

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 419/2025 de 8 de abril de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 4077/2023****SUMARIO:****IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero.**

Militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL). La pregunta de interés casación consiste en determinar si resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el art. 7 p) Ley IRPF, o, en su caso, la exención total prevista en la Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947. La Sala tras una interpretación lógica y sistemática de la norma puesta en relación con el contexto histórico y social del momento en el que ha de ser interpretada y la finalidad antielusión que persigue la prohibición de aplicar la exención de la letra p) del art.7 Ley IRPF a los trabajos realizados en el territorio calificado como paraíso fiscal considerando que sí resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el art. 7.p) Ley IRPF, pese a que la República del Líbano se encontraba dentro de la relación contenida en el RD 116/2003 de países que tienen la consideración de paraíso fiscal, por no resultar opaca la tributación de dichos rendimientos del trabajo para la Administración Tributaria y no existir ningún riesgo de evasión fiscal.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 419/2025**

Fecha de sentencia: 08/04/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4077/2023

Fallo/Acuerdo: Sentencia Estimatoria

Fecha de Votación y Fallo: 01/04/2025

Ponente: Excm. Sra. D.ª Sandra María González de Lara Mingo

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: RMG Nota:

R. CASACION núm.: 4077/2023

Ponente: Excm. Sra. D.ª Sandra María González de Lara Mingo

Síguenos en...

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 419/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 8 de abril de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados y Magistradas indicados al margen, el recurso de casación núm. 4077/2023, interpuesto por D. Eduardo., representado por la procuradora D.ª Belén Ojeda Mauber, y asistido del letrado D. Heriberto Muñoz Ortega, contra la sentencia dictada el 22 de febrero de 2023 por la

Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que desestimó el recurso n.º 180/2022.

Ha comparecido como recurrido el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Sandra María González de Lara Mingo.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 22 de febrero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que desestimó el recurso n.º 180/2022.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«[...] PRIMERO.- Desestimar el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto en nombre de don Eduardo..

SEGUNDO.- Imponer el pago de las costas a los recurrentes».

SEGUNDO.-Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora D.ª Belén Ojeda Mauber, en representación de D. Eduardo. mediante escrito de 19 de abril de 2023 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia de 22 de febrero de 2023.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como infringidos: **(i)** El artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. **(ii)** El artículo 14 de la Constitución española. **(iii)** La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el cambio de criterio respecto de un precedente, en concreto la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de junio de 2007 (rec. 2241/2005; ECLI:ES:TS:2007:4212). **(iv)** El artículo VI de la Convención de Privilegios e Inmunidades de Naciones Unidas. **(v)** La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre valoración de la prueba y motivación, citando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2016 (rec. 2730/2015; ECLI:ES:TS:2016:2439).

2. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 16 de mayo de 2023, habiendo comparecido D. Eduardo., representado por la procuradora D.ª Belén Ojeda Mauber -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado, en defensa de la Administración General del Estado, quien se opuso a la admisión del recurso.

TERCERO.- Admisión del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 6 de marzo de 2024, consideró que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en virtud del artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], en la cuestión jurídica consistente en:

Síguenos en...

«[...] **1.1.** Determinar si resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF; o, en su caso, o la exención total prevista en la Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947.

1.2 Aclarar si las retribuciones abonadas por el Ministerio de Defensa en un cuenta corriente de un banco establecido en España a un militar español integrante de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) que operan bajo bandera de las Naciones Unidas, deben entenderse satisfechas por servicios prestados para las Naciones Unidas o, al contrario, se han prestado en un país que tenía la consideración de paraíso fiscal en el año 2016; y si ésta circunstancia, atendido el carácter obligado del destino encomendado y la finalidad de la exención fiscal, es relevante a efectos de la exclusión de ésta.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF.

3.2. El Acuerdo entre las Naciones Unidas y el Gobierno del Líbano en relación con el status de la Fuerzas Provisionales de NNUU en tal país.

3.3. La Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947.

3.4. La Sección 18 del artículo V de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas, Nueva York el 13 de febrero de 1946.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA».

CUARTO.- Interposición del recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrente).

La procuradora D.^a María del Prado Prieto Navarro, en representación de D. Eduardo., interpuso recurso de casación mediante escrito de 30 de abril de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

En dicho escrito de interposición estructura su defensa en cinco apartados:

4.1. La infracción del artículo 14 de la Constitución española .

Alega que la sentencia recurrida consagra que la AEAT puede resolver de diferente manera ante hechos y argumentos similares.

Expone que la Delegación de Marbella de la AEAT se apartó del precedente (-la Delegación de la Torrelavega de Cantabria de la AEAT, ante los mismo hechos y argumentos estimó la pretensión de otro contribuyente-) sin motivar las razones de dicho apartamiento. La sentencia recurrida vulnera el principio de igualdad, pues permite tratar de manera diferente al recurrente ante situaciones idénticas, sin existir justificación objetiva y razonable y sin que se motive el cambio de precedentes.

4.2. Vulneración de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el cambio de criterio respecto de un precedente, en concreto la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de junio de 2007 (rec. 2241/2005; ECLI:ES:TS:2007:4212).

