

**DICTAMEN SOBRE LA APLICACIÓN A LOS  
COOPERANTES DE ONG'S DE LA EXENCIÓN  
DEL ART. 7.p) LIRPF 35/2006, DE 28 DE  
NOVIEMBRE, POR RENDIMIENTOS OBTENIDOS  
COMO CONSECUENCIA DE TRABAJOS  
EFECTIVAMENTE REALIZADOS EN EL  
EXTRANJERO**

**PABLO CHICO DE LA CÁMARA  
MERCEDES RUIZ GARIJO  
(Profesores de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Rey Juan Carlos)**

## **SUMARIO:**

- I. PLANTEAMIENTO**
- II. FUNDAMENTO JURÍDICO**
- III. AMBITO SUBJETIVO**
- IV. AMBITO OBJETIVO:**
  - A) REQUISITOS CUALITATIVOS:**
    - 1. REALIZACIÓN EFECTIVA DEL TRABAJO EN EL EXTRANJERO**
    - 2. CONSIDERACIÓN DEL TRABAJADOR COMO RESIDENTE EN ESPAÑA**
    - 3. TRABAJO PRESTADO PARA UNA EMPRESA O ENTIDAD NO RESIDENTE O ESTABLECIMIENTO PERMANENTE RADICADO EN EL EXTRANJERO**
    - 4. APLICACIÓN DE UN IMPUESTO DE NATURALEZA ANÁLOGA O IDÉNTICA AL IRPF**
      - a) Planteamiento**
      - b) Inexistencia de Impuesto análogo o idéntico por no concurrencia de Convenio de doble imposición**
      - c) Los trabajos no pueden realizarse en países calificados como paraísos fiscales**
    - 5. TIPOS DE RENDIMIENTOS DE TRABAJO A LOS QUE SE APLICA LA EXENCIÓN**
    - 6. INCOMPATIBILIDAD CON EL RÉGIMEN DE DIETAS Y EXCESOS EXCLUIDOS DE TRIBUTACIÓN**

**B) REQUISITO CUANTITATIVO: RENDIMIENTOS**

**OBTENIDOS CON EL LÍMITE DE 60.100 EUROS**

**V. LA ACTUAL REDACCIÓN DEL ART. 7.p) LIRPF A LA LUZ DE  
LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

**A) PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA**

**B) PRINCIPIO DE IGUALDAD**

**1. Planteamiento**

**2. Término de comparación con otros países no  
calificados de “paraísos fiscales”**

**3. Término de comparación con funcionarios  
pertenecientes a organismos dependientes de la  
Administración Pública**

**4. Término de comparación con otras personas que  
participan en misiones internacionales de paz, o  
labores humanitarias en los términos establecidos  
en el artículo 7.o) de la Ley del Impuesto sobre la  
renta de las personas físicas**

**C) DERECHO A LA PRUEBA**

**D) PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA**

**VI. LA ACTUAL REDACCIÓN DEL ART. 7.p) LIRPF A LA LUZ DE  
LAS LIBERTADES COMUNITARIAS**

**A) SU INCOMPATIBILIDAD CON LAS LIBERTADES  
COMUNITARIAS**

**B) PONDERACIÓN DE LA MEDIDA ANTIABUSO EN BASE  
AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

**VII. CONCLUSIONES**

**VIII. CONTESTACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE  
TRIBUTOS A CONSULTAS TRIBUTARIAS**

**IX. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

## I. PLANTEAMIENTO

El artículo 7.p) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, estableció un régimen especial de exención para los rendimientos del trabajo obtenidos por servicios prestados efectivamente fuera de España, siempre que la actividad laboral se realizase para una empresa o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y que existiera una tributación efectiva en el país de la fuente por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o similar a este impuesto. El artículo 5 de su Reglamento desarrolló esta disposición incorporando un límite cuantitativo de hasta 21.000 euros (3.500.000 de las antiguas pesetas) y la incompatibilidad con el régimen de excesos del Reglamento.

Posteriormente el Real Decreto Ley 3/2000, de 23 de junio, modificó la redacción original suprimiendo el requisito de la tributación efectiva e incorporando a nivel legal el límite cuantitativo de exención que lo elevó a los 60.010 euros (10.000.000 de las antiguas pesetas) y la incompatibilidad con el régimen de excesos del artículo 8 del Reglamento.

El Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, adaptó el artículo 5 del Reglamento a los nuevos requisitos legales e introdujo como novedad que la exención también fuera aplicable cuando los trabajos se prestasen a una entidad no residente en España. La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, incorporó a nivel legal que los trabajos realizados para una entidad no residente pudieran acogerse a este régimen especial.

Finalmente la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del nuevo Impuesto sobre la renta de las personas físicas, ha restringido el ámbito de aplicación de la exención de una forma ciertamente criticable lo que podría resultar contrario a diversos principios recogidos en la Constitución Española así como en el Tratado de la Unión Europea, tal como expondremos en estas páginas<sup>1</sup>. Así las cosas, la nueva redacción señala que se entiende cumplido el requisito de la *existencia* en el territorio donde se realicen los trabajos de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al tributo sobre la renta español “*cuando el país o territorio en el que se*

---

<sup>1</sup> El Proyecto de Reglamento del Impuesto en su artículo 6 recoge también este requisito en su apartado primero inciso segundo.

*realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información”.*

Como señalaremos en este informe, el endurecimiento de esta exención carece de cualquier fundamento jurídico de acuerdo con la *ratio de la norma*, y lesiona de forma palmaria entre otros, los principios de igualdad y de capacidad económica al discriminar la Ley de forma subjetiva a determinadas personas como sucede en el caso que nos ocupa con los cooperantes en relación con las rentas que perciben otros colectivos como funcionarios públicos contratados por la FIIAPP, o de otras personas que se desplacen al extranjero en misiones de paz y de carácter humanitario que sin embargo, quedan exoneradas de tributación. Además, la nueva redacción del precepto restringe el derecho constitucional de los ciudadanos a aportar cualquier medio de prueba válido admisible en Derecho, al limitar únicamente ésta a la acreditación de un Convenio de doble imposición internacional firmado entre España y el Estado fuente o del destino del cooperante lo que resulta como señalaremos en este informe incompatible con el artículo 24 de Nuestra Constitución.

Por último, esta medida podría también resultar incompatible con el Derecho Comunitario. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha señalado que cualquier medida establecida en los ordenamientos de los Estados miembros que intente hacer frente a abusos de derecho debe respetar en todo caso el principio de proporcionalidad, circunstancia que no concurre como en el caso que nos ocupa cuando se establecen presunciones jurídicas difícilmente rebatibles.

## II. FUNDAMENTO JURÍDICO

Resulta de capital importancia analizar cuál es el fundamento jurídico del artículo 7.p) LIRPF a los efectos de adoptar una posición en relación a si el legislador actual de renta se ha desviado de la *ratio legis* a partir de la nueva redacción que ha sufrido el precepto objeto de examen.

La incorporación del artículo 7.p) por primera vez en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, se ha justificado por un sector autorizado de la doctrina científica en favorecer la competitividad de las empresas y entidades españolas en el mercado exterior<sup>2</sup>. No obstante, en nuestra opinión debe matizarse esta afirmación en un doble sentido. En primer lugar, la finalidad del precepto debe abstraerse de cualquier “tinte patriótico” en aras de que dicha disposición resulte compatible con el Derecho comunitario. Si el legislador de renta tuviera la intención de restringir el ámbito de aplicación del precepto únicamente a aquellos trabajadores de *empresas de nacionalidad española* entendemos que el precepto resultaría incompatible con los principios comunitarios de libre circulación de personas (como consecuencia de la limitación ejercida sobre el trabajador persona física) y de libertad de establecimiento (por la limitación ejercida sobre la entidad persona jurídica).

En consecuencia, dicha disposición debe resultar aplicable a trabajadores que realicen su actividad en empresas o entidades no residentes o establecimientos permanentes radicados en el extranjero y con independencia de que dichas entidades se hayan o no constituido conforme a las leyes españolas. Precisamente, entendemos que el legislador de renta omite cualquier referencia a

---

<sup>2</sup> En esta misma línea, vid. T. CORDÓN EZQUERRO, “Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero”, *Manual del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, IEF, Madrid, 2005, pág. 167. B. GARCÍA CARRETERO, *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, AEDAF, Madrid, pág. 108. M. DE MIGUEL MONTECUBIO, “Tributación en España de los trabajadores desplazados”, en la obra colectiva dirigida por J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA y A. FERNÁNDEZ PRIETO, *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, 2003, pág. 135.

esta condición en aras de ser respetuosa con el Derecho Comunitario.

Por consiguiente, consideramos que el precepto en cuestión tiene como objeto principalmente incentivar la *internacionalización del capital humano* con residencia en España que pretende conseguirse reduciendo la presión fiscal de los trabajadores residentes en nuestro país que se desplazan al extranjero<sup>3</sup>, lo que por ende, favorecerá de forma indirecta la competitividad de nuestras empresas<sup>4</sup> y entidades (con o sin ánimo de lucro) en el exterior<sup>5</sup>. En el caso que nos ocupa, no debe tampoco perderse de vista que la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por el cooperante redundará en la ONG pagadora de la renta (en cuanto que fomentará los desplazamientos de voluntarios a países subdesarrollados), amén de los beneficios de toda índole que reportará al país que con grandes necesidades económicas es receptor de la labor humanitaria del cooperante.

Además, el desplazamiento al extranjero favorecerá la formación de experiencia laboral en el exterior que posteriormente

---

<sup>3</sup> Con este fin no resulta extraño que el legislador de renta permita al trabajador optar por aplicarse este supuesto de exención del artículo 7.p) LIRPF, o bien excluir de tributación el exceso por dietas en el extranjero regulado por vía reglamentaria (art. 8. A). 3. b). 4<sup>o</sup> *in fine* RIRPF).

