que los servicios no se prestan en misiones diplomáticas y representaciones consulares sino en los locales de una empresa por lo que no es aplicable el tipo de gravamen del 8%, como pretende el reclamante, sino el del 24% en consonancia con las resoluciones emitidas por el TEAC y mencionadas anteriormente.*

*En relación con la doctrina de los actos propios ....*

*(.....)"*

Por su parte, la reclamante considera que procede la devolución íntegra de las retenciones practicadas por el **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** porque no estamos ante retribuciones públicas y, en su caso, de los importes solicitados en el modelo 210 porque el tipo de gravamen que corresponde aplicar es el del 8% en vez del 24% aplicado por la Administración.

**Cuarto.**

La Liquidación impugnada considera que no procede la devolución solicitada mediante el modelo 210 con numero de justificante ...41 por importe de 1.928,01 euros y, ello, fundamentalmente en base a lo dispuesto en el artículo 13.1 c) 2º del Real Decreto Legislativo 5/2004 (TRLIRNR) y en el artículo 25 del TRLIRNR.

El reclamante disfruta de una beca otorgada por el **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**. Figura en el expediente un documento denominado "*Compromiso de Cumplimiento de las Normas y Obligaciones Establecidas por ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES, .... para la Fase II de prácticas en ... y Entidades de las becas de internacionalización empresarial 2022*", firmado por la Directora Ejecutiva de Formación del **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**, la empresa **JK S.A. y D. Axy**; en dicho documento consta que a D. **Axy** le ha sido otorgada una beca **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** para realizar las practicas en **JK S.A.**, que las practicas tendrán una duración de doce meses a contar desde el 16 de febrero de 2022, que la ciudad de residencia del becario será **Bogotá (Colombia)** y su lugar principal de actividad los locales de la empresa sitios en **Bogotá**.

El reclamante disfruta de una beca otorgada por el **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**. El **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**, entidad pública empresarial adscrita a la Secretaría de Estado de Comercio, convoca anualmente becas para la formación de expertos en internacionalización empresarial en las Oficinas Económicas y Comerciales de las Embajadas de España. Según el artículo 1 del Real Decreto ley 4/2011, de 8 de abril, de medias urgentes de impulso a la internacionalización mediante la creación de la entidad pública empresarial "... (**ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**) se trata de una entidad pública empresarial

*"adscrita al Ministerio de Industria, Turismo y Comercio a través de la Secretaría de Estado de Comercio Exterior"*

y

*"goza de personalidad jurídica pública diferenciada, plena capacidad jurídica y de obrar, autonomía de gestión para el cumplimiento de sus fines."*

Su personal, según el artículo 5,

*"se regirá por el derecho laboral, con las especificaciones contenidas en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, y en la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público, en todo aquello que le sea de aplicación"*

El reclamante es beneficiario de una beca concedida por el **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** en **Bogotá (Colombia)**. No se cuestiona que en el ejercicio 2022 el reclamante es residente fiscal en **Colombia**. La cuestión que se plantea es si es aplicable o no lo dispuesto en el artículo 13.1.c) 2º del TRLIRNR

El artículo 13.1.c) 2º del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes (TRLIRNR), aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece:

*"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:*

*(...).*

*c) Los rendimientos del trabajo:*

*1.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.*

*2.º Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.*

*3.º (...)*

*Lo dispuesto en los párrafos 2.º y 3.º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero".*

En cuanto a la normativa aplicable, el artículo 3 del TRLIRNR dispone:

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

El artículo 13.3 del TRLIRNR establece:

"Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, ..".

Y el artículo 17.2 h) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas (LIRPF), señala que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las becas.

Por otro lado, el artículo 19 del INSTRUMENTO de ratificación del Convenio entre el Reino de España y Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en **Bogotá** el 31 de marzo de 2005 (BOE 28 octubre 2008), establece:

*"Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado".*

Para la aplicación del artículo 14 del citado CDI España-**Colombia** debe existir entre el pagador y el perceptor una relación en la que concurran las notas de dependencia y ajenidad; el artículo 15 "rentas del trabajo dependiente" del Modelo de Convenio tributario sobre la renta y patrimonio de la OCDE (MCOOCDE), exige los requisitos de dependencia y ajenidad, que precisamente se niegan a los pagos percibidos en concepto de beca, por lo que difícilmente puede sostenerse que se trata de rentas del artículo 15 del MCOOCDE (artículo 14 del CDI España-**Colombia**).

