

EXPEDIENTE 113/2022

En la ciudad de Pamplona a 15 de marzo de 2023, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Vistos escritos presentados por don AAA, con NIF XXX, en relación con la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El interesado presentó su declaración-liquidación por el Impuesto y año de referencia dentro del plazo reglamentariamente establecido.

SEGUNDO.- Con fecha 20 de mayo de 2021 presentó escrito solicitando la rectificación de la mencionada declaración en el sentido de que fuera aplicada la exención de determinados rendimientos de trabajo obtenidos en el extranjero.

Dicha solicitud fue desestimada mediante resolución de la Jefa de la Sección Técnica y de Control del IRPF de 18 de agosto de 2021, al no quedar acreditado el cumplimiento de todos los requisitos exigidos.

TERCERO.- Mediante escrito presentado en fecha 30 de noviembre de 2021 interpone el interesado recurso de reposición frente a la citada resolución insistiendo en sus pretensiones.

CUARTO.- Mediante escrito presentado en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra el 28 de marzo de 2022, interpone el interesado reclamación económico-administrativa frente a la desestimación por silencio administrativo del recurso anterior, insistiendo en la rectificación solicitada y en la devolución derivada de la misma junto con el interés de demora correspondiente.

QUINTO.- En resolución de 3 de abril de 2022 de la jefa de la Sección Técnica y de Control del IRPF, que analiza el recurso de reposición citado en el antecedente tercero, se concede un plazo de diez días al reclamante para formular alegaciones frente a la propuesta desestimatoria que se contiene en dicho acto, al haberse puesto de manifiesto un nuevo motivo de desestimación de sus pretensiones.

En 18 de mayo de 2022 se atiende el trámite y se presenta escrito de alegaciones.

SEXTO.- Mediante resolución de la jefa de la Sección Técnica y de Control del IRPF de 23 de junio de 2022 se desestima el recurso de reposición, interpuesto contra la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF del año 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- Antes de abordar el asunto planteado debemos realizar unas consideraciones sobre la tramitación administrativa realizada por la Sección gestora del Impuesto.

Como se ha expuesto en los Antecedentes de Hecho, en la Resolución de 3 de abril de 2022 de la jefa de la Sección Técnica y de Control del IRPF, que resuelve el recurso de reposición citado en el Antecedente de Hecho Tercero, se concede un plazo de diez días al reclamante para formular alegaciones frente a la propuesta desestimatoria del recurso de reposición en la que se amplía la motivación desestimatoria añadiendo un nuevo motivo de desestimación a aquel ya utilizado en la desestimación de la Resolución inicial de la solicitud de rectificación de Autoliquidación planteada.

Esta actuación administrativa, expone el reclamante: *“en realidad se convierte en una mejora de la resolución desestimatoria recurrida, lo que subvierte el principio de imparcialidad y desvirtúa la naturaleza de los recursos” “que nada tiene que ver con la recurrida en el Recurso de reposición”* y ello le genera situación de indefensión y *“vulnera los principios de imparcialidad y reformatio in peius por lo que debería ser anulada”*.

Pues bien, la motivación de las resoluciones administrativas tiene un doble objetivo: eliminar la arbitrariedad en las decisiones de la Administración y dar a conocer las razones por las que se ha tomado la decisión, posibilitando así el ejercicio de sus derechos por parte de los interesados y el control de la legalidad de lo actuado por los órganos administrativos y jurisdiccionales de revisión.

En relación con la motivación de los actos administrativos, la Sentencia del Tribunal Constitucional, 43/1997, de 10 de marzo, recuerda que la exigencia constitucional de motivación “*se reduce a la expresión de las razones que permiten conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, su ratio decidendi (SSTC 14/1991, 28/1994, 145/1995, y 32/1996, entre otras muchas)*”.

En este mismo sentido se ha pronunciado el máximo intérprete de la CE, en otras numerosas resoluciones como en el Auto del Tribunal Constitucional 145/1999, de 7 de junio en el que se afirma que el derecho a la motivación tan sólo requiere: “*que dicha motivación ponga de manifiesto que la decisión judicial adoptada responde a una concreta interpretación y aplicación del derecho ajena a toda arbitrariedad y que permita su revisión jurisdiccional mediante el sistema de recurso*”.

En el presente caso, ante lo que nos encontramos es, pura y simplemente, ante una Resolución de la jefa de la Sección Técnica y de Control del IRPF, la de 3 de abril de 2022, por la que se amplían los motivos de desestimación contenidos en la Resolución de 18 de agosto de 2021 del mismo órgano, sin modificar el fallo de la misma y sin empeorar ni un ápice la situación jurídico-material del interesado respecto de aquella que resultaba del acto impugnado, lo cual excluye la posibilidad de *reformatio in peius*, ofreciendo además a este, y este es un elemento de gran importancia, un nuevo plazo para efectuar alegaciones al respecto esgrimiendo lo que entendiera más conveniente a su Derecho, lo cual como bien puede comprenderse, destierra en sí misma cualquier atisbo de indefensión.

Por tanto, la alegación que acaba de analizarse, debe ser rechazada.

TERCERO.- Otra cuestión que, al igual que la anterior podríamos calificar como previa o preliminar, ya que no se refiere, o al menos no directamente, al fondo de la cuestión planteada ni a los argumentos que, en relación con el mismo y en defensa de su interés, formula el interesado, es el relativo a esa presunta vinculación de este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra y de la propia HFN a la doctrina emanada del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), así como de los Tribunales de Justicia.

Pues bien, véase que la doctrina administrativa emanada del TEAC, por más de constituir, dada la indudable autoridad y altura técnica de mismo, un claro referente tanto para la HFN como para este Tribunal, en cuyas resoluciones invoca su doctrina con enorme frecuencia, y la presente Resolución, como se verá, no constituirá una excepción, lo cierto es que no resulta jurídicamente vinculante en relación con los actos de naturaleza dictados en aplicación del ordenamiento tributario foral de Navarra.