<sup>4</sup> En esta misma línea de favorecer con carácter general la internacionalización de nuestras empresas en el extranjero, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades recoge la deducción por actividades de exportación (art. 37) que quedará derogada a partir del 1 de enero de 2011 de acuerdo con la Disposición derogatoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Hasta esa fecha, se irá reduciendo gradualmente –con una cadencia temporal anual- la deducción (Disposición Adicional 9<sup>a</sup>.3 del citado cuerpo legal).

<sup>5</sup> Así como se ha señalado por M. DE MIGUEL MONTEERRUBIO (cfr. “Tributación en España de los trabajadores desplazados”, ob.cit., pág. 144), las empresas españolas, a la hora de licitar por ejemplo, en un concurso internacional para la obtención de una obra civil, podrán presentar una propuesta más competitiva al reducir parte de la retribución a sus empleados al encontrarse parcialmente exenta.

revertirá, con ocasión de su retorno a nuestro país, en beneficio de un más eficiente desarrollo de nuestro sector productivo. A la vista de esta justificación, podría afirmarse que los dos requisitos establecidos por el legislador, a los que más adelante haremos referencia, (existencia de un impuesto idéntico o análogo al IRPF y concurrencia de un Convenio de Doble Imposición), resultan contradictorios con la finalidad de la exención (internacionalización del capital humano). Téngase en cuenta, además, que esta internacionalización donde mayor interés ofrece es en los países emergentes o en vías de desarrollo y son precisamente estos países los que con carácter general no tienen suscritos convenios para evitar la doble imposición internacional con España.

No obstante, debe tenerse presente que el incentivo al menos de forma directa es para la persona física y no para las empresas, entidades o establecimientos permanentes<sup>6</sup>, pues para estos últimos, ya existe el régimen de exención sobre rentas procedentes del extranjero recogido actualmente en los artículos 21 y 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

---

<sup>6</sup> Téngase presente que el beneficiario de la exención es la persona física, lo que explica que dicho beneficio fiscal se inserte en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas y no en el Impuesto sobre Sociedades.

### III. AMBITO SUBJETIVO

La exención regulada en el artículo 7.p) LIRPF resulta aplicable a los contribuyentes del artículo 8.1.a) del citado cuerpo legal, es decir, personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, y que se desplacen al extranjero para realizar un trabajo por cuenta ajena de conformidad con los requisitos que expondremos a continuación.

Se excluye en consecuencia su aplicación:

- para los diplomáticos y funcionarios de nacionalidad española con residencia habitual en el extranjero (art. 8.1.b) y 10 LIRPF)<sup>7</sup>;
- para los contribuyentes de nacionalidad española que se trasladen a un paraíso fiscal (art. 8.2 LIRPF)<sup>8</sup>; y
- como regla general para los trabajadores (más conocidos vulgarmente como “impatriados”) que se desplacen a territorio español en los términos que establece el actual artículo 93 LIRPF<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> Nótese que los diplomáticos y funcionarios de nacionalidad española perciben sus ingresos del *Estado español*, y por razones de “cortesía internacional” a pesar de residir fuera de nuestro país, se les sigue considerando “contribuyentes” de la Hacienda Pública española a todos los efectos.

<sup>8</sup> El propio inciso 2º del artículo 7.p) LIRPF excluye su aplicación a aquellas personas que se trasladen *a un paraíso fiscal*.

<sup>9</sup> En principio, se excluye este régimen de exención del artículo 93 LIRPF para los trabajadores que se desplacen a territorio español del artículo 93 LIRPF, dado que se requiere que dichos trabajos se realicen efectivamente *en nuestro país* -apartado c) del citado precepto-. No obstante, cabría su aplicación en aquellos casos en que los trabajos se prestasen en el extranjero, siempre tal como señala el precepto, que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1.c) del TR. LIRNR, no exceda del 15 por 100 de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por 100. Por último, cuando no pueda acreditarse la cuantía de las

#### **IV. AMBITO OBJETIVO:**

##### **A) REQUISITOS CUALITATIVOS:**

##### **1. REALIZACIÓN EFECTIVA DEL TRABAJO EN EL EXTRANJERO**

Según se extrae de una doctrina consolidada de la Dirección General de Tributos<sup>10</sup>, la aplicación del supuesto requiere de un doble requisito:

- existencia de un desplazamiento físico del trabajador fuera del territorio español<sup>11</sup>; y segundo,
- que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal fuera de España.

En consecuencia, el presupuesto de hecho de la norma no se cumple cuando concurra sólo uno de los dos requisitos, excluyendo en consecuencia la aplicación de la exención cuando pese a que el destinatario sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España, o viceversa<sup>12</sup>. Así las cosas, no cabría la aplicación de la exención cuando el trabajo se ha realizado desde España y se envía factura al tercero no residente sin ningún tipo de desplazamiento, o cuando el trabajador desplazado presenta al cliente los trabajos previamente realizados en nuestro país<sup>13</sup>.

---

retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

<sup>10</sup> Vid. entre otras las consultas nº 2559-03, de 30 de diciembre de 2003; nº 2572-03, de 30 de diciembre de 2003; nº 0135-05, de 28 de marzo de 2005; y nº 0187-05, de 2 de mayo de 2005.

<sup>11</sup> Como apuntaremos *infra*, el trabajador no es necesario que se destine en el extranjero, siendo suficiente con que el mismo se desplace temporalmente fuera de España para poder beneficiarse de esta exención, cfr. L. M<sup>a</sup>. CAZORLA PRIETO y J.L. PEÑA ALONSO, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 59.

<sup>12</sup> Consulta nº 0624-01, de 26 de marzo de 2001.

<sup>13</sup> Vid. CORDÓN EZQUERRO, T., “Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores”, ob. cit., pág. 839. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de trabajadores”, ob. cit., pág. 670; M. DE MIGUEL

Por último, la carga de la prueba sobre el desplazamiento del trabajador al extranjero, y de los días efectivos en su caso de permanencia en el exterior corresponde al administrado conforme al artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (“*quien haga valer su Derecho –en nuestro caso la aplicación de la exención- debe probar los hechos constitutivos del mismo*”). Para la acreditación de este hecho fáctico el contribuyente podrá utilizar cualquier medio de prueba válido en Derecho:

- En los supuestos de estancias cortas y de contratos con empresas extranjeras, podría aportarse por el trabajador entre otros medios de prueba:

- el contrato laboral de dependencia que acredite la relación laboral con la empresa o entidad extranjera (*management fees*), etc.-,
- los justificantes que acrediten el desplazamiento (billetes de avión o de cualquier otro medio de transporte), el alojamiento (facturas de hotel o del lugar de la estancia), o la manutención (facturas de comedores de empresa y restaurantes);
- u otros medios de prueba: documentación relativa al trabajo realizado en el extranjero, informes emitidos, *memorandums* de reuniones, actas de juntas en el que se pruebe la asistencia del desplazado, etc.

- A su vez para los supuestos de estancias largas o de desplazamientos fuera de la Unión Europea, tal como sucede generalmente en el ámbito de la cooperación internacional, podría también aportarse los proyectos de cooperación entre las entidades española y extranjera, el contrato laboral entre la ONG y el cooperante, el certificado de haber soportado retenciones en el extranjero, el visado y permiso de residencia del Estado de destino, etc.<sup>14</sup>

---

MONTERRUBIO, “Tributación en España de los trabajadores desplazados”, ob. cit., pág. 144.

<sup>14</sup> Resulta en consecuencia necesaria (además de obligatoria) para la acreditación de estos medios de prueba de la colaboración de las entidades cooperantes en el suministro de información de acuerdo

## 2. CONSIDERACIÓN DEL TRABAJADOR COMO RESIDENTE EN ESPAÑA

La Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas no lo señala expresamente pero, en base a una interpretación basada en la ubicación sistemática del precepto, ha de entenderse que el contribuyente ha de ser residente en España, en base a alguno de los puntos de conexión del artículo 9 de la Ley del Impuesto:

- *permanencia territorial durante más de 183 días al año* (para aquellos casos que el desplazamiento al extranjero tenga una duración inferior al año); o bien aún siendo superior,
- *por radicar en nuestro país, el centro de intereses económicos* (v.gr. porque la totalidad o la mayor parte de la renta se perciba en nuestro país lo que se producirá por ejemplo cuando el cooperante reciba la retribución directamente de la ONG española); o por último,
- *por seguir residiendo en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad.* Nótese que esta situación se producirá frecuentemente en el ámbito de la cooperación internacional, en cuanto que el núcleo familiar (centro de intereses vitales) no se desplazará conjuntamente con el trabajador al extranjero (generalmente a un Estado emergente) optando por mantener su residencia en nuestro país)<sup>15</sup>.

---

con el artículo 93 de la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003. En esta línea, sería también deseable en base a una interpretación correcta del artículo 7.p) de la LIRPF que la entidad pagadora no realizara retención alguna de la renta percibida cuando concurrieran todos los presupuestos de hecho del artículo 7.p) de la Ley del Impuesto.

<sup>15</sup> En esta línea, vid. la contestación número 0222-05 a consulta de la Dirección General de Tributos de 25 de junio de 2006.

### **3. TRABAJO PRESTADO PARA UNA EMPRESA O ENTIDAD NO RESIDENTE O ESTABLECIMIENTO PERMANENTE RADICADO EN EL EXTRANJERO**

El artículo 7.p) LIRPF resulta aplicable cuando el destinatario del trabajo prestado por el sujeto que se desplaza al extranjero sea una empresa o entidad no residente, así como un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En esta línea, la consulta de la Dirección General de Tributos número 0222-05, de 24 de junio de 2005 ha aclarado que la “definición de establecimiento permanente aplicable será la recogida en el respectivo Convenio. Aunque suelen darse variaciones en cuanto a la extensión del concepto de “establecimiento permanente” en los distintos Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, sin embargo, por lo que se refiere a la definición básica: lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad-, todos los Convenios coinciden con el Modelo de Convenio de la OCDE. La mayoría de los Convenios parten de esa definición general para seguir con una relación descriptiva, tanto positiva como negativa, de diferentes supuestos que se consideran determinantes de la existencia de un establecimiento permanente”<sup>16</sup>.