Los Comentarios al "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio" señalan respecto a la palabra "inmediatamente", recogida en el artículo 19 del CDI España-**Colombia**, lo siguiente:

*"2. La palabra "inmediatamente" se añadió al modelo de Convenio de 1977 para aclarar que el artículo no es aplicable a una persona que, si bien fue residente de un Estado contratante en cierto período de tiempo, más tarde trasladó su residencia a un tercer Estado antes de visitar el otro Estado contratante."*

Pues bien, en este caso, en el ejercicio inmediatamente anterior (ejercicio 2021), según certifica la Consejera delegada del **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**, fue "beneficiario de una beca de Internacionalización Empresarial 2021 en la Oficina Económica y Comercial de España en **Bogotá**", de lo que parece desprenderse que en el ejercicio inmediatamente anterior (2021) no era residente en España, por lo que, en principio, no se cumpliría la condición señalada en el artículo 19 del CDI España-**Colombia** "que sea o haya sido inmediatamente antes residente del otro Estado contratante", que impediría al Estado de acogida gravar la beca y, en consecuencia, las cantidades percibidas podían someterse a imposición en **Colombia**. Ahora bien, resta por acreditar que los rendimientos estuviesen sujetos a un impuesto de naturaleza personal en dicho país.

El artículo 13.1 c) 2º del TRLIRN señala que se consideran rentas obtenidas en territorio español los rendimientos del trabajo cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y que los rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

En este caso, resulta acreditado que el trabajo se presta íntegramente en el extranjero. En el documento firmado por la Directora Ejecutiva de Formación, la empresa y el becario, consta que las prácticas tienen una duración de doce meses desde el 16 de febrero de 2022, que el lugar de actividad son los locales que la empresa **JK SA** tiene en **Bogotá** y que la ciudad de residencia del becario será **Bogotá**.

En cuanto al segundo requisito, que los rendimientos están sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero (en **Colombia**), **el reclamante no ha aportado pruebas que acrediten fehacientemente la sujeción a un impuesto de naturaleza personal en Colombia**; se limita a señalar que la beca no tiene la consideración de retribución pública satisfecha por la Administración española y, por ello, no sujeta a tributación en España.

Por lo tanto no resulta acreditado el cumplimiento del segundo requisito. En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1.c) 2º del TRLIRNR, dichos rendimientos se consideran obtenidos en territorio español y, por ende, están sujetos al IRNR en España.

No obstante, el artículo 14 del TRLIRNR establece las siguientes exenciones relacionadas con las becas percibidas en España por personas físicas no residentes:

*"1. Estarán exentas las siguientes rentas:*

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

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

La letra j de del artículo 7 de la LIRPF, establece que estarán exentas

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

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

Por su parte, el artículo 2 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, establece que:

"1. A efectos de lo establecido en el artículo 7.j) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las becas públicas percibidas para cursar estudios reglados cuando la concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria. En ningún caso estarán exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en las que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos.

Tratándose de becas para estudios concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que les sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o por fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, se entenderán cumplidos los principios anteriores cuando concurren los siguientes requisitos: (...)."

Respecto a la exención regulada en el artículo 14.1 del TRLIRNR y artículo 7.j) LIRPF, en supuestos en que las becas se desarrollan en Oficinas Económicas Comerciales de España en el exterior, este Tribunal en resolución de 23-11-2021 (RG 6136-2021) dictada en unificación de criterio ha fijado al respecto el siguiente criterio:

"las cantidades pagadas por el **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** en concepto de Becas **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** a "no residentes", en la fase en la que los perceptores de las mismas realizan prácticas en la red de Oficinas Económicas y Consulares de España en el exterior, no están exentas del IRNR en atención a lo dispuesto en el artículo 14.1.b) del TR de la Ley de dicho Impuesto, y tampoco están exentas por la vía que los artículos 14.1 a) del T.R. de la Ley del I.R.N.R. y 7.j) de la Ley 35/2006, del IRPF contemplan".

Y en supuestos como el aquí analizado, Fase II de las Becas **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**, fase que supone como dice el artículo 22 de la Orden ICT/100/2020, de 31 de enero, por la que se aprueban las bases reguladoras del Programa de Becas de Internacionalización Empresarial de **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**:

"Las prácticas en empresas, entidades u organismos internacionales tendrán una duración de un año. Las correspondientes prácticas podrán desarrollarse dentro o fuera de España, bien sea en empresas y entidades

constituídas en España con actividad internacional, o en alguna de sus filiales en el exterior, así como en organismos internacionales."

las cantidades que perciben los beneficiarios de las Becas **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** en la Fase II en la que realizan las prácticas en empresas, entidades u organismos internacionales dentro o fuera de España, no están exentas en el I.R.N.R., pues en esa Fase II esos beneficiarios tampoco realizan estudios reglados del sistema educativo español, de lo que es buena prueba el que los que realizan "satisfactoriamente" esa Fase II sólo pueden conseguir un "un certificado de aprovechamiento de las prácticas", como así lo recoge el artículo 30.6 de la Orden ICT/100/2020 en su último párrafo.