Y es que, en efecto, debe recordarse que, si bien es cierto que el numeral octavo del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante LFGT), invocado por el interesado, afirma que “*La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.*”, sin embargo, conforme al artículo 45 de la Ley Orgánica 137/1982, de 16 de agosto, de Amejoramiento del Fuero de Navarra (en adelante LORAFNA): “*1. En virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico. 2. En los Convenios Económicos se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado señalando la cuantía de las mismas y el procedimiento para su actualización, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado. 3. Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de mil novecientos sesenta y nueve, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1.º de esta Ley Orgánica. 4....// 5....//*”

Por su parte, el artículo 1 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que aprueba el Convenio Económico entre Navarra y el Estado (en adelante CeCo) y que, como bien afirma el artículo 45 de la LORAFNA, rige el régimen tributario de Navarra, establece: “*En virtud de su régimen foral Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. En el ejercicio de su actividad financiera corresponden a Navarra las competencias que se le reconocen en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.*” Mientras que el artículo 4 del mismo texto, puntualiza: “*Para la exacción, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos propios de la Comunidad Foral, la Hacienda Pública de Navarra ostentará las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado.*”

Por tanto, la “vinculación” que, respecto de la doctrina reiterada del TEAC, establece el artículo 239.8 de la LGT, cabe predicarla, en los términos que el propio precepto describe, de los órganos económico-administrativos del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como del resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas, pero desde luego no de la HFN ni de este Tribunal como órgano revisor de las actuaciones de la anterior, que, volvemos a reiterar, aunque tomándola siempre que ello resulta posible en consideración, sin embargo no se encuentra vinculada por la misma.

En definitiva, pues, por las razones aludidas, la alegación que acabamos de analizar debe ser también rechazada.

CUARTO.- Y sentado lo anterior, entremos ahora ya sin más dilación, al análisis de la cuestión de fondo de la reclamación económico-administrativa presentada.

Pues bien, comenzaremos nuestro análisis con la invocación de la normativa de aplicación al caso.

Así, vemos que la normativa foral que regula el beneficio fiscal que el interesado pretende disfrutar, es la contenida en la letra n) del artículo 7 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio (en adelante TRLIRPF) que, en la redacción de aplicación para el año 2020, establecía la exención de: “n) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1º. Que dichos trabajos exijan el desplazamiento al extranjero del trabajador en el ámbito de una prestación de servicios transnacional por parte de la empresa o entidad empleadora de la persona desplazada.

2º. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en territorio español 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 artículo 33 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

3º. 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 60.000 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

La presente exención será incompatible, para los sujetos pasivos destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.ºA) 3.b) del Reglamento de este Impuesto, cualquiera que sea su importe. El sujeto pasivo podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

La presente exención no se aplicará a los trabajadores que tengan la consideración de fronterizos de acuerdo con lo previsto en la Orden Foral 59/2011, de 29 de abril”.

Por su parte, esta exención tiene su desarrollo en el artículo 5 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo), que dispone: “1. Están exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.n) de la Ley Foral del Impuesto, los rendimientos percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1º. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en territorio español o para un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora de la persona trabajadora o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderá que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando, de conformidad con lo previsto en el artículo 33 de la Ley Foral 26/2016, de 28 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, pueda considerarse que se ha prestado un servicio “intragrupo” a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la citada entidad destinataria.

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

2. La exención tendrá un límite máximo de 30.000 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente la persona trabajadora ha estado desplazada al extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

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

3. La presente exención será incompatible, para los sujetos pasivos destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.A).3. b), cualquiera que sea su importe. El sujeto pasivo podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención."

Se aprecia pues que, como por otro lado es lógico, el desarrollo reglamentario reitera el contenido de la norma de rango formal de ley, puntualizando, eso sí, los requisitos adicionales que se deben respetar cuando exista vinculación entre la entidad destinataria de los trabajos y la entidad empleadora de la persona desplazada y concreta el procedimiento para calcular el importe exento devengado durante los días de estancia en el extranjero.

Sin embargo, véase que no desarrolla el concepto "prestación de servicios transnacional por parte de la empresa o entidad empleadora de la persona desplazada", primero de los requisitos exigidos.

La jurisprudencia de nuestros Tribunales, por su parte, ha analizado los contornos de esta exención en una serie de resoluciones cuya doctrina- si bien con base la normativa estatal en la materia, muy parecida, aunque no idéntica a la navarra- resulta, "mutatis mutandi", perfectamente extrapolable a la normativa navarra.

Así, por ejemplo, consideramos de interés transcribir, por su expresividad y claridad expositiva, algunos pasajes de la Sentencia de 28 de marzo de 2019, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, dictada en casación, en la que el Alto Tribunal lo siguiente: "(F.J 2º) 6. Finalmente, es importante subrayar que en la sentencia 2269/2016, de 20 de octubre (RCA (RCL 2002, 2070) 4786/2011 ECLI: ES:TS:2016:4537 (RJ 2016, 5562)), nos hemos pronunciado específicamente sobre la exención del artículo 7, letra p) , LIRPF (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458) , en los términos que reproducimos:

"2ª) A juicio de esta Sala, los jueces de la instancia se equivocan en cuanto interpretan que el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 exige "dos compañías distintas: la empleadora, residente, y la extranjera a cuyo favor se realiza una prestación de servicios". Más sencillamente, lo que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español -para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses- que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero. El incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero. No está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores, de ahí que ni siquiera excluya de su ámbito de aplicación, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 16.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RCL 2014, 1581y RCL 2015, 341) , aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), aquellos casos en que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios. En otras palabras, el carácter inclusivo que debe otorgarse al inciso "[e]n 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", no habilita una interpretación del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 como la que hace la Sala a quo2 (FJ 5ª).

7. Reflejado lo anterior, estamos ya en condiciones de responder a la cuestión que nos plantea el auto de admisión.

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 (RCL 2003, 2945) . 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.