Así, podrían ser receptoras de los trabajadores desplazados:

- Empresas privadas no residentes;
- Entidades no residentes, públicas en sus distintas divisiones políticas (como la FIIAPP, o la AECl), así como otros entes sin ánimo de lucro, como asociaciones y fundaciones (v.gr. ONG´s)<sup>17</sup>; y por último,

---

<sup>16</sup> Vid. también en esta línea, las consultas de la Dirección General de Tributos números 2559-03 y 2572-03, de 30 de diciembre de 2003; 0027-05, de 28 de enero de 2005; 0135-05, de 28 de marzo de 2005; 0187-05, de 2 de mayo de 2005; y núm. 1073-05, de 14 de junio de 2005.

<sup>17</sup> Con buen criterio, el Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, modificó la redacción del artículo 5 del Reglamento del Impuesto para incluir el concepto de “entidad” a los efectos de subsumir en el ámbito de aplicación subjetivo del precepto fundamentalmente como en el caso que nos ocupa a entes sin ánimo de lucro (v.gr. ONG´s) que no tenían cabida dentro del concepto originario de “empresa”. Con posterioridad, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, incorpora dicha redacción a nivel legal.

- Establecimientos permanentes radicados en el extranjero, acudiendo para la definición del concepto de éste en primer lugar, al Convenio de doble imposición que tenga firmado España con el país de destino del trabajador; y a falta de convenio, a la definición contenida en el artículo 13.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo<sup>18</sup>.

La Ley del Impuesto no condiciona la exención a que la entidad contratante en el extranjero haya de ser independiente de la que trabaja hasta esa fecha en España por lo que entendemos que donde la Ley no distingue, nosotros no debemos distinguir (*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*)<sup>19</sup>.

No obstante, debe reconocerse que en aquellos casos en los que la empresa destinataria del trabajo sea una entidad que forme parte de un mismo grupo societario resultará más complicado acreditar la concurrencia del requisito objeto de análisis, en cuanto que cabe la posibilidad de que el beneficiario último del trabajo

---

<sup>18</sup> Así se entiende en la normativa doméstica que una persona física o jurídica actúa a través de establecimiento permanente cuando “por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entiende que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.”

<sup>19</sup> En las consultas de la DGT números 0244-05, de 5 de agosto de 2005, y V1931-06, de 27 de septiembre de 2006 se ha afirmado que un requisito necesario para poder apreciar que el destinatario de los servicios es la empresa no residente, será que estemos en presencia de actividades que, en condiciones normales de mercado, la misma hubiera contratado con terceros.

realizado por el sujeto desplazado no sea la empresa, entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, sino directamente el grupo societario.

En este caso, la Dirección General de Tributos ha señalado que habrá que estar a cada caso concreto para determinar si realmente el destinatario o beneficiario de los servicios es una entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, o si por el contrario se trata de servicios que redundan en beneficio de todo el grupo de empresas<sup>20</sup>.

La Administración viene entendiendo que únicamente resultará aplicable la exención cuando la contribución del trabajador al grupo vinculado, por un lado, resulte real y no ficticia<sup>21</sup>, y segundo, sea constitutiva de un *valor añadido* para los objetivos económicos o comerciales de la entidad o empresa no residente, así como establecimiento permanente radicado en el extranjero<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> Vid. entre otras las consultas números 2572-03 y 2559-03, de 30 diciembre de 2003; 0135-05, de 28 de marzo de 2005; 0187-05, de 12 de mayo de 2005, y 1073-05, de 14 de junio de 2005.

<sup>21</sup> Nótese que podría acudirse a la picaresca previo acuerdo interno de la empresa y el trabajador de simular a efectos tributarios la existencia de un desplazamiento de un asalariado al extranjero para el beneficio económico de ambas partes. Por un lado, el trabajador se beneficiaría de la exención del artículo 7.p) LIRPF, y por otro, la entidad tendría derecho a deducirse las retribuciones del personal laboral como gasto de la actividad.

<sup>22</sup> En esta línea, vid. las contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas números 701/2000, de 27 de marzo; nº 87/2000, de 30 de noviembre de 2000; nº 331/02, de 4 de marzo de 2002; nº 863/2002, de 4 de junio de 2002; nº 1106/2002, de 19 de julio de 2002; nº 46/2002, de 10 de septiembre de 2002; nº 1087/2003, de 30 de julio de 2002; 1781/2003, de 31 de octubre de 2003; nº 2559/2003, de 30 de diciembre de 2003; nº 2572/2003, de 30 de diciembre de 2003; y nº 0027/05, de 28 de enero de 2005. En esta línea, la consulta núm. 1073-05, de 14 de junio de 2005 afirma que es necesario, para que pueda aplicarse dicha exención que el trabajo prestado por el trabajador español, desplazado al extranjero, redunde exclusivamente en beneficio de la entidad extranjera en la que va a prestar sus servicios; es decir, es necesario que implique un mayor valor añadido para dicha entidad y no para la empresa española.

Debe entenderse que la carga de la prueba para acreditar el presunto “valor añadido” que reporta al trabajador el nuevo destino corresponde al administrado conforme al artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (“en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”), debiendo ser válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Con este objeto, la Administración Tributaria podrá requerir en el marco de la obligación de suministro de información del artículo 93 de la Ley General Tributaria que las empresas o entidades pagadoras y receptoras del trabajador aporten todas aquellos elementos probatorios que sirvan para documentar este hecho. En el caso que nos ocupa, podría aportarse entre otros medios de prueba, las certificaciones de la inscripción de la ONG en el Registro Público de entidades cooperantes, o los Proyectos de cooperación que tiene suscritos y financiados por entes públicos.

Un criterio objetivo de delimitación para acreditar la existencia real y efectiva de la prestación laboral podría ser que el coste íntegro del servicio fuese asumido y pagado por el cliente extranjero, con lo que el rendimiento del trabajo exento no generaría un gasto deducible para la sociedad residente<sup>23</sup>.

#### **4. APLICACIÓN DE UN IMPUESTO DE NATURALEZA ANÁLOGA O IDÉNTICA AL IRPF**

##### **a) Planteamiento**

La actual redacción del precepto sólo exige que en el lugar de destino del trabajador exista un impuesto de naturaleza análoga o idéntica a nuestro Impuesto sobre la renta de las personas físicas, pero en ningún caso que se haya efectivamente tributado por dichas rentas en el lugar de destino, tal como sucedía inicialmente en la redacción originaria dada por la Ley del Impuesto sobre la renta de

---

<sup>23</sup> Vid. T. CORDÓN EZQUERRO, “Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero”, ob. cit., pág. 170. B. GARCÍA CARRETERO, *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, ob. cit., pág. 112. M. DE MIGUEL MONTEERRUBIO, “Tributación en España de los trabajadores desplazados”, ob. cit., pág. 148.

las personas físicas de 1998<sup>24</sup>. Por este motivo, podría darse un supuesto de doble exención (exonerándose la renta en el Estado de la fuente así como en el de la residencia). En esta línea, se han manifestado diversas consultas de la Dirección General de Tributos<sup>25</sup>.

Obsérvese que de no existir este supuesto de exención dicha renta podría quedar gravada dos veces conforme a la normativa de los Estados de la residencia y de la fuente por lo que el trabajador siempre tendría derecho a practicarse la deducción por doble imposición jurídica<sup>26</sup> y eliminar ésta si bien en este caso, no se generaría ningún incentivo al trabajador. La pretendida internacionalización del capital humano con residencia en España no se produciría. De nuevo, conviene recordar que se trata de un incentivo fiscal más para la salida al exterior de los trabajadores residentes en España de acuerdo con la *ratio* del precepto (favorecer la salida de trabajadores al extranjero).

Hasta la redacción actual por la Ley 35/2006, a falta de alguna contestación de la Dirección General de Tributos que nos iluminara sobre tan compleja materia, la doctrina científica se había pronunciado de una forma especialmente laxa entendiendo que cabría que el administrado acreditara el gravamen del tributo extranjero que tuviera por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, ya sea general o incluso de producto (v.gr. tributación de forma individual sobre los rendimientos del trabajo), y por consiguiente, con independencia de que el objeto

---

<sup>24</sup> En efecto, hasta la redacción actual de esta cuestión dada por el artículo 32 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE de 1 de diciembre de 2000) se requería la existencia de una *tributación efectiva* de los rendimientos del trabajo en el lugar de destino.

<sup>25</sup> Vid. consultas números 2572/2003 y 2559/2003, de 30 de diciembre de 2003; y V0551-05, de 31 de marzo de 2005.

<sup>26</sup> Siempre que se tratara de un Impuesto idéntico o análogo al IRPF español. Debe en consecuencia entenderse que originariamente el legislador español optó por un mecanismo de exención directa de la renta en lugar del otro método de imputación a través de la deducción en cuota.

del impuesto lo constituyera la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla<sup>27</sup>.

Sin embargo, si se hiciera una interpretación en base a un criterio de unidad o de coherencia lógica entre los impuestos que conforman nuestro sistema tributario, descartándose en consecuencia, un criterio de interpretación inspirado en la estanqueidad de los tributos<sup>28</sup>, podría acudirse al artículo 21.1.b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que establece los requisitos que resultan necesarios para aplicar la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. En particular, dicho precepto condiciona la aplicación de este beneficio fiscal a que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades. Y este precepto prescribe al igual que la disposición objeto de análisis que “(...) se considerará cumplido este requisito (gravamen de un impuesto análogo o idéntico al Impuesto sobre Sociedades), cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información”.