Afirma que las pretensiones ejercitadas a través del procedimiento en instancia estaban dentro de la legalidad, la situación jurídica era idéntica y conforme al ordenamiento jurídico, el precedente no vulneraba la legalidad y no se motivó el apartamiento de dicho precedente,

Sostiene que la sentencia recurrida aplicó con error la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

4.3. Errónea interpretación del artículo VI (secc. 19) de la Convención de Privilegios e Inmunidades de los Organismos Especializados y errónea interpretación del artículo V (secc. 18) de la Convención de Privilegios e Inmunidades de Naciones Unidas.

El recurrente tras citar y transcribir los mencionados artículos destaca que desempeñó una misión para Naciones Unidas.

Subraya que en el certificado emitido por el Secretario General de Naciones Unidas se indica que «la presente es para certificar que el Secretario General de las Naciones Unidas ha otorgado la Medalla de Mantenimiento de la Paz de las Naciones Unidas a NUM001 1ST SGT Eduardo., en reconocimiento de haber cumplido completamente con los requisitos de elegibilidad para el servicio como Miembro Militar de las Naciones Unidas Interino fuerza en el Líbano, del 12 de NOVIEMBRE de 2019 al 21 de JULIO de 2020, dado bajo mi mando en Nagoura, Líbano».

Síguenos en...

En palabras del recurrente ha quedado acreditado que estuvo de misión en el extranjero como miembro de Naciones Unidas en El Líbano como destino físico realizando un servicio para y en Naciones Unidas lo que le atribuye los privilegios e inmunidades correspondientes, gozando de los beneficios correspondientes en materia de impuestos.

Aduce que UNIFIL, como órgano subsidiario de Naciones Unidas, disfruta del *status*, privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas de acuerdo con la Convención. Consecuentemente, según el principio de extraterritorialidad que recoge la Convención, así como el Acuerdo entre Naciones Unidas y El Líbano, que se aplica al personal militar de los contingentes nacionales asignados al elemento militar de UNIFIL, el trabajo desempeñado por los militares españoles se ha realizado en Naciones Unidas (quien tiene personalidad jurídica propia) y no en El Líbano. Considera que las retribuciones abonadas por el Ministerio de Defensa a don Eduardo, como militar español integrante de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL), quien operó bajo bandera de las Naciones Unidas, deben entenderse satisfechas por servicios prestados para las Naciones Unidas, y no para El Líbano.

4.4. Ausencia total de valoración de prueba y falta de motivación de la sentencia.

Expone que la sentencia declaró que no constaba que las bases en El Líbano en la operación UNIFIL gozaran de extraterritorialidad en favor de la ONU, es decir, que obedecieran a las mismas reglas que las embajadas.

Sin embargo, en opinión del recurrente, no se valoró el documento núm. 3 aportado con la demanda, emitido por el Secretario General de Naciones Unidas, y que le acredita como «miembro militar de la Naciones Unidas», ni tampoco realizó motivación alguna de por qué se entiende que el recurrente realiza sus servicios para El Líbano, paraíso fiscal, y no para Naciones Unidas, que no es paraíso fiscal, pues además, es irrelevante que Naciones Unidas no tenga como tal territorio propio, ya que a estos efectos, el territorio donde se desarrolla la misión militar es como si fuese suyo durante su transcurso, y porque, en virtud del principio de extraterritorialidad que recoge la Convención, el trabajo desempeñado por el recurrente se ha realizado en Naciones Unidas y no en El Líbano. La sentencia tampoco motiva por qué a UNIFIL no le son extensibles los privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas.

4.5. La sentencia fija un criterio contradictorio al recogido en la sentencia núm. 826/2023 dictada el 21 de julio de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso nº 917/2022 .

Destaca que la citada sentencia concluyó que «el trabajo desempeñado en el marco de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) se ha realizado a estos efectos en Naciones Unidas, al margen de su efectiva localización en territorio del Líbano, por lo que huelga la referencia a paraísos fiscales».

QUINTO.- Oposición del recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrida).

El abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado presentó escrito de oposición el 13 de junio de 2024, en el que fundamenta la desestimación del recurso de casación en cinco apartados.

5.1. Sobre la infracción del artículo 7 p) de la LIRPF/2006 .

Expone que la cuestión con interés casacional está planteada como una disyuntiva en favor o no del reconocimiento de la exención bien por la vía del artículo 7 p) LIRPF/2006 o bien por la vía de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados aprobada por Naciones Unidas.

Destaca que, en la tarea hermenéutica de esos preceptos, las previsiones generales sobre la interpretación de las normas tributarias del artículo 12 LGT y la prohibición de la analogía en materia de exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales recogido en el artículo 14 de la misma Ley.

En relación con el posible reconocimiento de la exención por la vía del artículo 7, letra p) de la LIRPF/2006 el abogado del Estado pone de manifiesto que la contraparte, en su escrito de interposición, ni siquiera menciona dicho artículo ni se contiene en el mismo el más mínimo razonamiento jurídico acerca de la interpretación de dicho precepto, que podría servir de base a la exención, por lo que implícitamente, está renunciando de entrada a encontrar el fundamento de la exención en el precepto indicado, lo que debería ya bastar para cerrar el tema relacionado con este precepto.