Y el artículo 7, letra p), LIRPF, únicamente exige el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La norma deja claro que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena; y resulta asimismo manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del su-

jeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo. Como hemos dicho, este incentivo fiscal no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores.

La exigencia anterior no solo no está en la letra de la ley sino que, como apunta el recurrente, no parece compadecerse con la circunstancia de que la propia norma contemple expresamente la posibilidad de que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, disponiéndose como único requisito, por lo demás, normal en la lógica del beneficio fiscal que examinamos, que la prestación del servicio de que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

En definitiva, respondiendo a la cuestión casacional objetiva que suscita el auto de admisión, la exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF, se aplica a los rendimientos percibidos por funcionarios (o trabajadores por cuenta ajena) en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último.

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

Lo cierto es que el precepto legal solo habla de "días de estancia en el extranjero", sin establecer ningún mínimo temporal, y el reglamento que lo desarrolla dice que para el "cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero" (artículo 6, apartado 2 , del Real Decreto 439/2007 (RCL 2007, 664)), también sin especificar límite mínimo alguno de días.

TERCERO.- Criterios interpretativos sobre el artículo 7, letra p), LIRPF.

1) El artículo 7, letra p), LIRPF, resulta aplicable a los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades.

2) Dicho precepto no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación, y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones." (el paréntesis situado al comienzo del fragmento transcrito, es nuestro).

Otro pronunciamiento, en este caso administrativo, que dada su similitud con el caso que nos ocupa, incluso mayor que la Sentencia suprema invocada, resulta conveniente también traer a colación, es la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de fecha 16 de enero de 2019, dictada en unificación de criterio e invocada por el propio interesado (que, de hecho, tal y como veremos, hace de la doctrina contenida en la misma la piedra angular de sus planteamientos), en la que la cuestión controvertida se centra en determinar si resulta de aplicación la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (correlato en la normativa tributaria estatal del artículo 7 n) del TRLIRPF) a las retribuciones obtenidas por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado por los trabajos efectuados en el extranjero en el marco de misiones organizadas por la Agencia Europea de Fronteras "FRONTEX" (actualmente Agencia Europea de Fronteras y Costas), en la que lo que se analiza es precisamente el requisitos que el citado precepto establece en relación a que el beneficiario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Así, en la citada Resolución, el TEAC afirma: "A juicio de este Tribunal Central, por tanto, los trabajos realizados por los agentes de la guardia de fronteras se entenderán prestados para quien el Reglamento (CE) 2007/2004 denomina Estado miembro de acogida, que es, conforme a lo dispuesto en su artículo 1 bis, el Estado miembro en cuyo territorio tiene lugar, o desde el que se lanza, una operación conjunta, un proyecto piloto o una intervención rápida. En este sentido, el análisis del Reglamento (UE) 656/2014, de 15 de ma-

yo, por el que se establecen normas para la vigilancia de las fronteras marítimas exteriores en el marco de la cooperación operativa coordinada por la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores de los Estados miembros de la Unión Europea, conforme al cual ha de aprobarse el plan operativo para operaciones conjuntas y proyectos piloto (art. 3 bis.1 Reglamento FRONTEX), pone de manifiesto en diversos preceptos (Arts. 5 y 6) el beneficio directo que para el Estado miembro de acogida suponen las tareas de vigilancia de fronteras de las unidades participantes (unidades marítimas, terrestres o aéreas bajo la responsabilidad del Estado miembro de acogida o de un Estado miembro participante, que participa en una operación marítima).

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

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

Pues bien, análogamente a lo indicado para el caso de despliegue en los Estados miembros de los guardias de fronteras adscritos al FRONTEX, cuando como consecuencia de los acuerdos bilaterales celebrados entre un Estado miembro y un país tercero, entidades no vinculadas entre sí, FRONTEX desarrolle competencias ejecutivas a través de sus equipos desplegados en este último, los trabajos realizados por los guardias de fronteras se entenderán prestados, a juicio de este Tribunal Central, al país tercero en el que son materialmente prestados, interesado en atajar la emigración clandestina y prevenir la pérdida de vidas humanas de sus connacionales. En consecuencia, el trabajo realizado por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegado por FRONTEX como guardia de fronteras en un país tercero, en el marco de un convenio bilateral entre éste último y un Estado miembro de la Unión Europea, se entenderá prestado para dicho país tercero, pudiendo acogerse los rendimientos derivados del mismo a la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

g) desplegar los equipos técnicos”.

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

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

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

Por lo expuesto,

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

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

- Del mismo modo, el trabajo realizado por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegado por FRONTEX como guardia de fronteras en un país tercero, en el marco de un convenio bilateral entre éste último y un Estado miembro de la Unión Europea, se entenderá prestado para el país tercero, pudiendo aplicarse a los rendimientos de dicho trabajo la exención contemplada en el artículo 7.p) de la [LIRPF](#).”

Bien, en este caso, la Resolución del Jefe de la Sección Técnica y de Control de IRPF de fecha 23 de junio de 2022, objeto de impugnación (se impugna la desestimación por silencio administrativo del recurso de

reposición planteado, pero dado que, con posterioridad a la interposición de la reclamación económico-administrativa, se resuelve sobre el mismo de forma expresa, lógicamente entendemos que lo que constituye objeto de impugnación es la tal Resolución de 23 de junio- afirma en uno de los pasajes de sus Antecedentes de Hecho que: *“El 30 de noviembre de 2021, mediante escrito 2021/1382429, D. AAA interpuso recurso de reposición contra la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación 4/2020/655466.*

En este escrito el contribuyente aporta un nuevo certificado acreditando como fechas del desplazamiento del 26 de diciembre de 2019 al 18 de abril de 2020, en consonancia con lo manifestado por él en su solicitud. Por otro lado, ante la falta de un convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Mali, alude el contribuyente a un Acuerdo Marco de Cooperación en materia de inmigración entre el Reino de España y la AAA hecho en Madrid el 23 de enero de 2007 en base al cual se encuadraría su desplazamiento.