En nuestra opinión, dicha interpretación no resultaba posible al tratarse de una integración de una norma de otro Impuesto en

---

<sup>27</sup> Cfr. T. CORDÓN EZQUERRO, “Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores”, pág. 844. DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M., “Tributación en España de los trabajadores desplazados”, ob. cit., págs. 148 y ss.; y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, ob. cit., pág. 678.

<sup>28</sup> La adopción de un criterio de estanqueidad llevaría a cierta incoherencia lógica al entender que la solución a la que pueda llegarse para interpretar las referencias que realiza el legislador en los distintos Impuestos sobre la “renta” respecto de “los impuestos extranjeros de naturaleza idéntica o análoga” no tendría porque coincidir en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

base a la analogía que como es sabido queda prohibida conforme al actual artículo 14 de la Ley General Tributaria de 2003. En efecto, conforme al artículo 14 del citado cuerpo legal, “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”<sup>29</sup>.

Debe en consecuencia -en los términos que venimos manteniendo anteriormente- acudir a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal para el esclarecimiento del significado del término “impuesto idéntico o análogo” a nuestros Impuestos sobre la renta afirmándose que tendrán esta consideración “los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen”

**b) Inexistencia de impuesto análogo o idéntico al IRPF cuando no concorra Convenio de doble imposición**

Desde el 1 de enero de 2007, el legislador de renta ha zanjado la cuestión de qué debía interpretarse por “impuesto de naturaleza idéntica o análogo al IRPF”, señalando que “se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información”.

La nueva redacción parece seguir la lógica de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal que, en su Disposición adicional primera define el concepto de paraíso fiscal en los mismos términos que acabamos de señalar:

---

<sup>29</sup> Vid. sobre el particular, P. CHICO DE LA CÁMARA, “¿crisis del criterio de la residencia habitual?. Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente”, Revista Contabilidad y tributación, números 257-258, 2004, págs. 65 y ss.

“1.Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos Convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

2. Existe nula tributación cuando el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la renta de las personas físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la renta de no residentes según corresponda.

A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica a un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo”.

Por este motivo, creemos que el carácter restrictivo con el que está formulado el nuevo precepto responde, a la misma finalidad que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, recientemente aprobada: la prevención del fraude y del abuso de derecho<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Esta Disposición en su apartado primero reza de la siguiente forma: “

1. Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble

En el mismo sentido, se acude a la misma solución dada por el ya citado artículo 21.1.b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, salvando así la posible ilegalidad (por vulneración del artículo 14 de la Ley General Tributaria) que podría producirse si se rescatara este precepto del ámbito societario para aplicarlo sin más a la esfera del Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Sea como fuere, como señalaremos más adelante, resulta ciertamente criticable que el legislador (de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal así como de las diversas Leyes de los Impuestos sobre la renta) haya configurado los preceptos objeto de este estudio (por un lado, regulados en la D.A. 1ª de la Ley 36/2006, y por otro, en los artículos 7.p) LIRPF y 21.1.b) TR. LIS) en base a una norma de derecho material, en lugar de establecer una presunción legal *iuris tantum*, admitiendo en consecuencia la prueba en contrario a efectos de destruir la presunción (por cierto, nada racional y lógica) de que determinado país pese a no tener firmado un Convenio de doble imposición internacional con España con cláusula de intercambio de información, sin embargo, sí tiene un impuesto “análogo” o “idéntico” al Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Así por ejemplo, ha sucedido con Costa Rica, en cuanto que la propia Dirección General de Tributos en contestación número 0076/03, de 21 de enero de 2003, ha admitido la existencia de un impuesto de naturaleza personal en dicho país cuando ni siquiera todavía se había firmado el Convenio de doble imposición internacional con España, siendo éste además un caso peculiar en cuanto que como es sabido en este país se sigue un criterio de sujeción de los tributos basado en la fuente y no en la residencia<sup>31</sup>.

---

imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse”.

<sup>31</sup> España con fecha de 12 de julio de 2004 ha firmado un Convenio de doble imposición con Costa Rica. No obstante, todavía no ha entrado en vigor en cuanto que no se ha publicado en el Boletín Oficial de Estado tal como requiere Nuestra Constitución en su artículo 96.

En conclusión, entendemos que habría por tanto que realizarse una interpretación correctiva configurando la presunción, de forma relativa (*o iuris tantum*), y no absoluta (*o iuris et de iure*) al objeto de salvar como veremos su posible inconstitucionalidad, siendo además, respetuoso con el principio de proporcionalidad, en el sentido otorgado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

**c) Los trabajos no pueden realizarse en países calificados como paraísos fiscales**

El legislador también condiciona la aplicación de la exención a que el destino del trabajador sea un país o territorio no calificado como paraíso fiscal.

Como es sabido, la Orden Ministerial aprobada por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio recoge una lista abierta de jurisdicciones o países considerados paraísos fiscales tras la modificación realizada por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero. Así las cosas, la citada norma tiene un carácter dinámico en cuanto que aquellos países o jurisdicciones recogidos expresamente en la lista de treinta y cinco paraísos fiscales pueden salir de la “*black list*” siempre que España firme un Convenio de doble imposición internacional con alguno de ellos con cláusula de intercambio de información. Así, por ejemplo ha sucedido recientemente con Malta y Chipre salvando así la posible incompatibilidad del precepto nacional con el Derecho Comunitario<sup>32</sup>.

En todo caso, nótese que la enumeración por vía reglamentaria de la lista de paraísos fiscales podría resultar por un lado, contraria al principio de legalidad al afectar directamente a uno de los elementos esenciales del impuesto como son los supuestos

---

<sup>32</sup> En el caso del Convenio de Chipre, aunque ya ha sido firmado por las autoridades de ambos países, está todavía a la espera de la fecha de su entrada en vigor (que es la fecha de intercambio de los instrumentos de ratificación), y de la fecha de su aplicación (que normalmente suele ser el 1 de enero del año siguiente a la entrada en vigor).

de exención en atención al artículo 8.1.d) de la Ley General Tributaria<sup>33</sup>.

Por otro lado, la redacción de la norma carece de una lógica jurídica, pues una interpretación de conjunto del precepto podría llevar a pensar que el legislador de renta considera que aquellos países que no tengan firmado un Convenio de doble imposición internacional con España pese a tener un impuesto “idéntico” o “análogo” a nuestro Impuesto sobre la renta de las personas físicas son a priori *paraísos fiscales* lo que resulta además de injusto un dislate jurídico.

En esta línea, podría señalarse que el legislador ha incorporado por inercia esta referencia constituyendo una cláusula de estilo dirigida fundamentalmente a salvaguardar la idea de una legislación precavida<sup>34</sup>. Nótese que lo que le preocupa al legislador es que concurren dos circunstancias: que exista impuesto “análogo o idéntico” en el Estado fuente, y que el lugar de destino no sea un paraíso fiscal, pero en ningún caso que la renta tribute efectivamente en el lugar de desplazamiento, por lo que en puridad, esta disposición no pretende eliminar *ab radice* el riesgo de erosión de bases imponibles en España.

---

<sup>33</sup> El artículo 8.1.d) de la Ley General Tributaria establece que “se regularán en todo caso por Ley: (...) d) el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios fiscales o incentivos fiscales”. Si bien, la posible ilegalidad de la regulación por vía reglamentaria de la lista, antes estática, y ahora dinámica, de paraísos fiscales, podría haberse salvado en parte a través de la regulación actual de la D.A.1ª de la Ley 36/2006, con la referencia expresa ya a nivel legal de que “tendrán la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen”.

<sup>34</sup> Cfr. RAVENTÓS CALVO, S., “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF”, *Quincena Fiscal*, nº 16, 2005, pág. 90.

## **5. TIPOS DE RENDIMIENTOS DE TRABAJO A LOS QUE SE APLICA LA EXENCIÓN**

La redacción del precepto permite acudir a tres interpretaciones distintas respecto al tipo de rendimientos que da cobijo el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto.

En primer lugar, acudiendo a una interpretación laxa del precepto, podría entenderse que el ámbito objetivo de aplicación de la norma admite no sólo rentas del trabajo sino también rendimientos profesionales. Una posición a favor de esta interpretación, podría venir por entender que el precepto hace referencia únicamente a “trabajos” y no a rentas del trabajo, por lo que podría afirmarse que el legislador estaba también incluyendo al trabajo *profesional*. Sin embargo, entendemos que esta primera posición debe descartarse, pues no casaría plenamente con la *ratio* de la norma ni tampoco con la incompatibilidad de la aplicación del régimen de excesos exentos de tributación que como es sabido, únicamente se aplica para trabajadores por cuenta ajena y no por cuenta propia. Sin embargo, el argumento más determinante tiene origen en que el artículo 6 del borrador de Reglamento en su apartado 2. *in fine* hace referencia expresamente a la existencia de un “contrato de trabajo” en las relaciones entre la entidad de destino y el desplazado, lo que invita a pensar que no cabe en estos casos la concurrencia de una relación mercantil.

Nótese que el actual artículo 5 del Reglamento del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, no recoge esta referencia al “contrato de trabajo” por lo que podría realizarse alguna interpretación interesada (aunque en nuestra opinión ciertamente forzada) entendiendo que la normativa vigente permitiría acogerse tanto a trabajadores por cuenta ajena como por cuenta propia (profesionales).

Una segunda interpretación a la que nos alineamos más ajustada al tenor de la redacción del precepto vendría a admitir la aplicación de la exención respecto de la generación de cualquier rendimiento del trabajo y con independencia de la naturaleza

concreta de renta laboral percibida<sup>35</sup>. En consecuencia, siguiendo el brocardo con origen latino ya apuntado, debe señalarse que donde la Ley no distingue, nosotros no debemos distinguir, por lo que debe admitirse cualquier tipo de rendimiento del trabajo ex artículo 17 de la Ley del Impuesto siempre que concurren los demás requisitos de índole cualitativo y cuantitativo que regula el artículo 7.p) del mismo cuerpo legal.