Indica que, en relación con el primer requisito del apartado 1º de este artículo 7, letra p) relativo a la realización de un trabajo para una empresa o entidad no residente en España, es claro que no se cumpliría pues, si bien se dice que se trata de una operación militar realizada en el marco

de las Naciones Unidas, es evidente que tales trabajos no están realizados para esa Organización (a lo sumo, bajo su mandato, lo que no es lo mismo), sino para el ejército español que es el pagador de las retribuciones, tal y como resulta de las propias nóminas aportadas por el recurrente en su escrito de demanda.

Aduce que, la Carta de las Naciones Unidas, firmada el 26 de junio de 1945, establece que la misma es una organización supranacional formada por los Estados que la suscriban y ratifiquen de conformidad, sin atribuirle ningún territorio a dicha organización. Es por ello, que no cabe entender que los trabajos desarrollados por el interesado para UNIFIL, órgano subsidiario de Naciones Unidas, sean desarrollados dentro de un territorio o país denominado "Naciones Unidas", sino, en todo caso, bajo el mandato de dicha organización, pero dentro de un territorio físico que pertenece a algún país, como es en el caso que nos ocupa, la República de El Líbano, país que estaba considerado por la legislación española como paraíso fiscal.

Niega que se cumplen los requisitos contenidos en el apartado 2º del artículo 7,p) LIRPF pues no consta en absoluto que respecto de dichos pagos que se han hecho en España y no en El Líbano, se haya aplicado un impuesto de análoga naturaleza que el IRPF español y, en segundo término, El Líbano es un país considerado como paraíso fiscal.

5.2. Infracción del artículo VI, Sección 19 de la Convención de privilegios e inmunidades de los organismos especializados de 21 de noviembre de 1947 y del artículo V de la Convención sobre prerrogativas e inmunidades de Naciones Unidas de 13 de febrero de 1946.

Sostiene que en la interpretación de los correspondientes preceptos de esas dos Convenciones deben tenerse presentes los criterios interpretativos de las normas tributarias contenidas en el artículo 12 y 14 de la LGT, pues ambas Convenciones, tras su ratificación por España como país miembro de Naciones Unidas y su publicación en el BOE, forman parte del ordenamiento interno (artículo 96.1 CE).

El abogado del Estado propugna una interpretación literal y estricta, propia de una exención tributaria, del artículo VI b) de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados en relación con el artículo V b) de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas.

Asevera que esa interpretación debe llevar a la conclusión de que, si bien los funcionarios de los Organismos especializado (-aun admitiendo, lo que resulta harto dudoso, que los militares en misión internacional puedan entrar en esa categoría, que presupone una permanencia y estabilidad en el tiempo, no predicable de estos últimos-) gozan en materia de impuestos sobre sueldos y emolumentos percibidos del Organismo especializado de iguales exenciones que las disfrutadas en iguales condiciones por los funcionarios de las Naciones Unidas, estos, como señala textualmente el apartado V b) la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas, «estarán exentos de impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por la Organización».

5.3. La infracción del artículo 14 de la Constitución española .

Argumenta que, la respuesta a esta cuestión se encuentra en la propia sentencia recurrida en la que se recuerda que el precedente tiene una determinada fuerza vinculante en relación con otros supuestos posteriores donde concurren los elementos de identidad de sujeto y objeto, que al caso no constan, vinculación que se hace derivar de determinados principios del ordenamiento jurídico como los de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), del trato desigual no justificado (art. 14 CE), y de la buena fe (art. 7 C.Civ.), en base a los cuales se puede sostener que el administrado debe esperar legítimamente que la Administración se comporte de manera uniforme ante situaciones idénticas a las resueltas precedentemente.

SEXTO.- Deliberación, votación y fallo del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de 17 de junio de 2025, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Asimismo, por providencia de 6 de marzo de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. Dª. Sandra María González de Lara Mingo y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 1 de abril de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

Síguenos en...



El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, según ha fijado el auto de admisión en:

1.1. Determinar si resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF; o, en su caso, la exención total prevista en la Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947.

1.2. Aclarar si las retribuciones abonadas por el Ministerio de Defensa en un cuenta corriente de un banco establecido en España a un militar español integrante de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) que operan bajo bandera de las Naciones Unidas, deben entenderse satisfechas por servicios prestados para las Naciones Unidas o, al contrario, se han prestado en un país que tenía la consideración de paraíso fiscal en el año 2016; y si ésta circunstancia, atendido el carácter obligado del destino encomendado y la finalidad de la exención fiscal, es relevante a efectos de la exclusión de ésta.

SEGUNDO.-Hechos relevantes para la resolución del recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos relevantes para la resolución del recurso de casación los siguientes:

1º.- Prestación de servicios en la misión militar española denominada Libre Hidalgo como miembro de UNIFIL (Unites Nations Interim Force In Lebanon).