Cabe destacar que, en efecto, la falta de un convenio para evitar la doble imposición entre y Mali no impide per se aplicar la exención del artículo 7.n).”

Añadiendo, más adelante, ya en el apartado de Fundamentos de Derecho, lo siguiente: *“ 1º El primero de los tres requisitos que se exigen en el artículo 7.n) ya transcrito consiste en <<Que dichos trabajos exijan el desplazamiento al extranjero del trabajador en el ámbito de una prestación de servicios transnacional por parte de la empresa o entidad empleadora de la persona desplazada.*

D. AAA, según el certificado que adjunta, ha estado desplazado en BBB en misión de paz, seguridad y humanitaria en cumplimiento de acuerdos bilaterales entre España y BBB.

Estos acuerdos bilaterales se enmarcan en un Acuerdo Marco de Cooperación en materia de inmigración entre el Reino de España y BBB, hecho en Madrid el 23 de enero de 2007, al que hace referencia el recurrente, y en base al cual, cabe entender que se circunscribe la misión por la que ha estado desplazado en BBB.

No obstante, la existencia del citado Acuerdo Marco de Cooperación entre ambos países no se asimila a la existencia de una relación de prestación de servicios, tal y como señala el artículo 7 n) antes transcrito.

Esto se debe a que no nos encontramos ante una relación de Derecho interno, y mucho menos ante una relación de prestación de servicios entre el empleador del contribuyente y el destinatario de su trabajo en el extranjero. Por contra, dicha relación se enmarca en el ámbito del Derecho internacional público, en concreto, en el presente caso el desplazamiento se produce en cumplimiento de un Acuerdo Internacional.

2º Según consta en el expediente, D. AAA permaneció en situación administrativa de comisión de servicio desplazado en BBB desde el 26 de diciembre de 2019 hasta el 18 de abril de 2020 en el marco de la lucha contra la inmigración irregular en cumplimiento de acuerdos bilaterales entre España BBB.

El Acuerdo Marco de Cooperación en materia de inmigración entre el Reino de España y BBB, hecho en Madrid el 23 de enero de 2007, en el que se enmarcan los citados acuerdos bilaterales, viene a dar cumplimiento a las obligaciones asumidas en el Acuerdo de Asociación entre las Comunidades Europeas y los Estados de África, Caribe y el Pacífico, firmado en Cotonou el 23 de junio de 2000. Este Acuerdo viene a reafirmarse con la Estrategia para África y en el Enfoque Global sobre las Migraciones adoptados por el Consejo Europeo en diciembre de 2005.

En este sentido, esta contribución de España a la lucha contra la inmigración irregular obedece al deber de atender los compromisos internacionales asumidos por el Reino de España como sujeto de Derecho internacional público. En ningún caso puede enmarcarse dicha contribución (entre cuyos efectos se halla el desplazamiento de D. AAA a BBB) en el marco de una prestación de servicios, categoría que se circunscribe eminentemente al ámbito jurídico-privado.

3º En suma, esta Sección considera que el desplazamiento del contribuyente a BBB en el período comprendido entre el 26 de diciembre de 2019 hasta el 18 de abril de 2020 no se efectuó en el ámbito de una prestación de servicios (requisito 1º del artículo 7.n) del Texto Refundido del IRPF), sino en el ámbito estricto de las relaciones jurídicas internacionales, en este caso de Derecho internacional público. Más concretamente, la causa del desplazamiento del contribuyente la encontramos en la participación de España en una misión internacional, concepto que nada tiene que ver con una prestación de servicios.

4º Así pues, dado que el desplazamiento del contribuyente al extranjero desde el 26 de diciembre de 2019 hasta el 18 de abril de 2020 no se enmarcó en una prestación de servicios transnacional que unía a su empleador con una entidad no residente, no concurre el primero de los requisitos exigidos para aplicar la exención del artículo 7.n) del Texto Refundido de la Ley Foral del IRPF a los rendimientos del trabajo devengados en dicho período.

Estimar la exención pretendida en casos como este implicaría equiparar a una prestación de servicios la participación en una misión de paz, seguridad y humanitaria. Esta forma de proceder resultaría contraria a lo establecido en el artículo 16.3 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (<<No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones>>).

La aplicación de la exención del artículo 7.n) del texto refundido de la Ley Foral del IRPF debe ser, pues, rechazada.

En consecuencia, el recurso de reposición interpuesto por el contribuyente debe ser desestimado.”

Así pues, vemos que el argumento de la Sección gestora del Impuesto en la Resolución impugnada, sin alterar el sentido desestimatorio de la Resolución plasmado en la Resolución de fecha 18 de agosto de 2021, que desestimó la solicitud inicial de rectificación de Autoliquidación en base a la siguiente argumentación: “ *En el caso de D. AAA, tan solo se justifica haber sido desplegado en BBB de forma ininterrumpida entre las fechas del 26 de diciembre de 2019 y 18 de abril de 2021 (según el certificado, aunque en la solicitud se afirma que estuvo en BBB hasta el 18 de abril de 2020), no quedando acreditado el cumplimiento de todos los requisitos exigidos por el artículo 7 letra n) del Texto Refundido de la Ley Foral del IRPF para considerar exentos los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, rendimientos que en este caso han sido calificados por la empresa pagadora como rentas sujetas y no exentas. Por lo anteriormente expuesto y dado que BBB no tiene suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional, se desestima su solicitud.*”, parece dar un giro argumental respecto de su posicionamiento anterior y- dejando a un lado (y posteriormente nos referiremos en detalle a esta cuestión, que sin duda resulta clave aquí) el argumento anterior de que no se acreditaba el cumplimiento de TODOS los requisitos exigidos para el disfrute de la exención (y muy en concreto, a lo que parece de la lógica del argumento utilizado, el relativo a que en BBB, lugar de prestación de los servicios, se aplicase un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF), requisito este contemplado en el apartado tercero del referido artículo 7n) del TRLIRPF que la HFN parece simplificar a efectos expositivos, haciendo alusión al hecho de que BBB no tiene suscrito un Convenio de Doble Imposición Tributaria con el Reino de España (como sabemos, el referido precepto afirma que se considerará cumplido el requisito de existencia de un impuesto similar o análogo al IRPF cuando tal convenio exista)- pasa ahora, sobre la base de la redacción del primer apartado del artículo 7 n) del TRLIRPF (que, como sabemos, requiere que los trabajos realizados exijan el desplazamiento al extranjero del trabajador en el ámbito de una prestación de servicios transnacional por parte de la empresa o entidad empleadora de la personal desplazada), a centrar su argumentación en la circunstancia de que el Gobierno de España, entidad empleadora del interesado, no mantenía una relación de prestación de servicios con el Gobierno de BBB, lo cual, según se afirma en la referida Resolución, resultaría del hecho de que no nos encontramos ante una relación del Derecho privado, y mucho menos ante una relación de prestación de servicios entre el empleador del contribuyente y el destinatario de su trabajo en el extranjero, encuadrándose dicha relación en el ámbito del Derecho Internacional público, en concreto, en el presente caso el desplazamiento se produce en cumplimiento de un Acuerdo Internacional.