Por último, una interpretación más restrictiva que es la secundada por órganos dependientes de la Administración (v.gr. DGT y TEAC entre otros) defiende que dicho precepto sólo resulta aplicable para los rendimientos del trabajo personal regulados en el apartado primero del artículo 17 de la Ley del Impuesto, excluyendo en consecuencia, los enumerados en el apartado segundo del citado *corpus legis*. Así las cosas, la Dirección General de Tributos ha negado la aplicación de la exención para los miembros de un Consejo de Administración (apartado e) del artículo 17.2 LIRPF)<sup>36</sup>, o

---

<sup>35</sup> Cfr. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, ob. Cit., pág. 673; y GARCÍA CARRETERO, B., “La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización”, ob. cit., pág. 115.

<sup>36</sup> En la contestación número 1087/2003, de 30 de julio de 2003, la Dirección General de Tributos rechaza la aplicación del citado beneficio fiscal por entender que en la actividad laboral que desempeñan los miembros de un Consejo de Administración no cabe predicar los requisitos de dependencia y alteridad que configuran las relaciones por cuenta ajena. De dicha contestación parece deducirse sorprendentemente que las rentas que perciben dichos colectivos no pueden calificarse a juicio de la Dirección General de Tributos de naturaleza laboral. A resultas de la contestación administrativa habría que preguntarse ¿por qué el legislador de renta califica dichas rentas como de naturaleza laboral?..En el mismo sentido, en la contestación a la consulta núm. V1944-05, de 30 de septiembre de 2005 se afirma que “las retribuciones derivadas de su pertenencia a diversos consejos, comités operativos, de auditoría, de adquisiciones y contratos de las sociedades concesionarias, la aplicación de la exención dependerá de que la renta percibida no proceda del ejercicio de funciones de las contempladas en la letra e) del artículo 16.2 del TRLIRPF, ni tampoco por el desempeño de funciones de control y/o supervisión de una empresa sobre sus filiales”.

para pensionistas (apartado f) del artículo 17.2 LIRPF<sup>37</sup>; y por último, para becarios destinados en un centro de estudios, en este último criterio que ha sido refrendado por el TEAC<sup>38</sup>.

## **6. INCOMPATIBILIDAD CON EL RÉGIMEN DE DIETAS Y EXCESOS EXCLUIDOS DE TRIBUTACIÓN**

Con buen criterio, el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto declara incompatible la aplicación de la exención con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto hasta la aprobación del nuevo Reglamento del Impuesto en el artículo 8.A.3.b)<sup>39</sup>. Así las cosas, el trabajador –y no la empresa o entidad- tiene un derecho de opción entre el ejercicio de la exención del artículo 7.p) de la Ley del Impuesto o de la exención por el régimen de excesos del todavía vigente artículo 8.A.3.b) del Reglamento<sup>40</sup>.

---

<sup>37</sup> Vid. contestación número V1684-05, de 5 de agosto de 2005 en la que se excluye la aplicación del citado beneficio fiscal por tratarse de rentas pasivas.

<sup>38</sup> Vid. Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 25 de febrero de 2000 y consultas de la Dirección General de Tributos números 0420/01, 0422/01, de 26 de febrero de 2001 y 0685/01, de 3 de abril del mismo año.

<sup>39</sup> En el Proyecto de Reglamento del Impuesto dicha disposición aparece regulada en el artículo 9.A.3.b) 4º en los mismos términos redactados actualmente: “el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España”.

<sup>40</sup> No debe perderse de vista que la opción fiscal le corresponde ejercitarla al trabajador y no a la entidad pagadora. Así podría suceder que si el trabajador no comunica a la empresa o entidad pagadora cuál es la opción fiscal a la que se acoge entre las dos jurídicamente posibles (exención del artículo 7.p) de la LIRPF, *versus* exención del exceso de dietas percibidas del artículo 8.A de su Reglamento), sea la propia entidad pagadora la que ejercite unilateralmente una de ellas. Con este fin, resultaría aconsejable que en los contratos laborales entre el trabajador (en nuestro caso, el cooperante) y la empresa o entidad (cooperante) se incorporara como anexo una declaración jurada del trabajador en el que el trabajador optara expresamente por la aplicación del artículo 7.p)

La nueva redacción del precepto en la que se condiciona la aplicación de la exención a que en el Estado de desplazamiento del trabajador exista Convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información firmado con España incentiva precisamente a forzar al trabajador a que ejercite obligatoriamente la opción del régimen de excesos ante el incumplimiento de los requisitos que condicionan la aplicación de la exención, por lo que puede afirmarse que para los países emergentes o en vías de desarrollo, que será en la mayoría de las ocasiones donde sea más necesaria la labor realizada por este colectivo de personas, dicha disposición quedará vacía de contenido.

## **B) REQUISITO CUANTITATIVO: RENDIMIENTOS OBTENIDOS CON EL LÍMITE DE 60.100 EUROS**

La nueva Ley 35/2006, del IRPF, fija el límite máximo anual de exención de la renta percibida en 60.100 euros<sup>41</sup>. Además, a diferencia de la redacción de la legislación anterior, se establece un criterio para determinar qué parte de la retribución percibida por el trabajador desplazado se corresponde con los servicios prestados efectivamente en el extranjero. La Ley habilita a que por vía reglamentaria se establezca un criterio para calcular el importe diario exento.

Esto explica que el Proyecto de Reglamento del Impuesto en el apartado segundo del artículo 6 establezca 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 haya estado desplazado al extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Así, 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.

---

LIRPF en detrimento del régimen de dietas excluidas de tributación del artículo 8.A.3.b) del mismo cuerpo legal, o viceversa.

<sup>41</sup> Por su parte, la anterior redacción recogida en el TR. LIRPF fijaba el límite máximo en 60.101,21 euros.

Por último, concluye el Proyecto de Reglamento que cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma además funciones en otra empresa o entidad no residente vinculada, únicamente se tendrán en cuenta las retribuciones correspondientes a las citadas funciones.

En consecuencia, el legislador hace suyo el criterio ya señalado por la Dirección General de Tributos en el que la Administración iluminaba sobre cuál debía ser la fórmula que debía aplicar el trabajador para determinar el criterio de reparto proporcional a efectos de delimitar la parte de renta que queda exenta del Impuesto<sup>42</sup>:

Número de días efectivos de permanencia en el extranjero  
Número total de días naturales (no hábiles) del año

---

<sup>42</sup> Vid. consultas de la Dirección General de Tributos números 2559/2003 y 2572/2003, de 30 de diciembre de 2003; y números 0027/05, de 28 de enero de 2005, 0135/05, de 28 de marzo, y V0551-05, de 31 de marzo del mismo año.

## V. LA ACTUAL REDACCIÓN DEL ART. 7.p) LIRPF A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

### A) PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

El artículo 31 de Nuestra Constitución reconoce el deber de contribuir de acuerdo con un sistema tributario justo inspirado principalmente en la capacidad económica como manifestación del principio absoluto de justicia tributaria. Los supuestos de exención son excepciones precisamente al deber de contribuir, siendo plenamente constitucionales siempre que estén plenamente justificadas (con causa con carácter general en los principios rectores de política-económica de los artículos 39 y ss. de nuestro Texto Fundamental) y siempre que no resulten incompatibles con el principio de proporcionalidad.

Nótese que de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, el recurso de amparo por lesión del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) en relación con el principio de igualdad (art. 14 CE) sólo resulta invocable<sup>43</sup> cuando la discriminación esté fundada en elementos subjetivos<sup>44</sup>, excluyéndose en consecuencia aquellos motivos basados en razones objetivas<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> Nótese que de conformidad con el artículo 53 de Nuestro Texto Fundamental, el recurso de amparo sólo resulta invocable para lesiones a los derechos fundamentales y libertades públicas recogidos en el Capítulo II (artículos 14 – 29) incluyendo además la objeción de conciencia del artículo 30.2 CE, quedando en consecuencia fuera del citado control constitucional el artículo 31.1 CE. Esta circunstancia ha llevado a los contribuyentes a alegar el artículo 14 CE al objeto de evitar que el recurso de amparo quede vacío de contenido en materia tributaria por presuntas lesiones del principio de capacidad económica.

<sup>44</sup> Vid. sobre el particular, la STC. 71/1998, de 30 de marzo (FJ 4º).

<sup>45</sup> En esta línea, el Tribunal Constitucional en la Sentencia nº 164/2005, de 20 de junio, consideró que la ya derogada Ley de renta de 1991 no lesionaba el principio de igualdad cuando restringía el ámbito de aplicación precisamente de la exención regulada en el artículo 9.e) LIRPF de 1991 –actualmente artículo 7.d) LIRPF- a indemnizaciones derivadas de *accidentes*, excluyendo en cambio aquellas que tenían origen en *enfermedades comunes*, pues nos encontrábamos ante una discriminación basada en razones objetivas y no subjetivas que son estas últimas las únicas invocables a través del recurso de amparo.