D. Eduardo., militar de profesión, estuvo prestando sus servicios en la misión militar española denominada Libre Hidalgo como miembro de UNIFIL (Unites Nations Interim Force In Lebanon) bajo bandera de la ONU desde el 17 de noviembre de 2015 al 16 de mayo de 2016, lo que hace un total de 138 días trabajados en el extranjero en el mencionado ejercicio 2016.

2º.- Autoliquidación por el concepto de IRPF.

El 23 de mayo de 2017, D. Eduardo. presentó ante la Agencia Tributaria la autoliquidación del IRPF, año 2016, tributando por todos los rendimientos del trabajo que había percibido en el ejercicio 2016.

3º.- Solicitud de rectificación de autoliquidación.

El 7 de agosto de 2020, el recurrente presentó ante la Delegación de Ronda de la AEAT solicitud de rectificación de dicha autoliquidación, y de devolución de ingresos indebidos por trabajos realizados en el extranjero durante 2016, por un importe total de 3.018,38 euros, solicitando la aplicación de la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF.

4º.- Denegación de la solicitud.

Trascurrido con creces el plazo para resolver el día 11 de agosto de 2021 se dictó acuerdo por el que se denegó la solicitud de rectificación de autoliquidación IRPF 2016 y devolución de ingresos indebidos.

5º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

El día 25 de junio del 2021 D. Eduardo. interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía contra el acuerdo de 11 de agosto de 2021, antes mencionado.

El 17 de diciembre de 2021 el TEAR dictó resolución por la que desestimó la reclamación, en dicha resolución se afirmaba:

«En conclusión, en el presente supuesto, y tal y como señala la Oficina Gestora, dado que la **República del Líbano** se halla dentro de la relación contenida en el RD 116/2003 de países que **tienen la consideración de paraíso fiscal** no procede estimar su solicitud respecto a los rendimientos obtenidos durante dicha misión».

6º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

D. Eduardo. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución que se tramitó con el n.º 180/2022 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga.

En el suplico de la demanda interesaba que se anulara la resolución recurrida:

«[...] declarando el derecho de mi representado a que se le reintegre la cantidad citada de 3.018,38 euros, con los intereses correspondientes. Todo ello, con expresa condena de las costas procesales causadas en el presente procedimiento a la contraparte».

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF se contiene en el Fundamento de Derecho Sexto con el siguiente tenor literal:

«[...] Es público y notorio que las Fuerzas Armadas españolas se desplegaron en el Líbano desde septiembre de 2006 en la operación Libre Hidalgo para garantizar el cumplimiento de la

Síguenos en...

resolución 1701 de Naciones Unidas, se encuentra mayormente en la base "Miguel de Cervantes", cerca de la localidad de Marjayún donde está el Cuartel General del sector Este, liderado por España. También hay tropas españolas en el Cuartel General de la misión en Naqoura. Pero a la Sala no consta que las bases en el Líbano en la operación UNFIL gocen de extraterritorialidad en favor de la ONU, es decir que obedezca a las mismas reglas que las embajadas.

Por tanto, a la vista de las normas a aplicar y de la doctrina del Tribunal Supremo antes expuesta, se llega a la conclusión de que en este caso no concurren los requisitos exigidos para aplicar la exención del art. 7.p) de la Ley del IRPF, puesto que si bien no es discutido que en 2016 el recurrente ha realizado su servicio en operación UNFIL en el Líbano, ese año este país era un paraíso fiscal».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Internacionalización de la presencia de las Fuerzas Armadas de España en organismos internacionales y desplazamientos al extranjero.

Desde 1989, las Fuerzas Armadas de España participan en misiones en el exterior. Estas misiones internacionales de las Fuerzas Armadas atienden a tres grandes objetivos estratégicos: proporcionar estabilidad y seguridad; lucha contra el terrorismo; y disuasión y defensa del territorio aliado. Por otro lado, la mayoría se desarrollan en el ámbito multilateral lideradas de Naciones Unidas, Unión Europea o Alianza Atlántica-; mientras que otras son consecuencia de acuerdo bilaterales dentro de la denominada Diplomacia de la Defensa.

Dentro del marco de las misiones de naciones unidas podemos citar la Fuerza Provisional Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL), Operación Libre Hidalgo (denominación española).

Originalmente, la Fuerza Provisional Naciones Unidas en el Líbano (FPNUL) fue creada por la Resolución 425 (1978) del Consejo de Seguridad de 19 de marzo de 1978 para confirmar la retirada israelí del Líbano, restablecer la paz y la seguridad internacionales y ayudar al Gobierno del Líbano a restaurar su autoridad efectiva en la zona.

Por la Resolución S-8/2, aprobada por la Asamblea General el 21 de abril de 1978, relativa a la Financiación de la Fuerza Provisional de las Naciones Unidas en el Líbano se acordó el prorrateo del coste de la operación en distinta proporción entre los Estados miembros y una deducción de los montos resultantes del prorrateo entre los citados Estados Miembros.