En este sentido, considera la Resolución impugnada, como acabamos de ver, que esta contribución del Reino de España a la lucha contra la inmigración irregular obedece al deber de atender los compromisos internacionales asumidos por este como sujeto de Derecho Internacional público, lo cual impide enmarcar dicha contribución, y tampoco por tanto el desplazamiento del interesado a BBB, en el marco de una prestación de servicios, categoría que, según afirma, se circunscribe eminentemente al ámbito jurídico-privado.

Frente a esta interpretación, el interesado, por su parte, en su escrito de 10 de mayo de 2022, dirigido a la propia Sección gestora, alega en su defensa que semejante interpretación contradice la ya invocada Resolución del TEAC, de 16 de enero de 2019, que analiza la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF (homólogo al artículo 7 n) del TRLIRPF) a las retribuciones obtenidas por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado por los trabajos efectuados en el extranjero en la Misión de la Unión Europea “FRONTEX” y a cuyo contenido anteriormente transcrita nos remitimos.

Pues bien, lo cierto es que este Tribunal no puede sino coincidir en este punto con la tesis del interesado.

Y es que, en efecto, la citada Resolución del TEAC, a nuestro juicio atina de plano, al situar la clave de bóveda de la cuestión en el aspecto que es clave en este asunto, es decir: quien resulta ser el beneficiario o destinatario de los trabajos realizados por los trabajadores desplazados, en este caso agentes de la guardia de fronteras.

Y en este sentido, la citada Resolución es clara cuando se afirma que el trabajo realizado por los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado- ya sea en el marco de Misiones Internacionales coordinadas por la Agencia Europea de Guardia de Fronteras y Costas (denominación de la referida Agencia que desde 2016 sustituye a la anterior de Agencia Europea de Fronteras FRONTEX), o bien, des-

plegados por aquella, en un país tercero, en el marco de un convenio bilateral entre éste último y un Estado miembro de la Unión Europea- se entenderá prestado para ese país tercero, pudiendo por tanto aplicarse, en principio- y decimos en principio porque el cumplimiento de este requisito no agota las condiciones que la norma foral (y estatal, muy similar, aunque no idéntica, como sabemos) exige a este respecto, como tendremos la oportunidad de analizar en detalle en el siguiente Fundamento de Derecho- a los rendimientos obtenidos por dichos trabajos la exención contemplada en la normativa reguladora del IRPF. Al resto de argumentaciones que, para apuntalar esta tesis, utiliza el TEAC en la Resolución referida, y que compartimos plenamente, nos remitimos al fragmento de la misma transcrito supra

Por otro lado, véase además que esta misma línea de interpretación ha sido seguida también por otros órganos económico-administrativos ajenos al ámbito de vinculación del TEAC, en base a su propia normativa, naturalmente, como los Tribunales Económico-Administrativo Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma Vasca.

Así por ejemplo, puede señalarse la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipuzkoa de 21 de marzo de 2018, en la que- si bien con referencia al requisito exigible el establecido en el artículo 9.17 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipuzkoa, idéntico al precepto estatal que fundamenta la Resolución del TEAC invocada- se reconoce el derecho a la exención ahora pretendida en el caso de un miembro de Benemérita en Misión internacional de Paz y Seguridad.

Así pues, y con base en todo lo que acaba de analizarse, este Tribunal entiende que la interpretación realizada por la Sección gestora no se corresponde con lo que resulta del artículo 7 n) del TRLIRPF, que nada establece sobre la naturaleza jurídica de las empresas o entidades implicadas, ni sobre el tipo de relación entre ambas que justifica los trabajos realizados, ni tampoco vincula el disfrute de la exención a la existencia de una relación de derecho privado entre el trabajador y su empleador, disponiendo únicamente que el desplazamiento al extranjero lo sea para cumplir con una prestación de servicios transnacional (es decir en la que se vean involucrados dos o más Estados, ni más ni menos) por parte del empleador de la persona desplazada, prestación de servicios transnacional que no se define ni se circunscribe a ninguna normativa específica, pero que sí exige que los trabajos tengan por beneficiario a la empresa o entidad no residente destinataria de los mismos, en este caso BBB, por lo que consideramos que la interpretación efectuada por los órganos gestores no se ajusta a derecho.

.- Por otro lado, en cuanto al requisito segundo del artículo 7n) del TRLIRPF, es decir el relativo a que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en territorio español o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, véase que aunque el referido artículo remite a un desarrollo reglamentario que complementara el contenido del mismo, este no se ha producido, de forma que sólo cabe tomar como referencia la letra del referido artículo en sus estrictos términos.