Probablemente la justificación de que en el precepto se incorpore una medida antiparaíso pueda deberse fundamentalmente a combatir el fraude fiscal, tal y como hemos visto (teniendo en cuenta que esta mención se incluye a partir de lo establecido en la Ley de medidas para la prevención del fraude). No obstante, entendemos que la condición de que haya de ser un país con Convenio firmado con España no justifica *per se* la salvaguarda de la recaudación de Nuestra Hacienda Pública. Dicha medida resulta, en nuestra opinión, desproporcionada sobre la base del respeto al principio de capacidad económica y al Derecho comunitario, tal y como veremos más adelante. Obsérvese que el cumplimiento de este requisito (la concurrencia de Convenio) produce efectos que distorsionan el fin legítimo para el que fue creada la norma. Así las cosas:

- ni es una medida *idónea*, pues existen otros medios de prueba no tan restrictivos para el cumplimiento del fin de la norma (a través de la demostración de cualquier medio de prueba en Derecho, tal como ha subrayado la contestación de

la Dirección General de Tributos en contestación número 135705, de 28 de marzo de 2005);

- ni resulta *necesaria*, pues es suficiente con la prueba efectiva de la existencia de un impuesto “idéntico” o “análogo” para cumplir con el fin de la norma: la internacionalización del capital humano residente en España;
- ni es *proporcionada* en su sentido estricto, en cuanto que resulta discriminatoria perjudicando a los trabajadores que se desplazan a destinos en los que España no tiene firmado convenio. Téngase presente que la mayoría de países en los que operan las ONG’s son países en vía de desarrollo en los que no existe, lógicamente, Convenio de doble imposición. Esta medida además, queda condicionada a la suerte en la negociación y a la voluntad política de los Estados para alcanzar un acuerdo para la firma de un convenio, y alejándose sin embargo de cualquier otro criterio inspirado en la ratio del precepto que como venimos afirmando reside en la internacionalización de nuestros trabajadores fuera de nuestras fronteras.

Además, dicha disposición tal como está estructurada podría afirmarse que tiene un carácter *cuasi sancionador* dado que impide la aplicación de la exención a los trabajadores por el hecho de haber obtenido rentas en países con los que España no tenga suscrito un CDI con cláusula de intercambio de información. Así podría afirmarse que nos encontraremos técnicamente ante una sanción “indirecta” en cuanto que el trabajador que se desplaza físicamente a un Estado con el que España no tiene convenio quedará limitado a practicarse dicho beneficio fiscal por un hecho (como es la firma de un Tratado) que resulta ajeno al ejercicio legítimo de su derecho. De aceptarse por los Tribunales que estamos en puridad ante una sanción objetiva (aunque sea impropia) entendemos que dicha disposición resultaría incompatible con Nuestro Texto Fundamental en cuanto que quedarían cercenados los derechos y garantías de los administrados que deben presidir el procedimiento sancionador (arts. 24-25 CE en relación con los arts. 178 – 182 de la Ley General Tributaria).

Precisamente en la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio, se declaró nula e inconstitucional la Disposición Adicional 4ª de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos (con extensión también al ulterior artículo 14.7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), por vulneración del principio de capacidad económica en cuanto que dicha disposición resultaba desproporcionada respecto al fin que se pretendía: combatir el fraude fiscal. Sin embargo, el Alto Tribunal, entendió que el carácter penalizador de la norma (tal como sucede en el caso que nos ocupa) resultaba desproporcionado con el objeto fin de la norma: combatir el fraude fiscal.

Entendemos que Nuestro Tribunal Constitucional dispone de argumentos suficientes en base a los argumentos recogidos en la Sentencia ya citada de 19 de julio de 2000 para considerar el precepto contrario a Nuestro Texto Constitucional.

## **B) PRINCIPIO DE IGUALDAD**

### **1. Planteamiento**

La disposición objeto de examen podría producir ciertas discriminaciones con otros colectivos de trabajadores desde la

óptica del principio de igualdad proclamado en el artículo 14 de Nuestra Constitución.

Resulta de gran relevancia en el caso que nos ocupa el principio de igualdad para afirmar siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional que una norma no debe establecer diferencias entre diversos sujetos salvo que existan razones para permitir una diferencia de trato. Así, el Tribunal Constitucional tiene una doctrina consolidada sobre la materia en el sentido de entender que no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 de Nuestra Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que puedan considerarse iguales y que carezcan de una justificación objetiva y razonable suficiente de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados<sup>46</sup>.

Analizaremos por ello diversos términos de comparación para adoptar una posición sobre si existe o no diversidad de trato por el legislador de renta en la configuración de los supuestos de exención regulados en el artículo 7 de la Ley del Impuesto.

## **2. Término de comparación con otros países no calificados de “paraísos fiscales”**

En primer lugar, el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas limita el lugar de destino del trabajador a una jurisdicción no calificada de paraíso fiscal. Esta afirmación supone colocar en peor situación a los individuos que trabajan para empresas, v.gr. de Panamá, de Jamaica, o de República Dominicana que a los que lo hagan para Francia o Portugal, aunque ni unos ni otros hayan sido sometidos a imposición alguna en esos países. De ahí que podría señalarse que la mera existencia de un Impuesto sobre la renta de naturaleza análoga al español debería configurarse sin más como requisito suficiente para la aplicación de la exención con independencia de la aplicación o no de ese impuesto al caso concreto y de si nos encontramos ante un paraíso fiscal.

---

<sup>46</sup> Véase entre otras, las Sentencias del Tribunal Constitucional 22/1981, de 2 de julio; 3/1983, de 25 de enero; 76/1983, de 5 de agosto; 76/1990, de 26 de abril; 110/1993, de 25 de marzo; 193/2004, de 4 de noviembre; y 10/2005, de 20 de enero.

### **3. Término de comparación con funcionarios pertenecientes a organismos dependientes de la Administración Pública**

Por otro lado, también la norma objeto de análisis produce una diversidad de trato entre aquellos asalariados que trabajan para entidades sin ánimo de lucro (v.gr. ONG's), de otros tipos de colectivos (como v.gr. funcionarios) que prestan un servicio directamente o indirectamente a través de entidades o agencias dependientes de la Administración Pública (v.gr. la Agencia Estatal de Cooperación Internacional –AECI-, o la Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas –FIIAPP-).

Precisamente, la FIIAPP planteó a principios del año 2005 una consulta respecto a la posibilidad de que las cantidades que cobran determinados consejeros pertenecientes a esta Fundación Pública para llevar a cabo un programa de hermanamiento (denominado “twinning”) enmarcado en un programa “Phare” de la Comisión Europea al objeto de ayudar a los países candidatos a la adhesión a la Unión Europea para que modernicen sus instituciones y Administraciones Públicas con el fin de adaptarlas al acervo comunitario pudieran ser merecedoras de la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la ley del Impuesto. Y la Subdirección General de Política Tributaria ha contestado positivamente a esta consulta permitiendo en consecuencia la aplicación del citado beneficio fiscal<sup>47</sup>.

No obstante, debe reconocerse que de la lectura de la contestación realizada por la Dirección General de Tributos se desprende que la exención de la renta percibida por dicho colectivo quedará en todo momento condicionada al cumplimiento de los requisitos que regula el artículo 7. p) de la Ley del Impuesto.

Por consiguiente, entendemos que no puede alegarse discriminación por razones subjetivas dependiendo de la naturaleza pública o privada de la entidad para la que presta sus servicios el trabajador. Así las cosas, no puede decirse que existe un agravio comparativo entre funcionarios públicos respecto de trabajadores que realizan su actividad en entidades privadas (con o sin ánimo de lucro) tal como sucede en el caso en cuestión, pues estos colectivos

---

<sup>47</sup> Vid. contestación a consulta nº V0551-05, de 31 de marzo de 2005.

(funcionarios, trabajadores de empresas privadas –v.gr. sociedades limitadas y anónimas- y trabajadores de empresas privadas sin ánimo de lucro –fundaciones y asociaciones-) están sujetos a los mismos requisitos.

Razones de justicia avalan que el legislador de renta otorgara incluso un trato de favor a los trabajadores o cooperantes en organizaciones sin ánimo de lucro respecto de los que desempeñan su puesto de trabajo en entidades en las que no concurre esta característica, no sólo respecto al fin u objeto social que realizan unas y otras, sino también respecto de las retribuciones que perciben los trabajadores de estas organizaciones que son con carácter general ostensiblemente más modestas que las que se obtienen en cualquier otro tipo de entidad con ánimo de lucro. Esta interpretación sería acorde con la justificación y espíritu del régimen fiscal especial establecido por el legislador de sociedades para las entidades sin ánimo de lucro. Así, en unos casos se declaran como entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades (arts. 120 a 122 TRLIS); y en otros, cuando cumplan determinados requisitos, como entidades de exención plena, en los términos de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos. Incluso, en el IVA se otorga un tratamiento especial, también de exención, a los establecimientos y entidades de carácter social, declarando su exención siempre y cuando se cumplan, también, algunos requisitos (art. 20.Tres LIVA).

#### **4. Término de comparación con personas que participan en misiones internacionales de paz, o labores humanitarias en los términos establecidos en el artículo 7.o) de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas**

Por último, también podría establecerse una discriminación con respecto a las indemnizaciones y gratificaciones extraordinarias que satisface el Estado español a los miembros de misiones internacionales de paz o humanitarias por el desempeño de su puesto de trabajo o como consecuencia de daños personales ex artículos 7.o) LIRPF y 4 del Reglamento del Impuesto<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> El artículo 5 del Proyecto de Reglamento regula esta disposición en los mismos términos.

En nuestra opinión, en estos términos de comparación sí entendemos que se establece una discriminación por razones subjetivas que atenta palmariamente al principio de igualdad del artículo 14 de Nuestra Constitución, dado que esta disposición no establece ningún límite cuantitativo ni cualitativo a diferencia del supuesto objeto de nuestro análisis.

Concurre en consecuencia una discriminación pues nos encontramos ante términos de comparación semejantes en cuanto que los cooperantes de una ONG realizan al igual que los miembros de misiones internacionales una labor humanitaria y no existe fundamentación jurídica alguna que justifique esta diferencia de trato. Nótese que la renta que perciban los cooperantes quedará sólo exenta si no supera los 60.100 euros y siempre que su destino sea un país que tenga firmado un Convenio de doble imposición con España, a diferencia de los miembros de misiones humanitarias y de paz, que quedan exentos *sine conditio*.