El mandato de UNIFIL tuvo que ser ajustado dos veces, debido a los acontecimientos de 1982 y 2000.

Tras la crisis de julio y agosto de 2006, el Consejo de Seguridad mediante la Resolución 1701 (2006) de 1 de agosto de 2006, reforzó la Fuerza y decidió que, además del mandato original, entre otras cosas, supervisaría la cesación de las hostilidades; acompañaría y apoyaría a las fuerzas armadas libanesas en su despliegue en todo el sur del Líbano; y ampliaría su asistencia para ayudar a garantizar el acceso humanitario a las poblaciones civiles y el regreso voluntario y en condiciones de seguridad de las personas desplazadas.

Las Fuerzas Armadas españolas fueron desplegadas en El Líbano en septiembre de 2006 previa autorización del Congreso de los Diputados.

Según consta en el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados del jueves 7 de septiembre de 2006, en el debate parlamentario llevado al efecto el Ministro de Defensa informó a los Diputados que «el primer ministro libanés llamó personalmente a nuestro presidente del Gobierno para solicitarle la participación de España en la fuerza multinacional y para agradecer nuestra disposición».

Desde entonces el grueso del contingente en la operación Libre Hidalgo se encuentra en la base Miguel de Cervantes, cerca de la localidad de Marjayún donde está el Cuartel General del Sector Este, liderado por España.

También hay personal español en el Cuartel General de la misión en Naqoura.

Los militares españoles realizan patrullas a pie y en vehículo, para vigilar permanentemente la línea de separación entre El Líbano e Israel. También establecen observatorios y realizan otras actividades en colaboración con las Fuerzas Armadas Libanesas (LAF, por sus siglas en inglés), dirigidas a garantizar el cumplimiento de la Resolución 1701 (2006) de Naciones Unidas y evitar situaciones que puedan conducir a una escalada de tensión entre las partes.

La Brigada Multinacional Este que lidera España, mandada por un general español, está compuesta por unos 3500 efectivos de 9 nacionalidades diferentes. España contribuye con alrededor de 650 militares a la misión de la FPNUL. España tiene diversos puestos asignados a Oficiales y Suboficiales del Ejército de Tierra en el Cuartel General de la Fuerza de Naqoura.

La financiación de la misión se ha mantenido en los mismos términos en sus resoluciones posteriores, la más reciente de las cuales son la Resolución 69/302, de 25 de junio de 2015, la Resolución 70/280, de 17 de junio de 2016, la Resolución 71/307 de 30 de junio de 2017, la Resolución 72/299 de 5 de julio de 2018, la Resolución 73/322 de 3 de julio de 2019, la Resolución 74/292 de 30 de junio de 2020, la Resolución 75/250 A, de 31 de diciembre de 2020, la Resolución 75/250 de 30 de junio de 2021 en las que se sigue un sistema de prorrateo del coste de la misión entre los Estados miembros y una deducción de los montos resultantes del prorrateo entre los citados Estados Miembros.

La Resolución 75/250 aprobada por la Asamblea General el 30 de junio de 2021 expresamente muestra en el punto 6 la «preocupación por la situación financiera con respecto a las actividades de mantenimiento de la paz, en particular en lo que se refiere al reembolso a los países que aportan contingentes y soportan una carga adicional debido al atraso de algunos Estados Miembros en el pago de sus cuotas».

El 28 de agosto de 2024, el Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas aprobó la resolución 2749, que prorroga el mandato de la FPNUL hasta el 31 de agosto de 2025.

CUARTO.- Marco jurídico.

1. El presente recurso de casación plantea la necesidad de interpretar el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, que dispone que:

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

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

2.º **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».

2. También será preciso interpretar el Acuerdo entre las Naciones Unidas y el Gobierno del Líbano en relación con el *status* de la Fuerzas Provisionales de Naciones Unidas en el Líbano, firmado en Beirut el 15 diciembre 1995 que señala:

«[...] I. DEFINICIONES.

I. Para el propósito del presente acuerdo se aplicarán las siguientes definiciones:

d) "Convención" significa la Convención acerca de los Privilegios e Inmunidades de Naciones Unidas adoptadas por la Asamblea General de Naciones Unidas de 13 de Febrero de 1946.

III. APLICACIÓN DE LA CONVENCION

3. UNIFIL, su propiedad, fondos y activos (bienes), y **sus miembros**, incluyendo al Comandante de la Fuerza, disfrutarán de los **privilegios e inmunidades especificados en el presente Acuerdo** así también como aquellos dispuestos para ello **en la Convención**, de la cual Líbano es Parte.

[...]

VI. ESTATUS DE LOS MIEMBROS DE UNIFIL

Privilegios e inmunidades

[...]

27. El personal militar de los contingentes nacionales asignados al **elemento militar de UNIFIL tendrán los privilegios e inmunidades específicamente establecidos en el presente Acuerdo.**

Síguenos en...

[...]

29. **Los miembros de UNIFIL estarán exentos de tributación sobre la paga y emolumentos recibidos de Naciones Unidas o de un Estado participante y de cualquier ingreso recibido desde fuera del Líbano.** También estarán exentos de cualesquiera otros impuestos directos, salvo tasas municipales por servicios prestados, y de cualesquiera honorarios de registro y embargos».