En este caso, tal y como hemos afirmado anteriormente, al analizar el primero de los requisitos, conforme a la Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019, los trabajos realizados por los funcionarios de la Guardia Europea de Fronteras y Costas desplegados en misiones coordinadas por la Agencia Europea de Guardia de Fronteras y Costas o en virtud de Acuerdos Bilaterales de los países miembros con terceros Estados, se entienden realizado para el Estado de destino.

Por tanto, los trabajos realizados por el interesado como miembro de la Benemérita como miembro de la Guardia Europea de Fronteras y Costas en el contexto del Acuerdo Bilateral de Cooperación en materia de Inmigración con BBB, se entiende realizados en BBB, por lo que el segundo de los requisitos del artículo 7n) del TRLIRPF también debe darse por cumplido.

SÉPTIMO.- Ahora bien, pese a que entendamos que el argumento utilizado por la Sección Gestora del Impuesto para fundamentar la Resolución atacada no resulte atinado, y que no sólo el primero de los requisitos del artículo 7n) del TRLIRPF sino incluso también el segundo de ellos, no cabe olvidar que el referido precepto contempla tres condiciones para el disfrute de la exención pretendida. Y es ahí, en relación con el cumplimiento del tercero de los requisitos, donde diferimos totalmente del planteamiento del interesado.

Y es que, en efecto, contra lo que parece constituir la tesis del reclamante, entendemos que la afirmación de la Resolución impugnada (formulada en este aspecto en idénticos términos, a aquella otra anterior de fecha 3 de abril de 2022, por la que se le confería plazo de alegaciones previo a la resolución del recurso de reposición) de que: *“Cabe destacar que, en efecto, la falta de un convenio para evitar la doble imposición entre (España) y BBB NO impide per se aplicar la exención del artículo 7.n)”*, en modo alguno puede entenderse como una confirmación de lo que parece ser su tesis - que encontraría fundamento en la doctrina contenida en la Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 ya analizada- de que, el mero hecho de haber prestado servicios en un país tercero, en el contexto de una misión internacional de Paz, Seguridad y Humanitaria, realizada con base en el Acuerdo Marco Bilateral de Cooperación en materia de inmigración entre el Reino de España y BBB de fecha 23 de enero de 2007, al que antes nos hemos referido, haría innecesaria la

conurrencia del resto de requisitos previstos en el artículo 7 n) del TRLIRPF, y muy particularmente el 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.

Es decir, el interesado, parece dar a entender -si es que alcanzamos a comprender correctamente su argumento, ya que en este extremo, y en algunos otros, el escrito de reclamación económico-administrativa adolece de cierta imprecisión- que la HFN vendría a confirmar sus tesis de que, el simple hecho de haber prestado servicios en un país tercero, en el contexto de una misión internacional de Paz, Seguridad y Humanitaria, en los términos y con las características de aquella que él realizó en 2020, le habilitaría por sí mismo al disfrute de la exención requerida, dándose por decirlo de alguna manera por "*cumplido*" el resto de requisitos que el artículo 7 n) del TRLIRPF exige, y muy en particular el de que en el país de destino se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto.

Pues bien, dicho sea con el mayor de los respetos, semejante interpretación de la Resolución dictada debe ser objeto de rechazo.

Y es que, en primer lugar, pese a ser cierto que la expresión utilizada por la Resolución impugnada (que en realidad se explica como una auto enmienda del planteamiento esgrimido en la Resolución de desestimación de la solicitud de rectificación de Autoliquidación, en la que la misma desestimaba porque no existía Convenio de Doble Imposición entre España y BBB) puede inducir a error lo que debe entenderse que manifiesta en su fundamentación el acto combatido, no es ni mucho menos cierto que el requisito de aplicación de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF pueda darse por cumplido por la circunstancia de que los servicios prestados por el interesado lo fueran como integrante de la Guardia Europea de Fronteras y Costas en misión internacional de Paz, Seguridad y Humanitaria realizada con base al vigente Acuerdo Marco Bilateral de Cooperación en materia de inmigración entre el Reino de España y BBB de 23 de enero de 2007, sino que, dejando a un lado este requisito existía otra cuestión -como sabemos, la referente al primero de los requisitos del artículo 7 n) del TRLIRPF, esto es, la relativa a si la relación que mantenía el empleador del interesado con el destinatario de los servicios de este en el extranjero podía o no encuadrarse o no en el ámbito de una prestación de servicios transnacional a la que se refiere el apartado primero del artículo 7.n) del TRLIRPF- que, a su juicio, por la razón que fuera constituía una causa de denegación de la exención que merecía ser analizada con prioridad a la anterior, a efectos de la desestimación de la solicitud de rectificación planteada, razón por la que, dejando a un lado y no entrando siquiera a considerar el tercero de los requisitos del artículo 7 n) del TRLIRPF que había servido para la desestimación inicial de la solicitud de rectificación de Autoliquidación, entiende oportuno centrarse exclusivamente en el primero de ellos, como causa suficiente en sí misma (según su criterio, naturalmente, puesto que ya hemos visto que tal planteamiento no era correcto) para la desestimación de la pretensión del interesado, lo que hacía innecesario analizar el cumplimiento del resto de requisitos del artículo 7n), incluido el tercero de ellos.

Y es que, en efecto, como acaba de exponerse, el apartado tercero del artículo 7 n) del TRLIRPF, exige como requisito 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. Esta exigencia se formula sin introducir ningún tipo de matices al respecto, salvo el hecho de que este requisito se entenderá cumplido si existiera un Convenio de Evitación de la Doble Imposición internacional o un Acuerdo de Intercambio de Información entre los Estados implicados, circunstancia que en este caso no concurre, puesto que como el propio interesado reconoce, tales compromisos internacionales no existen.

Por tanto, la existencia un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF en el país de desarrollo de los trabajos y que este no sea un país o territorio considerado como paraíso fiscal es la condición que la norma exige sea acreditada por quien pretenda beneficiarse de la exención, y esta exigencia sólo decae cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un Convenio para evitar la Doble Imposición Tributaria internacional con cláusula de Intercambio de Información.