### **C) DERECHO A LA PRUEBA**

Resultaría coherente con la *ratio* de la norma que la normativa excluyera de su aplicación a los trabajadores que se desplazaran a paraísos fiscales, si el fin que pretende el legislador reside en fomentar el traslado al exterior de capital humano residente en España, pero carece en nuestra opinión de racionalidad limitar la aplicación de la exención a la concurrencia de un Convenio de doble imposición firmado por España. Configurada así la norma se está *considerando* (sin prueba en contrario) de acuerdo al artículo 7. p) que aquellos países que no tienen suscritos convenios con España son técnicamente paraísos fiscales. Este argumento llevándolo hasta sus últimas consecuencias nos llevaría al dislate jurídico -en base a los más de 80 Convenios de doble imposición que ha firmado España con otros Estados- de considerar paraíso fiscal al resto de países del mundo que no han suscrito convenio con nuestro país.

El error del legislador reside en que ha creado una relación de causa-efecto que carece de fundamento jurídico. Así, el razonamiento al que pretende llegar la norma es que todos aquellos países que no tienen Convenio firmado con España carecen de impuestos personales de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre la renta española por consiguiente, son a efectos de la norma que acaba de entrar en vigor técnicamente paraísos fiscales:

---

No existencia de CDI =  
Inexistencia de impuestos personales sobre la renta =  
Paraíso fiscal

---

Se trata de una ficción jurídica (*fictio iuris*) que lesiona el derecho a la prueba en cuanto que ni siquiera la norma admite la prueba en contrario.

Esta deducción resulta ciertamente desafortunada, pues ni en la generalidad de los supuestos se cumple. Entonces habría que entender que todos aquellos países que no tengan firmado un Convenio de doble imposición con España son jurisdicciones de nula tributación que merecen ser penalizadas fiscalmente. Obsérvese que no parece que pueda deducirse precisamente este criterio de una lectura de la Orden Ministerial 1080/1991 que regula la relación de países que a efectos de nuestro ordenamiento tributario son considerados paraísos fiscales.

Nótese que en numerosas ocasiones el legislador permite la prueba en contrario a los efectos de no lesionar el derecho a la prueba y el principio de capacidad económica. Podría en esta línea, v.gr. citarse el artículo 14.1.g) de Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al prescribir que “los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, *excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.*”

Nótese que las presunciones se utilizan en el ámbito tributario para facilitar la carga de la prueba, pero en ningún caso para restringirla con riesgo de lesionar el derecho constitucional a la prueba del artículo 24 de Nuestra Carta Magna.

En consecuencia, resulta cierto que la existencia de Convenio de doble imposición firmado entre España y el lugar de destino del desplazado permite afirmar que

concorre con seguridad un impuesto “similar” o “idéntico” a nuestro IRPF, pero no es una prueba definitiva, y lo más relevante restringe la posibilidad de que por otro medio de prueba válido en Derecho se llegue a la misma conclusión. En un mundo globalizado resulta sorprendente que el legislador español se aferre a la configuración de una norma de derecho material, en lugar de una presunción *iuris tantum* más acorde con el principio de capacidad económica y el derecho a la prueba proclamados en los artículos 24 y 31.1 de Nuestra Constitución.

Así por ejemplo, la legislación portuguesa regula también ciertas normas antiparaíso si bien admite la prueba en contrario en aras de ser respetuoso con la Constitución de 25 de abril de 1976 de aquél país. En esta línea, al igual que existe en nuestra legislación de conformidad con el artículo 93 de la Ley del IRPF (anterior artículo 9.5 TR. LIRPF), la normativa vecina también recoge una norma de “cuarentena fiscal” para desincentivar los traslados de residencia hacia paraísos fiscales. No obstante, la normativa portuguesa admite la prueba en contrario a través de la existencia real de un contrato de trabajo para destruir la obligación del administrado de quedar sujeto durante cinco años al Impuesto sobre la renta portugués.

E incluso el legislador en otras ocasiones sólo impone como condición sin ningún límite adicional que precisamente exista un Impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto tal como sucede en el artículo 80.1.a) de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas que permite al contribuyente practicarse la deducción por doble imposición jurídica “por el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero *por razón de un Impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no residentes* sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales”.

En esta misma línea, el artículo 31 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece la posibilidad de practicarse la deducción por doble imposición jurídica a través de la minoración “del importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero *por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este*

*Impuesto.* Y siendo de aplicación un Convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del Impuesto que corresponda según aquél”.

En conclusión, no encontramos justificación para la existencia de esta diversidad de trato en cuanto que en los supuestos de deducción por doble imposición jurídica tanto para personas físicas como a nivel societario no se establece como condición para la aplicación de la deducción la concurrencia de un convenio firmado por España con el lugar de origen de la renta. Y en todo caso, el legislador del Impuesto sobre la renta al incorporar en el presupuesto de hecho de la norma un mecanismo probatorio debería admitir enervar la presunción recayendo la carga de la prueba en el contribuyente que deberá acreditar o bien:

- la existencia en el país de destino del citado impuesto “análogo” o idéntico” al que alude la norma, o bien,
- probar un “motivo económico válido” en el desplazamiento del trabajador al lugar de destino<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> La referencia al “motivo económico válido” no resulta desconocida para el Legislador. Así las cosas, v.gr. tras la nueva redacción dada por el artículo 1º precisamente de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el apartado 1 del artículo 8 establece que “la Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición Adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrollo en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a *motivos económicamente válidos* (la cursiva es nuestra) y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

También en el artículo 96.2 del Texto Refundido de la misma Ley del Impuesto sobre Sociedades se establece que el régimen

#### **D) PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA**

Por último, se lesiona también el principio de seguridad jurídica en cuanto que la decisión de si las rentas resultan o no exentas queda al arbitrio de cada una de las Delegaciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que de forma aleatoria aceptan en unos casos, y en otros se rechaza sin fundamentación jurídica alguna la solicitud formal de exención o del recurso de reposición que presente en su caso el administrado.

Esta disparidad de criterios entre unas y otras Delegaciones de la Agencia Tributaria produce una gran incertidumbre jurídica que resulta incompatible con el principio constitucional del artículo 9.3 de Nuestra Carta Magna.

Sería por consiguiente deseable que en un tiempo razonable se dicte un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio del artículo 242 de la Ley General Tributaria en aras de conseguir la deseable seguridad jurídica en este terreno.

---

especial que establece el capítulo VIII del citado cuerpo normativo “no será aplicable cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”.

E igualmente, el artículo 15.1 de la Ley General Tributaria también califica de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (anteriormente fraude de ley tributaria) cuando los actos o negocios realizados por el contribuyente sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y *de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios*”.

## **VI. LA ACTUAL REDACCIÓN DEL ART. 7.p) LIRPF A LA LUZ DEL DERECHO COMUNITARIO**

### **A) SU INCOMPATIBILIDAD CON LAS LIBERTADES COMUNITARIAS**

Esta disposición discrimina a efectos de la aplicación de la exención entre países o no firmantes con España de un Convenio de doble imposición internacional, lo que podría resultar contrario a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de personas respecto de aquellos Estados pertenecientes a la Unión Europea que no tuvieran firmado Convenio con nuestro país. En la actualidad, de los países pertenecientes a la Unión Europea sólo queda Chipre por firmar Convenio de doble imposición con nuestro país<sup>50</sup>.

Así las cosas, podría afirmarse en base a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que las limitaciones que recoge la Ley de renta respecto a países de la Unión Europea sin convenio firmado con España (como sucede hasta la fecha como venimos señalando con Chipre) produciría una discriminación incompatible con la libertad de establecimiento y la libre circulación de personas<sup>51</sup>.

### **B) PONDERACIÓN DE LA MEDIDA ANTIABUSO EN BASE AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

Como se ha advertido anteriormente, la medida introducida en la LIRPF que requiere para la aplicación de la exención del artículo 7.p) que España haya suscrito un Convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información, tiene como objeto prevenir el fraude fiscal, evitando que las empresas paguen rendimientos a sus trabajadores a través de entidades situadas en

---

<sup>50</sup> En puridad, el Convenio con Chipre ya está firmado a falta su ratificación y publicación en el BOE, si bien técnicamente no ha entrado en vigor todavía a falta del cumplimiento de estos dos últimos requisitos.

<sup>51</sup> Vid. entre otros, los asuntos Biehl (C-175/88), Wielockx (C-80/94), Asscher (C-21/94), y Gerritse (C-234/01) respecto de la libre circulación de personas; y Avoir fiscal (C-270/83), Saint Gobain (C-307/97), Commerzbank (C-330/91), Futura Participations (C-250/95), Amid (C-141/99), Royal Bank (C-311/97) y Lankhorst (C-324/2000) respecto de la libertad de establecimiento.

el extranjero, en países de baja o nula tributación.

El legislador español, sin embargo, no presume sino asienta legalmente el criterio de que existe fraude cuando los rendimientos se obtienen en un país con el que España no tiene suscrito el citado Convenio de doble imposición. Esta afirmación lleva en consecuencia a configurar una auténtica norma de derecho material o ficción jurídica (de imposible destrucción). En este sentido, deberíamos plantearnos si esta medida es objetivamente justificable, racional y proporcionada y garantiza la seguridad jurídica, en los términos establecidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En la Sentencia *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General y Federation of Technological Industries y otros*, de 11 de mayo de 2006 (asunto C-384-04) el Tribunal tuvo ocasión de valorar la medida introducida por el Reino Unido, para evitar un fraude específico en el ámbito del IVA, consistente en la declaración de responsables tributarios, de forma solidaria, a los sucesivos proveedores en el caso de impago del IVA (y respecto de determinados bienes).

Con independencia de la medida citada, queremos destacar cómo el Tribunal de Justicia advierte que las medidas antifraude deben respetar determinados principios generales del Derecho. En concreto, el *principio de proporcionalidad*. En la Sentencia *Molenheide*, de 18 de diciembre de 1997 (as. Acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96) dotó de contenido al principio citado, afirmando que si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin ni causar menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria (apartado 47).