Por tanto, la beca percibida por el reclamante no se encuentra exenta por lo que queda sujeta al IRNR, por lo que no resulta conforme a derecho la devolución solicitada por el reclamante en el modelo con número de justificante ...41, confirmándose en este punto la liquidación provisional.

Interesa señalar que la Sentencia de la Audiencia Nacional de ...-2020, recurso contencioso administrativo .../2020 (confirma la resolución de este TEAC de 21-07-2020 (RG 2309-2019)), analiza la sujeción al IRNR de una beca otorgada por el **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** (primera fase) que se desarrolla en **Colombia** en la Oficina Económica y Comercial de España en ese país. La AN confirma la sujeción de la beca al IRNR (FD segundo) y la no exención de la beca al IRNR (FD tercero).

Finalmente, en cuanto a la consulta V0775-13 de la Dirección General de Tributos a la que hace referencia la reclamante, no es aplicable al presente caso, ya que la contestación parte de una premisa "*No existe Convenio para evitar la doble imposición con Colombia en vigor, por lo que habrá que analizar únicamente la normativa interna, constituida por 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR*".

Y las consultas números V0355-08 de 15-08-2008 y V0375-11 de 17 de febrero de 2011 de la DGT, a las que también alude, tampoco son aplicables al presente caso pues se refieren al IRPF siendo la cuestión planteada la posibilidad de aplicar a las retribuciones percibidas el régimen de dietas.

## Quinto.

La siguiente cuestión que se plantea es **el tipo de gravamen aplicable**.

La ONGT considera aplicable el tipo del 24% conforme establece el artículo 25 del TRLIRNR y el reclamante considera aplicable el tipo del 8%.

El artículo 25 del TRLIRNR establece:

"1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

b) Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con la siguiente escala:

.....

c) Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8 por ciento".

Es importante destacar que en el presente caso el contribuyente es beneficiario de una beca **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** en segunda fase y que los servicios en ejecución de tales prácticas los presta, no en misiones diplomáticas y representaciones consulares, sino en los locales de una empresa.

En este particular, como recordaba la resolución de este TEAC de 23/11/2021 (RG 6136/21), según el art. 16.1 de la Orden ICT/100/2020, de 31 de enero, por la que se aprueban las bases reguladoras del Programa de Becas de Internacionalización Empresarial de **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**, ..., ..., ... sobre la que luego volveremos largamente, el proceso formativo a que alcanzan las Becas **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** cuenta con tres fases sucesivas: "el Máster universitario oficial en Gestión Internacional de la Empresa (Fase 0), las prácticas en la red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el exterior (Fase I) y las prácticas en empresas, entidades u organismos internacionales, dentro y fuera de España (Fase II)".

En el presente caso el interesado se halla en la Fase II, es decir, de las prácticas en empresas, entidades u organismos internacionales, dentro y fuera de España, a diferencia de la Fase I en que las prácticas se desarrollan en la propia Oficina Económica y comercial.

La circunstancia de que en el documento denominado "Compromiso", firmado por el **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**, la empresa y el becario, tras disponer claramente como condición del desarrollo de las prácticas en esta Fase II que se prestarán en la sede de la empresa, se indique genéricamente que los casos en que las prácticas se desarrollen fuera de España, permanecerán bajo la adscripción y supervisión de la Oficina Económica y Comercial de la Embajada de España, lo es únicamente a efectos de protección y seguridad de los españoles en el extranjero, pero en modo alguno desvirtúa la previsión de que la actividad del becario se desarrolla en el seno de la empresa y bajo las instrucciones y control de la misma.

A este respecto el artículo 26 de la citada Orden señala:

*"Las prácticas en empresas, entidades u organismos internacionales tendrán una duración de un año. Las correspondientes prácticas podrán desarrollarse dentro o fuera de España, bien sea en empresas y entidades constituidas en España con actividad internacional, o en alguna de sus filiales en el exterior, así como en organismos internacionales."*

Así pues, tanto la asignación a las empresas como el desarrollo de las prácticas se hace en el seno de la actividad de la empresa en cuestión.

Así, el artículo 29 de dicha Orden destaca ello al señalar que *"El sistema de asignación se basa en la libre concurrencia de becarios y empresas o entidades autorizadas a través de la plataforma virtual de **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** que facilita el ajuste idóneo entre las solicitudes u ofertas de las empresas con las preferencias o perfiles de los becarios..."*

Y también que *"La empresa o entidad proveerá y sufragará los gastos del desplazamiento del becario al destino asignado y los de retorno a su residencia habitual al finalizar el periodo de prácticas, así como los gastos ocasionados por los desplazamientos que el becario deba realizar en razón de su actividad y del plan de formación..."*