Ahora bien, como bien puede comprenderse, en caso de inexistencia de tal Convenio para evitar la Doble Imposición internacional con cláusula de Intercambio de Información, la acreditación de que en ese país tercero de prestación de los servicios se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto -lo relativo a que no se trate de un paraíso fiscal conforme a la legislación española (contenida en el Real Decreto 1080/1991, debidamente actualizado), así como la inexistencia de Convenio de Evitación de Doble Imposición o Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria resultan extremos comprobables por la propia instancia resolutoria de la solicitud o recurso planteado, en aplicación del principio *iura novit curia*- es una cuestión probatoria que, conforme al artículo 106 .1 de la LFGT, que afirma que: "*Tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo*", corresponde a la parte reclamante.

Es esta la razón, e iniciamos ahora, si se nos permite la licencia, un breve *excursus* para responder la alegación formulada en el escrito de reclamación económico-administrativa a este respecto, de que, tal y

como afirmaba la Sección gestora en la Resolución desestimatoria de su solicitud de rectificación, que la utilizaba como argumento en defensa de su tesis, la entidad pagadora, es decir en su caso el Gobierno de España, declare las rentas como sujetas y gravadas.

Es decir, las rentas se declaran como sujetas y gravadas precisamente porque su posible exención depende de una serie de circunstancias que, a priori, no son conocidas por el pagador, y que, en su caso, deben ser acreditadas por el propio contribuyente a la Administración tributaria.

Por tanto, no es cierto que, tal y como afirma el reclamante, la observación que al respecto de esta cuestión realizaba la HFN en la resolución desestimatoria de su solicitud de rectificación sea baladí, o carezca de valor jurídico alguno.

Muy al contrario, lo que pretendía con ese argumento la Sección gestora del impuesto -y en este sentido procede invocar además la presunción de legalidad de los actos administrativos consignada en el artículo 39.1 de la Ley 39/2015, de 1 de Octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que permite presumir la adecuación a Derecho de los actos administrativos y obliga, en caso de duda, y antes de concluir en su desconformidad a Derecho, al operador jurídico, a realizar una labor hermenéutica, siempre por supuesto dentro de lo razonable, del contenido y fundamentación de los mismos, cara a encontrar, si ello fuera posible, su correspondiente encaje en Derecho- es incidir en la cuestión de que la exención pretendida, lejos de ser automática, se encuentra ineludiblemente supeditada al cumplimiento de una serie de condiciones cuya no acreditación hace imposible disfrutar de la misma, sin que el hecho, también alegado por el interesado, de que no pueda evitar él, como contribuyente, esta calificación como renta sujeta y gravada realizada por el pagador, lo cual no es sino una evidencia, empecza lo más mínimo al argumento de la Sección gestora.

Y volviendo ya de lleno al argumento que ahora nos ocupa, en este caso, el interesado, desde la propia solicitud de rectificación de su Autoliquidación, consciente de que no existía Convenio de Doble Imposición Tributaria con cláusula de Intercambio de Información entre el Reino de España y BBB, debía haber aportado prueba al respecto de que en esta última efectivamente se aplicaba en 2020 un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF.

Sin embargo, no sólo es que no se ha producido tal acreditación, sino que ni siquiera se alega por parte del reclamante tal circunstancia. Y en este sentido, obviamente, no puede tomarse en consideración siquiera como elemento de prueba el Acuerdo Marco de Cooperación en materia de inmigración vigente entre el Reino de España y BBB, presentado como adjunto al escrito de recurso de reposición, que no es ya que, evidentemente, no constituya un Convenio de Evitación de la Doble imposición, sino que no contiene la menor referencia a cuestiones tributarias de ningún tipo (y que de hecho, entendemos que ni siquiera se aportó en su día por el interesado con la idea de dar a entender que podía para suplir a un Convenio de Evitación de la Doble Imposición, sino cara a demostrar que el beneficiario de los servicios prestados como miembro de la Guardia Europea de Fronteras y Costas es el Gobierno BBB y no el español) y por tanto carece de valor alguno a estos efectos.

Así pues, no cumpliéndose por parte del interesado el tercero de los requisitos que el artículo 7n) del TRLIRPF a tal fin exige, el derecho al disfrute de la exención por aquel pretendida debe serle denegado.

Por otro lado, véase que tampoco el argumento que parece querer introducir en el debate el interesado de que la doctrina administrativa invocada, es decir la Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019, avalaría su tesis de que el hecho mismo de desarrollar sus servicios como guarda de fronteras en el marco de una Misión Internacional de Paz y Humanitaria fuera condición suficiente para el disfrute de la exención pretendida pues ser aceptada.

Y es que, en efecto, la Resolución del TEAC referida deja bien claro que: "La cuestión controvertida consistía en determinar si resultaba de aplicación la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, a las retribuciones obtenidas por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado por los trabajos efectuados en el extranjero en la Misión de la Unión Europea "FRONTEX". Dentro de los requisitos que el citado precepto establece para gozar de la exención el único sobre el que se suscitaba controversia era el que exigía que el beneficiario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.". De hecho, la Resolución de fecha 30 de enero de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña -que de hecho fue el que, a partir de esa Resolución y teniendo en cuenta la disparidad de criterios existentes entre los diversos TEAR regionales sobre el tema, propuso la incoación del procedimiento que culminó con la Resolución del TEAC dictada en unificación de criterio- afirmaba: "No son cuestionados los tres primeros requisitos: el reclamante es contribuyente IRPF y ha sido destinado temporalmente a Senegal, país no calificado como paraíso fiscal y en el que existe un impuesto de naturaleza análoga al IRPF.".