3. Por último, la Sección 18 del artículo V de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunities de las Naciones Unidas hecha en Nueva York el 13 de febrero de 1946 [Instrumento de Adhesión de España a la Convención sobre Privilegios e Inmunities de las Naciones Unidas, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 13 de febrero de 1946, publicado en el BOE núm. 249, de 17 de octubre de 1974, páginas 21060 a 21062 (3 págs.)] dispone que:

«Los funcionarios de la Organización;

(a) estarán inmunes contra todo proceso judicial respecto a palabras escritas o habladas y a todos los actos ejecutados en su carácter oficial;

(b) **estarán exentos de impuestos sobre los sueldos y emolumentos pagados por la Organización».**

QUINTO.- Evolución de la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF .

En primer lugar, deberemos abordar siguiendo el orden propuesto por el auto de admisión la regulación de la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF para poder proceder a su interpretación.

Esta exención fue creada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias que en su Exposición de Motivos recogía que ante la existencia de un mercado único, «el impuesto ha de ser un instrumento eficaz para la creación de empleo, de fomento del ahorro y, en suma, del crecimiento económico que exige el cumplimiento del Pacto de Estabilidad y Empleo y la Unión Económica y Monetaria Europea» y, a tal fin, procedía a «mejorar el tratamiento fiscal de las rentas del trabajo».

Así, la exención estaba encaminada a internacionalizar el capital humano con residencia fiscal en España, reduciendo la presión fiscal de aquellos que se desplazaban al extranjero temporalmente sin perder su residencia en España tal y como ha declarado el Tribunal Supremo en su STS de 20 de octubre de 2016 [recurso de casación núm. 4786/2011 (ECLI:ES:TS:2016:4537)] favoreciendo, en consecuencia, la internacionalización de las empresas en territorio español mejorando su competitividad [STS de 9 de marzo de 2023, recurso de casación núm. 8087/2020 (ECLI:ES:TS:2023:955)].

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 Exposición de Motivos de la Ley 6/2000 expresamente indicaba que 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».

Posteriormente se dictó el Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en materia de exenciones, que dio nueva redacción al artículo 5 del Reglamento del Impuesto para adaptarlo al nuevo texto de la Ley.

El Real Decreto introdujo 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.

Síguenos en...

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), en los términos más arriba transcritos.

El diseño que hizo el Legislador de la exención parecía que estaba pensando que únicamente percibían rendimientos del trabajo los empleados del sector privado, y, que sólo la internacionalización de las empresas mejoraba la competitividad de España, olvidando a los funcionarios del Estado que también perciben rendimientos del trabajo y la creciente presencia activa y significativa del Estado español en distintas instituciones y organismo internacionales fuera de nuestro territorio lo que también revierte en la mayor competitividad y liderazgo de nuestro país a nivel internacional.

Sin embargo, este Tribunal Supremo realizó una interpretación del precepto acorde con derecho fundamental a la igualdad y aceptó su aplicación a empleados públicos en cuatro Sentencias, dos de fecha 28 de marzo de 2019, [recursos de casación núm. 3772/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1128) y núm. 3774/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1056)], otra de 9 de abril de 2019 [recursos de casación núm. 3765/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1262)], y, la última de 24 de mayo de 2019 [recursos de casación núm.

3766/2017(ECLI:ES:TS:2019:1838)], sentencias relativas a empleados del Banco de España que realizaban trabajos para el Banco Central Europeo.

SEXTO.-Aplicación de la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados en el Líbano como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL).

Para interpretar el artículo 7, letra p) LIRPF, -que es una norma tributaria- debemos acudir según lo dispuesto en el artículo 12 LGT al artículo 3.1º del Código Civil que señala que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos ... atendiendo al espíritu y finalidad de aquéllas» de donde se infiere que la interpretación de cualquier precepto -aquí el artículo 7, letra p) LIRPF- contenido dentro de nuestro amplio y complejo ordenamiento jurídico no puede efectuarse aisladamente sino que, por contra, ha de indagarse su correcta hermenéutica de forma sistemática, poniéndola en conjunción con el resto de previsiones integradas en el ordenamiento jurídico español. Además, el principio de no contradicción se erige en uno de los principales principios de la lógica y, por lo tanto, de la lógica jurídica, dirigiendo la labor interpretativa hacia resultados apartados de cualquier resultado que conduzca a una interpretación ilógica o absurda. Por último, deberemos desentrañar cuál es la finalidad de la norma, qué es lo que pretende la norma.

En los Fundamentos de Derecho precedentes hemos expuesto ampliamente el contexto en el que debe ser interpretada la norma, los antecedentes históricos y legislativos para poder proceder a la correcta exégesis de la norma en cuestión.

Sobre los criterios de interpretación de la letra p) del artículo 7 LIRPF se ha pronunciado el Tribunal Supremo en las cuatro sentencias ya citadas, dos de fecha 28 de marzo de 2019, [recursos de casación núm. 3772/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1128) y núm. 3774/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1056)], otra de 9 de abril de 2019 [recursos de casación núm. 3765/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1262)], y, la última de 24 de mayo de 2019 [recursos de casación núm. 3766/2017(ECLI:ES:TS:2019:1838)].

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

De la interpretación que ha hecho nuestra jurisprudencia de la exención de la letra p) del artículo 7 de la LIRPF podemos extraer como requisitos para su aplicación los siguientes:

(i) Es necesario que se trate de rendimientos por trabajos «efectivamente realizados en el extranjero», lo que implica obligatoriamente el desplazamiento efectivo del empleado, trabajador, funcionario público o personal laboral fuera del territorio español. A estos efectos es irrelevante que se trate de un desplazamiento puntual o periódico o que exija una permanencia más continuada del trabajador en el extranjero.

Dicho requisito se cumple y no es cuestionado por la Administración.

(ii) El trabajador, empleado, funcionario público o personal laboral puede estar contratado por una entidad residente o tener una relación funcional o laboral con el Estado y prestar sus

servicios a una sociedad extranjera u organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, o, bien puede ser directamente contratado por la entidad no residente u organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte 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.

Este fue el único requisito que cuestionó la Administración Tributaria y la sentencia de instancia para denegar la exención fiscal al recurrente.

(iii) La exención de la letra p) del artículo 7 LIRPF 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.

(iv) 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, habiendo incluido el Tribunal Supremo los organismos internacionales situado en el extranjero y de los que España forme parte.

Tampoco se discutió por la Administración que la difícil y peligrosa misión asumida por los militares españoles participantes en la misión de las Naciones Unidas que consiste en realizar patrullas a pie y en vehículo, para vigilar permanentemente la línea de separación entre el Líbano e Israel con el propósito de restablecer la paz y la seguridad internacionales y ayudar al Gobierno del Líbano a restaurar su autoridad efectiva en la zona ha beneficiado a toda la Comunidad Internacional.

(v) Se establece un límite máximo de 60.100 euros anuales.

Por tanto, deberemos analizar el único requisito que la sentencia consideró que no se cumplía relativo a 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».

Para poder proceder a la recta hermenéutica de dicho requisito debemos enmarcar la exigencia legal dentro del contexto histórico y social en el que los militares españoles estaban prestando sus servicios en el Líbano, país catalogado como "paraíso fiscal", para así poder indagar su correcta interpretación. Además, esta exigencia de no trabajar en un "paraíso fiscal" hay que interpretarla de forma sistemática poniéndola en conjunción con el resto de las previsiones integradas en el ordenamiento jurídico español, y, fundamentalmente, atendiendo al espíritu y finalidad de la norma que se enmarca dentro de las medidas para la prevención del fraude fiscal. Así debemos tener presente que desde 1989 hasta finales de 2005, el envío de Fuerzas Armadas españolas a misiones internacionales, dentro de una amplia tipología, llamada misiones de paz, se hizo sin un marco legal que regulase ese tipo de actividad. La Ley Orgánica 5/2005, de 17 de noviembre, de la Defensa Nacional, vino a cubrir ese vacío legal, estableciendo, en su Título III, una serie de requisitos previos para el despliegue de efectivos españoles en misiones fuera del territorio nacional, entre otros requisitos es preciso la autorización del Congreso de los Diputados (artículo 17 Ley Orgánica 5/2005).

Además, para que las Fuerzas Armadas puedan realizar misiones en el exterior que no estén directamente relacionadas con la defensa de España o del interés nacional deben estar autorizadas en Resoluciones del Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas (artículo 19 Ley Orgánica 5/2005).

D. Eduardo. miembro de las Fuerza Armadas Españolas fue destinado por el Ministerio de Defensa al Líbano para prestar servicios en la misión militar española denominada Libre Hidalgo como miembro de UNIFIL, en una misión previamente autorizada por el Congreso de los Diputados. El primer ministro libanés había llamado personalmente al entonces presidente del Gobierno español para solicitar la participación de España en la fuerza multinacional. Su salario fue abonado por el Gobierno español, en una cuenta corriente de un banco domiciliado en España.

A estos efectos es irrelevante considerar que el salario se abonaba por el Gobierno español o por la ONU, a través de un sistema de financiación indirecto, en el que España tiene que aportar

para financiar el coste de la operación la parte establecida en el prorrateo y luego se hace una deducción de los montos resultantes del prorrateo en función de los contingentes aportados.

Cuando el Gobierno español envió a D. Eduardo. al Líbano, -previa autorización del Congreso de los Diputados y tras una petición del primer ministro libanés al entonces presidente del Gobierno español- lo hizo en su condición de Estado miembro de las Naciones Unidas y bajo el paraguas del Acuerdo entre las Naciones Unidas y el Gobierno del Líbano en relación con el *status* de la Fuerzas Provisionales de Naciones Unidas en el Líbano, firmado en Beirut el 15 diciembre 1995.