Además, para el TJCE la clave del respeto a este principio se encuentra en el juego de las *presunciones* en los ordenamientos internos. Las presunciones utilizadas por el legislador deben encontrar un límite en el principio de proporcionalidad. Y son justamente, las *iuris et de iure* las menos respetuosas con el citado principio: “a diferencia de una presunción *iuris tantum*, una presunción *iuris det de iure* iría más allá de lo que es necesario para

garantizar una recaudación eficaz y menoscabaría el principio de proporcionalidad, en la medida en que no permitiría al sujeto pasivo aportar la prueba en contrario bajo el control jurisdiccional” (apartado 52).

En la sentencia de 11 de mayo de 2006 señalada más arriba el TJCE da una vuelta de tuerca más a esta cuestión. En concreto, la idoneidad de las presunciones como mecanismo de lucha contra el fraude fiscal. En esta sentencia se considera que (apartado 32 y 35):

1. Las presunciones deben estar *basadas en circunstancias claramente reveladoras del fraude*. Se pudiera afirmar, en el caso que nos ocupa, que, sin embargo, el hecho de percibir rendimientos en un país extranjero con el que España no tenga suscrito un CDI no revela, por sí solo, la existencia de fraude.

2. Las presunciones *deben ser fácilmente rebatibles*. Es decir, no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario. Debe tenerse en cuenta que la prohibición de prácticas abusivas no es invocable simplemente porque exista una mera sospecha de que una actividad económica no tiene otra justificación que la simple obtención de ventajas fiscales. Conviene advertir cómo también el Tribunal ha reconocido, también, un derecho de los contribuyentes a la optimización fiscal (vid. Sentencia Halifax, de 21 de febrero de 2006 (As. C-255/02)).

## VII. CONCLUSIONES

**Primera.-** Los cooperantes que ejercen una actividad laboral en el extranjero tienen derecho a la exención del artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- realización efectiva del trabajo en el extranjero;
- el trabajo sea prestado para una empresa, o entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero;
- se aplique en el lugar de destino un impuesto “análogo” o “idéntico” al Impuesto sobre la renta español, considerándose que se cumple esta condición cuando exista Convenio de doble imposición firmado por España con el Estado del desplazamiento;
- ha de tratarse de cualquier rendimiento del trabajo de los regulados en el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la renta (aunque la Administración sólo admite los enumerados en el apartado primero);
- los trabajos no pueden realizarse en países calificados como paraísos fiscales de acuerdo con la lista negra recogida de forma reglamentaria;
- resulta incompatible la exención con el régimen de excesos de dietas excluidos de tributación;
- el límite máximo de renta exenta es de 60.100 euros.

**Segunda.-** El artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la renta discrimina sin justificación alguna a las personas asalariadas que se trasladan efectivamente al extranjero para desempeñar su puesto de trabajo dependiendo de que España tenga o no firmado un Convenio de doble imposición internacional con el país de destino. Queda así condicionada la aplicación del beneficio fiscal a la libre voluntad política del Estado español para alcanzar un acuerdo con objeto de firmar un Convenio de doble imposición desnaturalizando la *ratio* del precepto: la internacionalización de los trabajadores que residen en España.

Esta condición (existencia de CDI) que, en principio tiene como objeto prevenir el fraude fiscal, resulta contraria al derecho comunitario. Concretamente, vulnera el principio de proporcionalidad, al establecer una presunción difícilmente rebatible (que el Estado de la fuente se considere paraíso

fiscal cuando no tenga suscrito un CDI con cláusula de intercambio de información) y no estar fundamentada en circunstancias claramente reveladoras del fraude (el hecho de percibir rendimientos en un país extranjero que no tiene CDI con España no revela, por sí solo, la existencia de fraude).

**Tercera.-** El artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la renta discrimina en base a la doctrina del Tribunal Constitucional a las personas asalariadas y en particular a los cooperantes que trabajan para entidades no gubernamentales en relación con los funcionarios públicos que realizan una misma misión humanitaria y que sin embargo, quedan exentos sin ninguna condición por las indemnizaciones o gratificaciones que perciban en el desempeño de esta función de acuerdo con el artículo 7.o) LIRPF. Este motivo de inconstitucionalidad podría salvarse fácilmente ampliando el ámbito de aplicación de la exención del apartado o) del artículo 7 LIRPF también a otras personas (no necesariamente funcionarios) que realicen labores de cooperación internacional y misiones humanitarias.

**Cuarta.-** El artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la renta lesiona el principio de capacidad económica en atención a la doctrina de nuestro más Alto Tribunal al tratarse de una medida que no resulta ni idónea, ni necesaria para alcanzar su fin: la internacionalización del personal laboral residente en España, además de resultar desproporcionada en su sentido estricto. Nótese que la norma queda vacía de contenido para países emergentes o en vías de desarrollo, pues se da la paradoja de que la configuración de la norma excluye de plano la aplicación de la exención a trabajadores que realicen su labor en Estados que no tengan convenio de doble imposición firmado con España, siendo precisamente en estos países subdesarrollados sin convenio donde más se requiere el concurso de los cooperantes.

**Quinta.-** El artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la renta restringe el derecho de prueba en cuanto que no permite acreditar que el Estado del desplazamiento del trabajador a pesar de no tener convenio sí dispone de un impuesto “análogo” o “idéntico” a nuestro Impuesto sobre la renta. E incluso, sería deseable que la norma permitiera que el contribuyente acreditase que el desplazamiento al lugar de destino (pese a no tener convenio con España) no tiene como

objeto un ahorro fiscal, sino propiamente un motivo económico válido en los términos que regula con carácter general el artículo 15 de la Ley General Tributaria, y la Ley de prevención del fraude fiscal, y con carácter específico el artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

**Sexta.-** La no admisión de prueba en contrario podría llevar a convertir dicha norma en una sanción *indirecta* que podría resultar incompatible con el artículo 24.2 y 25 de Nuestra Constitución.

**Séptima.-** La disparidad de criterios entre las distintas Delegaciones de la Agencia Tributaria produce incertidumbre jurídica sobre la apreciación de si concurren los presupuestos de hecho para el reconocimiento de la exención entre los distintos potenciales beneficiarios de la aplicación del beneficio fiscal.

**Octava.-** La aplicación de medidas antiparaíso sobre algún Estado miembro de la Unión Europea que no tenga firmado Convenio de doble imposición con nuestro país (tal como sucede actualmente con Chipre) resulta incompatible con el Derecho Comunitario al lesionar la libre circulación de personas y la libertad de establecimiento y el principio de proporcionalidad, en los términos señalados.

En Madrid, a 15 de marzo de 2007

Pablo Chico de la Camara

Mercedes Ruiz Garijo

## **VIII. CONTESTACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS A CONSULTAS TRIBUTARIAS**

- Nº 2130/1999, de 11 de noviembre de 1999.
- Nº 701/2000, de 27 de marzo de 2000
- Nº 87/2000, de 30 de noviembre de 2000.
- Nº 0420/01, de 20 de febrero de 2001.
- Nº 0421/01, de 20 de febrero de 2001.
- Nº 0685/01, de 3 de abril de 2001.
- Nº 0060/02, de 21 de enero de 2002.
- Nº 331/02, de 4 de marzo de 2002
- Nº 0864/02, de 4 de junio de 2002.
- Nº 1106/02, de 19 de julio de 2002.
- Nº 46/02, de 10 de septiembre de 2002.
- Nº 0076/03, de 21 de enero de 2003.
- Nº 1087/2003, de 30 de julio de 2003.
- Nº 1781/2003, de 31 de octubre de 2003.
- Nº 2559/03, de 30 de diciembre de 2003
- Nº 2572/03, de 30 de diciembre de 2003.
- Nº 0027/05, de 28 de enero de 2005.
- Nº 0135/05, de 28 de marzo de 2005.
- Nº V0551-05, de 31 de marzo de 2005.
- Nº 0187/05, de 2 de mayo de 2005.
- Nº 1073/05, de 14 de junio de 2005.
- Nº 0218-05, de 16 de junio de 2005.
- Nº 0222-05, de 24 de junio de 2005.
- Nº V1684/05, de 5 de agosto de 2005.
- Nº 0244-05, de 5 de agosto de 2005.
- Nº V1944-05, de 30 de septiembre de 2005.
- Nº V1931-06, de 27 de septiembre de 2006.

## **IX. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

- CAZORLA PRIETO, L. M<sup>a</sup>. y PEÑA ALONSO, J.L.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1999
- CORDÓN EZQUERRO, T. “Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero”, *Manual del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, IEF, Madrid, 2005, págs. 167 y ss.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “¿crisis del criterio de la residencia habitual?. Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente”, *Revista de Contabilidad y tributación*, números 257-258, 2004, págs. 65 y ss.
- GARCÍA CARRETERO, B. *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, AEDAF, Madrid, págs. 106 y ss.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero. Redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de LIRPF.”. *Informe de la AEDAF. Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 15/06, págs. 27 y ss.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M<sup>a</sup>., “La exención en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas de rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero”, *Crónica Tribuaria*, nº 96, 2000, págs. 79 y ss.
- MATA RODRÍGUEZ, M.: “IRPF y nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes: tratamiento fiscal de las retribuciones pagadas en España a los Trabajadores trasladados, destinados o desplazados al extranjero”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 22/1999.
- MIGUEL MONTEERRUBIO, M. DE, “Tributación en España de los trabajadores desplazados”, en la obra colectiva dirigida por J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA y A. FERNÁNDEZ PRIETO, *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, 2003, págs. 135 y ss.

- RAVENTÓS CALVO, S. “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF”, en *Quincena Fiscal*, nº 16, 2005.