Esta misma circunstancia se repetía también en las Resoluciones de contraste dictadas por otros TEAR sobre esta misma cuestión, en las que, como en la del de Cataluña, lo único que se ponía en tela de juicio era pura y simplemente el cumplimiento del cuarto requisito del artículo 7 p) de la Ley Reguladora del IRPF en territorio común, (equivalente al 7 n) del TRLIRPF), es decir, el relativo a las condiciones que debe reunir la empresa o entidad no residente beneficiaria de la prestación de servicios, habiendo quedado el resto de requisitos, entre otros el de la existencia de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF para las rentas obtenidas en ese territorio, totalmente acreditado.

Así pues, la Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 invocada, como además no podría ser de otro modo porque la norma, tanto estatal como foral, es muy clara al respecto y, como hemos afirmado anteriormente, no contempla ningún tipo de excepción, en ningún modo exime de la obligatoriedad del cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos legalmente establecidos en supuestos en los que la prestación de servicios se produce por parte de funcionarios españoles en el desarrollo de Misiones Internacionales de Paz, Seguridad o Humanitaria, limitándose a valorar aquel de los mismos que generaba controversia y requería unificación del criterio seguido por los Tribunales Económico-Administrativos inferiores (es decir, el relativo a las condiciones que debe reunir la empresa o entidad no residente beneficiaria de la prestación de servicios, como sabemos) siendo este, y no otro, el tema objeto de debate, y dándose por supuesto el necesario cumplimiento del resto de los requisitos del artículo 7 p) de la norma reguladora del IRPF en territorio común (equivalente al artículo 7 n) del TRLIRPF).

En definitiva, y por resumir todo lo afirmado al respecto de la cuestión que nos ocupa, la Resolución de 23 de junio de 2022, que resuelve en forma desestimatoria el recurso de reposición interpuesto y que es ahora objeto de impugnación, en ningún momento puede entenderse que haya venido a dar por “cumplido” requisito tercero del artículo 7 n) del TRLIRPF, referido a la necesaria aplicación de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF en BBB para las rentas obtenidas por los servicios prestados en ese territorio, por la mera circunstancia de que el interesado hubiera prestado servicios como parte integrante de Guardia Europea de Fronteras y Costas en el contexto de una misión Internacional de Paz y Humanitaria realizada con base en el vigente Acuerdo Marco bilateral de Cooperación entre el Reino de España y BBB de 2007.

Tal posicionamiento, carecería de sentido lógico y sobre todo resultaría frontalmente contrario a Derecho, dado que, en primer lugar, como hemos visto la naturaleza de las prestaciones desarrolladas por el interesado resulta relevante al sólo efecto de su posible subsunción en el concepto de servicios transnacionales a los que se refiere el requisito primero del artículo 7n) del TRLIRPF -que como hemos visto requiere que el beneficiario real de los trabajos sea una empresa o entidad no residente en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero- pero, como es lógico, no afecta al obligatorio cumplimiento de los otros dos requisitos del referido precepto. Y, en segundo lugar, el referido Acuerdo Marco bilateral de Cooperación en materia de inmigración entre ambos Estados, carece, evidentemente, de la naturaleza de Convenio de Evitación de la Doble Imposición con cláusula de Intercambio de Información, ni puede equipararse a los mismos. Por lo tanto, el requisito ineludible de que en BBB existiera un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF para las rentas obtenidas en ese territorio, se encuentra, en este caso, a todas luces incumplido.

Así pues, resultando demostrado que, en este caso, el interesado no ha venido a acreditar, tal y como le correspondería, la concurrencia de todos los requisitos de ineludible cumplimiento establecidos por el artículo 7 n) del TRLIRPF, su pretensión de disfrute de la exención contemplada en el referido precepto debe ser rechazada y por tanto el sentido desestimatorio de la Resolución impugnada -aunque como hemos tenido la oportunidad de exponer, no compartamos el razonamiento utilizado para su fundamentación- debe ser objeto de ratificación.

OCTAVO.- Finalmente, el reclamante pone de manifiesto que la HFN habría resuelto de forma estimatoria idéntica pretensión de rectificación de su Autoliquidación planteada por él mismo en relación a trabajos en el extranjero de naturaleza similar a la que nos ocupa, si bien realizados durante el ejercicio de 2018 y en otro Estado diferente de BBB, con el que, según afirma el interesado, el Reino de España tampoco tendría Convenio para evitar la de Doble Imposición tributaria ni Acuerdo de Intercambio de Información.

Pues bien, en primer lugar, y sin querer con ello, por supuesto, dudar de la versión del interesado, ni en el expediente administrativo -como por otro lado es lógico al tratarse de procedimientos diferentes, relativos a ejercicios distintos y, en principio, sin conexión aparente (se trata de servicios en el extranjero diferentes prestados en ejercicios de IRPF diferentes)- ni tampoco entre la documentación aportada por el interesado (que es quien, en este caso, y volvemos a recordar lo afirmado por el artículo 106.1 de la LFGT, debía haber aportado prueba del mismo) existe ninguna constancia de que el tal precedente se haya producido siquiera, y menos aún de sus concretos pormenores y circunstancias, así como lógicamente, tampoco del criterio seguido en ese caso por la HFN para el dictado de esa hipotética Resolución estimatoria. En estas circunstancias, como bien puede comprenderse, resulta imposible a este Tribunal emitir juicio alguno al respecto.

En cualquier caso, debe recordarse que la Administración tributaria no está vinculada por los precedentes contenidos en actos anteriores siempre que los actos dictados estén debidamente motivados y se justifiquen debidamente las razones del criterio adoptado (artículo 35.1.c) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas).

En este supuesto, estando la Resolución impugnada amparada en una serie de motivos -que, aunque quizás no con el debido acierto, constituyen una justificación a la desestimación de la pretensión del interesado- pero sobre todo existiendo, y es esto sin duda lo más relevante, como hemos visto, un claro incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa de aplicación al caso, que impiden a todas luces el disfrute de la exención, la alegación realizada debe ser, también en este caso, objeto de rechazo.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por don AAA, en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2020, confirmando la resolución impugnada, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.