En el punto VI. 29 de dicho Acuerdo se establece que los miembros de UNIFIL estarán exentos de tributación sobre la paga y emolumentos recibidos de Naciones Unidas o de un Estado participante y de cualquier ingreso recibido desde fuera del Líbano. También estarán exentos de cualesquiera otros impuestos directos, salvo tasas municipales por servicios prestados, y de cualesquiera honorarios de registro y embargos.

Fue la disposición final segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre la que definió qué debía entenderse por "paraíso fiscal", "nula tributación" y "efectivo intercambio de información tributaria" al modificar la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Por otra parte, lo que caracteriza a los paraísos fiscales es la opacidad, que no exista un efectivo intercambio de información tributaria.

La disposición final segunda de la Ley 26/2014 considera que existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación: a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

Si bien es cierto que el Reino de España no había firmado con la Republica del Líbano un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, sí existía el Acuerdo entre las Naciones Unidas de la que España es parte y el Gobierno del Líbano en relación con el *status* de la Fuerzas Provisionales de Naciones Unidas en el Líbano, que suministraba toda la información necesaria al Gobierno de España que era quien, por otra parte, había destinado al militar español a dicho país.

La pregunta que debemos hacernos es si la tributación de las rentas pagadas por el Gobierno español a un militar español que está destinado en el Líbano previa autorización del Congreso de los Diputados tras una petición del primer ministro libanés al entonces presidente del Gobierno español resulta opaca a la Administración Tributaria española, si tiene alguna posibilidad el militar español de evadir sus impuestos, y la respuesta es que la tributación de esas rentas resulta totalmente transparente para el fisco español y que no existe ninguna posibilidad de evasión fiscal.

Por todo lo expuesto, debemos concluir -tras una interpretación lógica y sistemática de la norma puesta en relación con el contexto histórico y social del momento en el que ha de ser interpretada y la finalidad antielusión que persigue la prohibición de aplicar la exención de la letra p) del artículo 7 LIRPF a los trabajos realizados en el territorio calificado como paraíso fiscal considerando que sí resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF, pese a que la República del Líbano se encontraba dentro de la relación contenida en el RD 116/2003 de países que tienen la consideración de paraíso fiscal, por no resultar opaca la tributación de dichos rendimientos del trabajo para la Administración Tributaria y no existir ningún riesgo de evasión fiscal.

A la vista de que este criterio interpretativo determina la estimación total del recurso contencioso-administrativo promovido en la instancia por el recurrente no se estima necesario pronunciarse sobre si a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) les resulta también aplicable la exención total prevista en la Sección 18 del artículo V de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunities de las Naciones Unidas hecha en Nueva York el 13 de febrero de 1946, en relación con el apartado IV, 27 y 29 del Acuerdo entre las Naciones Unidas y el Gobierno del Líbano en relación con el *status* de la Fuerzas Provisionales de Naciones Unidas en el Líbano, firmado en Beirut el 15 diciembre 1995.

Síguenos en...

SÉPTIMO.- Jurisprudencia que se establece.

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del artículo 7, letra p) 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:

Sí resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF, pese a que la República del Líbano se encontraba dentro de la relación contenida en el RD 116/2003 de países que tienen la consideración de paraíso fiscal, por no resultar opaca la tributación de dichos rendimientos del trabajo para la Administración Tributaria y no existir ningún riesgo de evasión fiscal.

OCTAVO.-Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso de instancia.

1. La aplicación al caso de autos de la doctrina jurisprudencial expresada determina que ha lugar al recurso de casación, toda vez que la sentencia recurrida es contraria a jurisprudencia que acabamos de establecer.

2. Procede anular y casar la sentencia recurrida, estimar el recurso contencioso-administrativo promovido en la instancia contra la resolución de 17 de diciembre de 2021 dictada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía por la que se desestimó la reclamación económico administrativa núm. NUM000 interpuesta contra el acuerdo de 11 de agosto de 2021 por el que se denegó la solicitud de rectificación de autoliquidación IRPF 2016 y devolución de ingresos indebidos; y, reconocer el derecho al recurrente a percibir la cantidad de 3.018,38 euros más los intereses de demora del artículo 26 en relación con el artículo 32.2 de la LGT al tratarse de la devolución de un ingreso indebido *ab origine* pues estamos en presencia de una renta exenta que no debió tributar.

NOVENO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA, habida cuenta de las dificultades jurídicas que la cuestión jurídica suscitaba como evidencia la admisión del recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por D. Eduardo. contra la sentencia dictada el 22 de febrero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que desestimó el recurso n.º 180/2022, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 180/2022 interpuesto por D. Eduardo., representado por la procuradora D.ª Belén Ojeda Mauber, contra la resolución de 17 de diciembre de 2021 dictada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía por la que se desestimó la reclamación económico administrativa núm. NUM000 interpuesta contra el acuerdo de 11 de agosto de 2021 por el que se denegó la solicitud de rectificación de autoliquidación IRPF 2016 y devolución de ingresos; reconociendo el derecho al recurrente a percibir la cantidad de 3.018,38 euros más los intereses de demora del artículo 26 en relación con el artículo 32.2 de la LGT.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