Y en el mismo sentido, *"Finalizado el periodo de prácticas en la empresa o entidad y en el plazo máximo de un mes, la empresa presentará a **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**, una declaración sellada y firmada por su responsable, la cual incluirá el desglose mensual de los pagos realizados al becario en concepto de dotación durante el período financiado por la empresa y el importe de las retenciones fiscales practicadas junto con la cotización a la Seguridad Social, según la legislación aplicable. A tal efecto, la empresa gestionará las correspondientes altas y bajas en la Seguridad Social al inicio y fin del período en el que asume el pago de la dotación de la beca."*

Es la empresa la encargada de hacer el informe de valoración del desempeño de las prácticas del becario en el marco de la actividad de la empresa, tal como asimismo preve el apartado 6 del artículo 29 citado: *"Junto con el «Compromiso de Prácticas» que regula las relaciones entre **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**-becario-empresa/entidad, estas últimas deberán cumplimentar, con carácter trimestral a través del canal electrónico que se habilite al efecto un Informe de valoración del becario cuya versión final será completada antes de la finalización del periodo de prácticas, de buen aprovechamiento, nivel de dedicación y rendimiento satisfactorios, en el que deberá constar las posibilidades de incorporación del becario a la plantilla de la empresa o entidad."*

Como señalábamos inicialmente, en el caso que aquí nos ocupa, el interesado desarrolla las prácticas en los locales de la empresa **JK SA** sitos en "... **Bogotá**". Así se desprende claramente **del documento suscrito por la Directora ejecutiva del ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES, la empresa y el becario:**

En el expositivo Primero se dice (el subrayado es nuestro):

*"Primero. - **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**, en colaboración con empresas y entidades españolas y otros Organismos e Instituciones internacionales multilaterales, desarrolla un programa de prácticas cuyos objetivos son completar la formación y promover la inserción laboral de personas becadas en empresas con actividad internacional, y apoyar a las empresas en su proceso de internacionalización. **ICEX ESPAÑA***

EXPORTACION E INVERSIONES ha otorgado una de estas prácticas a Axy y le ha designado para realizar las prácticas en comercio internacional y análisis de mercados JK S.A."

Y en el punto 2 de dicho documento, entre las condiciones estipuladas, consta (el subrayado es nuestro):

"2. Destino. La persona becada estará destinada en las oficinas de la empresa ubicadas en Bogotá, Colombia, y su lugar principal de actividad los locales de la empresa sitios en ... Bogotá".

Se diferencia también perfectamente la situación del becario en la Fase I y en la Fase II, en el certificado asimismo obrante en el expediente, en el que la Consejera Delegada de **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** certifica que el interesado ha sido beneficiario de una beca de Internacionalización Empresarial 2021 en la Oficina Económica y Comercial de España en **Bogotá** y de una beca en Empresas 2022 en **JK SA**. De hecho, la redacción que hemos visto se da al compromiso entre Directora del **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES**, empresa y becario, en la Fase II, difiere de la que se consigna en los documentos/compromiso para la Fase I, en que se hace constar que, como es propio de esa Fase I, el trabajo se desarrollará en la Oficina Económica y Comercial y bajo la supervisión de un tutor, el responsable de dicha Oficina, a diferencia de lo que ocurre en la Fase II, en que, como ha quedado expuesto, tal trabajo se desarrolla en los locales de la empresa y bajo la supervisión de esta.

En consecuencia, es correcto el tipo de gravamen del 24% aplicado por la ONGT. Y no procede el tipo del 8% pretendido por el reclamante, pues a tenor del artículo 25.1.c) se gravarán al 8% cuando *"presten sus servicios en misiones diplomáticas ..."*. Lo cual no sucede en el presente caso.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en resolución de esta misma Sala y sesión en la reclamación nº RG. 8700-2023, sin perjuicio de que con anterioridad ya había confirmado actos de la Administración en este sentido.

Finalmente señalar que en los dos acuerdos de la ONGT, referidos al IRNR de otros contribuyentes, que adjunta al escrito de alegaciones, se dice que "según el artículo 25.1c) del IRNR la beca **ICEX ESPAÑA EXPORTACION E INVERSIONES** tributa al 8% si el trabajo se desarrolla en la Oficina consular y no se considera "no sujeta" como usted pretende". En cambio, en el caso que nos ocupa, ya hemos dicho que el trabajo del becario se desarrolla en los locales que la empresa **JK SA** tiene en **Bogotá (Colombia)**.

Por último, señalar que en contra de lo manifestado por el reclamante, la ONGT no ha vulnerado la doctrina del TEAC, que, como se acaba de exponer confirma en estos casos la aplicación del tipo general del 24%. De hecho, el acuerdo impugnado cita resoluciones anteriores de este TEAC en ese sentido.

Conforme lo expuesto se confirma el acuerdo impugnado, desestimándose las alegaciones del reclamante.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

## ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas