

2021



**PROPUESTA PARA DEBATIR EN EL
PLENO DEL CONSEJO DE PERSONAL**

**IRPF en
Misiones Internacionales**





Propuesta

Que se incluya en la próxima Ley de Presupuestos Generales del Estado, o en su defecto en la Ley de acompañamiento a los mismos, modificación legislativa para que se declaren exentas de tributación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) los rendimientos del trabajo devengados durante los días de estancia en el extranjero por parte del personal que participa en misiones en el exterior y que cumpla los requisitos señalados en el artículo 7.p de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Como consecuencia de lo anterior, el organismo pagador del Ministerio de Defensa ajustará en cada caso las retenciones correspondientes de IRPF en el caso que las haya practicado, en caso contrario las dejará exentas.

Que, para mayor claridad dispositiva, se interese la modificación del art. 7p de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, añadiendo la frase siguiente: "*Los requisitos 1 y 2 anteriores se entenderán cumplidos por los miembros de las Fuerzas Armadas y de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado participantes en misiones internacionales, de paz o humanitarias*".

Que a los militares desplegados en la República del Líbano en la Operación Libre Hidalgo, en virtud del convenio y acuerdo vigentes, se le considere que estarían exentos de la tributación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Justificación

PRIMERO. – El Ministerio de Defensa elevó consulta sobre este asunto a la Dirección General de Tributos el 23 de julio de 2020 (reiterada el 23 de septiembre, el 26 de octubre de 2020 y de nuevo el 11 de marzo de 2021) sin que hasta la fecha esta asociación tenga constancia de haberse recibido respuesta o directriz alguna por parte de órgano alguno del Ministerio de Hacienda. Un silencio de más de un año no tiene explicación en el siglo de las comunicaciones instantáneas, y estando en la actualidad realizándose los trabajos de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2022, resultan el marco adecuado para actualizar la normativa que resuelva el problema, máxime en la grave situación que sufren las retribuciones del personal militar, que se ve abocado a participar en largas misiones internacionales que representan largas ausencias de las familias, que bien merecen una compensación.

SEGUNDO. - En esta propuesta no se demanda ningún dinero adicional al que corresponde al personal por su participación en una misión internacional, sólo se pide que se cumpla la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de IRPF y se declaren exentas las cantidades percibidas por las nóminas durante este periodo, en consonancia con el artículo 7.p de la citada ley. Esto supondría el ajuste de las retenciones por parte del Ministerio de Defensa como pagador y no tener que solicitarlas a la AEAT como viene sucediendo hasta el momento, incurriendo los afectados en gastos de asesoría fiscal, traductores, etc. El agilizar esta medida supondría el dotar a la familia del interesado de las partes no retenidas de las nóminas y el posterior ajuste de la retención, vía regularización, hasta la finalización del ejercicio fiscal.

Respecto al resto de las retribuciones propias de misiones, el artículo 7.o declara exentas: "o) Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación



en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan”, y el artículo 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 2 de febrero, las dietas con un máximo de nueve meses.

El artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de IRPF dice que estarán exentas las siguientes rentas:

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

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

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

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

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

En relación con el requisito 1º, conviene aclarar que los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero lo constituyen las percepciones salariales de los integrantes de las misiones que son desplazados para prestar sus servicios en una entidad extranjera, es decir, las nóminas que recibe por su trabajo habitual en España, las percibe ahora por su trabajo en el extranjero.

Para su aplicación, en primer lugar, hay que ser residente fiscal en España, circunstancia que cumplen todos y cada uno de los integrantes de estas misiones, según el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de IRPF:

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.



b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

En segundo lugar, que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente, si bien también es admitida la circunstancia de que se efectúen para otros Estados aunque se beneficie también el Estado español, según Jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencia 428/2019, de 28 de marzo de 2019), así lo estima en su criterio interpretativo "*... El artículo 7, letra p), LIRPF, resulta aplicable a los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades...*".

La consideración de entidad no residente queda clara en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) nº 2625/2018 de 16 de enero de 2019, relativa a los Guardias Civiles incorporados al proyecto FRONTEX de la Unión Europea indicando:

"...En el caso aquí examinado el trabajador que realiza su labor en el extranjero es un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español. Está, pues, al servicio de la Administración General del Estado y se desplaza a un país tercero participando en una Misión de la Unión Europea coordinada por la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores de los Estados Miembros de la Unión Europea, conocida comúnmente como FRONTEX... "

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

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

Abundando, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia en su resolución de fecha 18 de abril de 2018, avalada por la sentencia del TEAC anterior, indica: "*... Pero, en definitiva, se trata de trabajos prestados por el empleado público para una entidad extranjera, que es la Administración pública extranjera o el Organismo internacional bajo cuyo encargo se trabaja, en el marco del correspondiente acuerdo suscrito con el Estado español. Por tanto, el beneficiario del valor generado por el trabajo prestado por el contribuyente en cuestión no es el Estado español, sino el organismo internacional o el Estado extranjero. En este caso, la misión de la Unión Europea en la República Centroafricana (EUFOR RCA), contribuyó a proteger a la población y facilitó el retorno de desplazados así como la reactivación de la actividad económica..."*

En relación con el requisito 2º, la delimitación de la territorialidad a tener en cuenta, resulta ser que el territorio de realización de los trabajos es el lugar en que estos se materializan,



independientemente del país destinatario de la operación, como así resuelve la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1743-15, siendo la descripción de los hechos: *“El consultante trabaja y reside en España. En el año 2014, participó en el proyecto de elecciones de Iraq que fue contratado a la empresa en la que trabaja por un organismo público iraquí, cuyos preparativos se realizaron en diversos países. En virtud de dicho contrato, la empresa del consultante procedió a emitir las correspondientes facturas.*

Los trabajos realizados físicamente en Suecia fueron para participar en el control de calidad de la fabricación de tarjetas identificativas para el censo de votantes y los realizados en Iraq fueron para proporcionar soporte experto al proceso de elecciones”.

En la resolución hace referencia a que por los trabajos realizados en Suecia, opera el convenio de doble imposición mientras que para los realizados en Iraq la posible existencia de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga, estableciendo: *“...considerándose cumplido en particular 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, circunstancia que se cumple en el caso de Suecia.*

Por lo que se refiere a Iraq, en la actualidad, España no tiene vigente un convenio para evitar la doble imposición con dicho país, por lo que en este caso se deberá analizar si en Iraq se aplica un impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF. Asimismo, dicho país no tiene la consideración de paraíso fiscal según lo dispuesto en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (BOE del 13 de julio)...”.

Vemos pues que, para una misma misión, dependiendo del lugar en el que se efectúen los trabajos, puede operar un convenio de doble imposición internacional, un impuesto de naturaleza idéntica o análoga o incluso que se trate de un paraíso fiscal. En el primer caso la exención sería automática, en el segundo queda a criterio de la Dirección General de Tributos la constatación de la naturaleza idéntica o análoga del impuesto y en el tercero no existiría.

Una vez se hubiera establecido la exención, a las rentas generadas durante la estancia en el extranjero como consecuencia de la misión no se les debe practicar retención, en consonancia con el artículo 75.3 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, Reglamento del IRPF, y en el caso que se hubieran efectuado, se debe proceder a la regularización en la forma indicada en el artículo 87 de dicho reglamento.

TERCERO. - Como se ha comentado en el punto anterior, el lugar de realización de los trabajos, independientemente del organismo para el que se trabaje, configura decisivamente la aplicación de la exención. Se da en numerosas ocasiones, dentro de una misma misión, que los contingentes de tropas se encuentren destacados en varios países, lo cual ocasiona que puede existir un convenio de doble imposición en uno, en otro un sistema fiscal sobre el que tenga que decidir la Dirección General de Tributos sobre si es análogo y un tercero que sea un paraíso fiscal. En definitiva, puede darse que para una misma operación para unos se trate de rentas exentas y para otros no. Normalmente, será un no, precisamente para los destacados sobre el terreno más conflictivo.

Por ejemplo, la propia Resolución del TEAR de Valencia de fecha 18 de abril de 2018, aludida anteriormente. En ella, un militar que formaba parte de la operación EUFOR REPUBLICA CENTRO AFRICANA se encontraba destinado en el Cuartel General de la operación en Larissa (Grecia) concediéndosele la exención puesto que además de cumplir con el resto de los requisitos existe convenio de doble imposición con Grecia. En cambio, sus compañeros destinados en el propio país objeto de la misión no pueden acogerse a esta resolución puesto que no hay convenio que opere con el Estado español. En este caso, se debería



recopilar el impuesto sobre la renta del lugar, hacer una traducción (en ocasiones se solicitan juradas, con el sobrecoste que conlleva), recopilar resoluciones que justifiquen el desplazamiento y naturaleza de la misión, nóminas y esperar a que resuelva la DGT, con el consiguiente coste e incertidumbre.

No parece muy apropiado que estas incertidumbres y dificultades de carácter administrativo tengan como resultado que el personal que participa en una misión internacional, que se separa de su familia durante largos meses con los inconvenientes reseñados en el apartado primero, que pone en ocasiones su vida en riesgo por las labores que toca realizar... tenga que dejar de acogerse a una normativa fiscal que es beneficiosa para su economía familiar. Y en caso de querer reclamar lo que en justicia le pertenece, que no es un privilegio sino el estricto cumplimiento de la normativa fiscal, tenga que iniciar por su cuenta un proceso largo y farragoso. Teniendo en cuenta la grave situación (calificación efectuada por la Comisión de Defensa del Congreso de los Diputados en su dictamen de 21 de febrero de 2018) en la que se encuentran las retribuciones de los militares esta realidad no deja de ser una gran injusticia.

Esta distorsión se solucionaría con la adición al art. 7.p de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de IRPF de la siguiente frase tras el segundo requisito: "Los requisitos 1 y 2 anteriores se entenderán cumplidos por los miembros de las Fuerzas Armadas y Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado participantes en misiones internacionales, de paz o humanitarias".

CUARTO. - Con referencia a Los militares españoles desplegados en la República del Líbano en la Operación Libre Hidalgo, éstos se encuentran bajo cobertura de Naciones Unidas, lo realizan en UNIFIL (La Fuerza Provisional de las Naciones Unidas para el Líbano), creada el 19 de marzo de 1978 por acuerdo del Consejo de Seguridad de la ONU, por las resoluciones 425 (1978) y 426 (1978).

A su vez, el personal militar de los contingentes nacionales asignados al elemento militar de UNIFIL tienen los privilegios e inmunidades específicamente establecidos en el *"Acuerdo entre las Naciones Unidas y el gobierno del Líbano en relación con el status de las fuerzas provisionales de Naciones Unidas en el Líbano" (SOFA)*. Acuerdo por el que los miembros de UNIFIL estarán exentos de tributación sobre la paga y emolumentos recibidos de Naciones Unidas o de un Estado participante y de cualquier ingreso recibido desde fuera de Líbano. Por lo que les resulta aplicable la Convención de Naciones Unidas y el Acuerdo de Naciones Unidas y Líbano. Según el principio de extraterritorialidad recogido en ambos documentos, el trabajo se realiza para la ONU, (como es sabido, con establecimiento permanente fuera de España). Además, y de acuerdo a la Consulta Vinculante V3230-17, entre otras, al existir un convenio suscrito en entre la ONU y el Líbano (SOFA) por el cual, se vinculan con el Líbano las naciones, como España, participantes en UNIFIL con el Líbano, dándose los requisitos necesarios descritos en las consultas vinculantes V3230-17 y V1166-8, por lo que los militares españoles desplegados en el Líbano, (UNIFIL), estarían exentos de la tributación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), los rendimientos del trabajo devengados durante los días de estancia en el Líbano, y por tanto, a efectos de IRPF no se puede considerar que el trabajo se ha realizado en Líbano, país incluido en la lista de paraísos fiscales aprobada por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.