

La exención del artículo 7 p) de la LIRPF en el laberinto: razones para su reforma o eliminación

Violeta Ruiz Almendral

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid (España)*

violeta.almendral@uc3m.es | <https://orcid.org/0000-0002-5401-6441>



Este trabajo ha obtenido el **1.º Premio Estudios Financieros 2024** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don José Antonio Marco Sanjuán, don Agustín Fernández Pérez, don César García Novoa, don Javier González Carcedo y don Juan Ignacio Gorospe Oviedo.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

Este artículo aborda los problemas pendientes que suscita la aplicación práctica de la exención fiscal regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF para las rentas del trabajo obtenidas en el extranjero. Se trata de una norma que ha sufrido cambios desde su creación en 1998. La amplia casuística evidencia que la norma sigue generando confusión sobre su finalidad y encaje en el sistema tributario, como han destacado muchos trabajos doctrinales.

Tras el análisis llevado a cabo en este trabajo se evidencia la obsolescencia de esta exención en el contexto actual, a la vez que se repasa críticamente su aplicación histórica. A esta conclusión conduce el exhaustivo examen realizado de la totalidad de la jurisprudencia y las consultas publicadas sobre la exención desde hace más de 20 años. Entre los problemas centrales que se abordan están: (i) la falta de claridad sobre su finalidad, pretendidamente doble y contradictoria –beneficio fiscal de los trabajadores vs. incentivo a la internacionalización empresarial–; (ii) las numerosas inconsistencias en su aplicación práctica; y (iii) las dudas no resueltas por la jurisprudencia reciente del TS. Se concluye que es urgente reformar la exención, que no tiene parangón exacto en ordenamientos comparados de nuestro entorno, con el fin de salvaguardar su compatibilidad con el artículo 31.1 de la CE.

Palabras clave: impuesto sobre la renta; exención; rentas del trabajo.

Recibido: 03-05-2024 / Aceptado: 05-09-2024 / Publicado: 04-10-2024

Cómo citar: Ruiz Almendral, V. (2024). La exención del artículo 7 p) de la LIRPF en el laberinto: razones para su reforma o eliminación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 499, 5-46. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22083>



The article 7 p) exemption in the maze: options for its reform or elimination

Violeta Ruiz Almendral

This paper has won the **1st Financial Studies 2024 Award** in the category of **Taxation**.

The jury members were: Mr. José Antonio Marco Sanjuán, Mr. Agustín Fernández Pérez, Mr. César García Novoa, Mr. Javier González Carcedo and Mr. Juan Ignacio Gorospe Oviedo.

The entries are submitted under a pseudonym and the selection process guarantees the anonymity of the authors.

Abstract

This article tackles the pending problems raised by the practical application of the tax exemption regulated in article 7 p) of the Personal Income Tax Law for income obtained abroad. This regulation has undergone changes since its creation in 1998. The wide range of cases shows that the rule continues to generate confusion as to its purpose and place in the tax system, as has been pointed out in the literature.

Specifically, this paper shows the obsolescence of this exemption in the current context, while critically reviewing its historical application. To this end, an exhaustive review has been carried out of all the case law and published consultations on the exemption for more than twenty years. Among the central issues addressed are: (i) the lack of clarity regarding its purpose, which is allegedly dual and contradictory –tax benefit for workers vs. incentive for business internationalization–; (ii) the numerous inconsistencies in its practical application; and (iii) the doubts not resolved by the recent case law of the Supreme Court. It is concluded that it is urgent to reform the exemption, which has no exact parallel in comparative systems, and in order to safeguard its compatibility with article 31.1 of the Spanish Constitution.

Keywords: income tax; exemption; income from work.

Received: 03-05-2024 / Accepted: 05-09-2024 / Published: 04-10-2024

Citation: Ruiz Almendral, V. (2024). La exención del artículo 7 p) de la LIRPF en el laberinto: razones para su reforma o eliminación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 499, 5-46. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22083>

Sumario

1. Introducción: la obsolescencia sobrevenida del artículo 7 p) de la LIRPF
2. El problema originario: un régimen jurídico cambiante que dificulta determinar su finalidad y encaje en el sistema tributario
 - 2.1. La primera regulación de la exención como mecanismo simplificado para mitigar la doble imposición (1998)
 - 2.2. La referencia a la finalidad de la norma: primera mención a la «internacionalización» de las empresas españolas (2000)
 - 2.3. Nueva vuelta de tuerca: la aplicación a trabajos para entidades no residentes vinculadas a las residentes (2006)
3. La exención en la práctica: incoherencias de su régimen bifronte
 - 3.1. La residencia en España como requisito previo
 - 3.2. La restricción al trabajo presencial: el desplazamiento y la realización efectiva del trabajo fuera de España
 - 3.3. El régimen bifronte y la aplicación a trabajos que implican siempre desplazamiento
 - 3.4. El problema de precisar el destinatario de los trabajos
4. La delimitación de las rentas «del trabajo» como problema central e irresuelto de la exención
 - 4.1. La discutible y persistente posición de la DGT sobre las rentas «del trabajo» exentas
 - 4.2. La aclaración (relativa) tras la jurisprudencia del TS
5. Problemas pendientes de la noción de rentas «del trabajo» a la luz del principio de igualdad tributaria
6. Conclusión: parámetros para la necesaria reforma del artículo 7 p)

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo está vinculado con los siguientes proyectos: «La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S. XXI (XXITAX)». Prometeo 2021-041, Generalitat Valenciana, dir.: A. García Prats; y Acción estratégica sobre «Los sistemas financiero y tributario en un entorno multinivel: diseño constitucional, aplicación práctica, distribución de competencias». Referencia: 2022/00517/001, 2022-2028.

1. Introducción: la obsolescencia sobrevenida del artículo 7 p) de la LIRPF

La obtención de rentas procedentes de trabajos desempeñados fuera de España se beneficia, desde 1998, de una exención regulada en la actualidad en el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF). Incluso tras las aclaraciones que sobre este precepto ha establecido la jurisprudencia del TS (en particular, durante los años 2016-2023¹), y tras las más de 300 consultas vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos (DGT)², la conflictividad que ha suscitado la

¹ En particular, y entre otras, las siguientes: SSTS 2269/2016, de 20 de octubre (rec. núm. 4786/2011 –NFJ055655–); 428/2019, de 28 de marzo (rec. núm. 3774/2017 –NFJ073020–); 685/2019, de 24 de mayo (rec. núm. 3766/2017 –NFJ077538–); 403/2021, de 22 de marzo (rec. núm. 5596/2019 –NFJ081541–); 1642/2021, de 13 de diciembre (rec. núm. 707/2021 –NFJ088373–); y 955/2023, de 9 de marzo (rec. núm. 8087/2020 –NFJ088124–).

² A fecha 10 de marzo de 2024, una búsqueda en NormaCEF.- (jurisprudencia) arroja como resultados 228 sentencias que abordan la exención del artículo 7 p) de la LIRPF, mientras que una búsqueda similar, ceñida a la exención, arroja la cifra estimada de 336 consultas. En términos globales, el número no es elevado, pero se trata de una exención que sigue planteando problemas interpretativos.

Para elaborar este estudio, además de la legislación y la jurisprudencia de los tribunales económico-administrativos, se ha prestado particular atención a la propia interpretación de la Administración mediante sus consultas. Para ello, se ha partido de 2.300 consultas vinculantes, usando tanto NormaCEF.- como, en paralelo, el buscador de la DGT, mediante cribado inicial deliberadamente amplio (términos «desplazado» y «trabajo»), tras el que se obtienen 336 consultas relevantes en conexión con el artículo 7 p) de la LIRPF, si bien en apenas 76 se contiene un resumen de la doctrina entre el 1 de enero de 1999 y el 10 de marzo de 2024. En concreto, se han seleccionado, como particularmente pertinentes, las 76 siguientes: 596/2003, de 30 de abril (NFC025947); V2446/2003, de 23 de diciembre (NFC035239); V1944/2005, de 30 de septiembre (NFC021274); V0551/2005, de 1 de abril (NFC020737); V1227/2006, de 20 de junio (NFC022957); V0258/2007, de 9 de febrero (NFC025071); V0344/2007, de 22 de febrero (NFC024895); V1695/2008, de 16 de septiembre (NFC031183); V0007/2010, de 14 de enero (NFC037130); V0686/2010, de 12 de abril (NFC037886); V1086/2010, de 24 de mayo (NFC038266); V0483/2010, de 15 de marzo (NFC037623); V0710/2010, de 13 de abril (NFC037865); V0817/2011, de 30 de marzo (NFC041033); V1758/2011, de 7 de julio (NFC042080); V1904/2011, de 1 de agosto (NFC041958); V0442/2012, de 27

aplicación práctica de esta exención ofrece una amplia casuística que, sin embargo, arroja más sombras que luces acerca de cuál es exactamente su finalidad y cómo debe aplicarse la exención. Lógicamente, ello explica también que todavía siga siendo objeto de tratamiento doctrinal³, incluyendo el presente trabajo.

Las dudas sobre esta exención coinciden y se agrandan tras la sustancial transformación que están experimentando, sobre todo en las últimas dos décadas, los propios modelos laborales, con el consiguiente reto para distintos sectores del ordenamiento jurídico. Entre otros cambios ya conocidos y analizados, fenómenos como la digitalización, la desintermediación de servicios e incluso el cambio en preferencias de generaciones más jóvenes, que no necesariamente pretenden permanecer en el mismo empleo, se enfrentan a unas reglas que están pensadas para trabajos estables y físicamente localizables. Esto es, pensadas para un mundo muy distinto al actual, en el que la frontera entre «trabajador» y

de febrero (NFC043648); V1002/2013, de 27 de marzo (NFC047301); V2279/2014, de 4 de septiembre (NFC052262); V2846/2014, de 20 de octubre (NFC052850); V3217/2014, de 1 de diciembre (NFC053341); V0284/2015, de 26 de enero (NFC053952); V0627/2015, de 20 de febrero (NFC054059); V2612/2015, de 8 de septiembre (NFC056126); V3908/2015, de 4 de diciembre (NFC057632); V0489/2016, de 8 de febrero (NFC058578); V0490/2016, de 8 de febrero (NFC058579); V0772/2016, de 25 de febrero (NFC058593); V0773/2016, de 25 de febrero (NFC058622); V1136/2016, de 21 de marzo (NFC058714); V3930/2016, de 19 de septiembre (NFC061724); V4813/2016, de 10 de noviembre (NFC062974); V1574/2017, de 19 de junio (NFC065525); V1916/2017, de 19 de julio (NFC066070); V2340/2017, de 15 de septiembre (NFC066668); V2250/2017, de 8 de septiembre (NFC066661); V2251/2017, de 8 de septiembre (NFC066658); V2352/2017, de 15 de septiembre (NFC066650); V2355/2017, de 18 de septiembre (NFC066873); V2660/2017, de 18 de octubre (NFC066441); V2780/2017, de 27 de octubre (NFC066436); V2813/2017, de 2 de noviembre (NFC066832); V2814/2017, de 2 de noviembre (NFC066849); V3075/2017, de 23 de noviembre (NFC0668580); V3136/2017, de 4 de diciembre (NFC067259); V3154/2017, de 5 de diciembre (NFC067277); V3274/2017, de 21 de diciembre (NFC067536); V3303/2017, de 27 de diciembre (NFC067387); V0150/2018, de 26 de enero (NFC067696); V2440/2018, de 11 de septiembre (NFC070298); V2948/2018, de 14 de noviembre (NFC070675); V2974/2018, de 19 de noviembre (NFC089382); V3132/2018, de 11 de diciembre (NFC070930); V3208/2018, de 18 de diciembre (NFC071005); V3269/2018, de 26 de diciembre (NFC071023); V0730/2019, de 2 de abril (NFC071888); V1611/2020, de 26 de mayo (NFC076250); V2131/2020, de 25 de junio (NFC076808); V2389/2020, de 13 de julio (NFC077157); V3046/2020, de 8 de octubre (NFC077873); V0694/2021, de 23 de marzo (NFC079213); V0111/2022, de 24 de enero (NFC081987); V0423/2022, de 3 de marzo (NFC082235); V1162/2022, de 26 de mayo (NFC082883); V2466/2022, de 30 de noviembre (NFC084507); V0042/2023, de 16 de enero (NFC084621); V0047/2023, de 16 de enero (NFC084626); V0278/2023, de 15 de febrero (NFC084902); V1036/2023, de 26 de abril (NFC085631); V1765/2023, de 16 de junio (NFC086491); V2049/2023, de 13 de julio (NFC087065); V2498/2023, de 18 de septiembre (NFC087571); V2499/2023, de 18 de septiembre (NFC087517); V2645/2023, de 29 de septiembre (NFC087640); V2857/2023, de 24 de octubre (NFC087875); y V3357/2023, de 29 de diciembre (NFC088320).

³ Para la elaboración de este trabajo se han examinado, en particular, los siguientes trabajos de referencia sobre el artículo 7 p): Almagro Martín (2019); Álvarez Barbeito y Calderón Carrero (2010); Chico de la Cámara y Ruiz Garijo (2008); García Carretero (2006); Gómez Requena (2022); Herrera Molina (2019); Herrera Molina y Tandazo Rodríguez (2020); Jiménez-Valladolid L'Hotellerie-Fallos y Vega Borrego (2013); Martín Valero (2022); López López (2015); Orón Moratal (2017); Ribes Moreno (2017); Vaquera García (2021).

«autónomo» es cada vez más porosa, incluso más allá de la *gig economy* y de las plataformas de desintermediación. Esta realidad cambiante afecta directamente a los modelos de imposición sobre la renta de las personas físicas, como se destaca en un informe relativamente reciente del Instituto de Estudios Fiscales de Reino Unido⁴ y en buena parte de los diagnósticos sobre los sistemas tributarios⁵.

La premisa tradicional sobre la que se fundamentó la generalización de tributación «dual» en la imposición sobre la renta es que las rentas del trabajo son menos móviles que las del capital⁶. Sin embargo, la existencia de mejores datos disponibles ofrece un panorama sustancialmente más complejo, en particular en las últimas dos décadas, durante las que muchas fronteras físicas se han hecho más permeables para algunas categorías de trabajadores, por lo que hay mayores posibilidades de movilidad⁷, además de haber proliferado nuevos modelos de trabajo en remoto. No es casualidad que también se hayan incrementado los regímenes fiscales diseñados precisamente para atraer nuevos residentes con rentas altas, políticas existentes en muchos países desde hace más de 20 años⁸, sin perjuicio de que algunos Estados, como Portugal o Reino Unido, parecen estar reconsiderando su utilidad precisamente a consecuencia de mejores evaluaciones sobre sus costes y beneficios⁹.

Este conjunto de transformaciones, en un contexto de mayor movilidad, no son estrictamente fenómenos nuevos, y han venido suscitando interés doctrinal en las últimas

⁴ Véase Adam y Miller (2021; en particular, las propuestas de las pp. 111 y ss.). Aunque con frecuencia se examina este problema desde la perspectiva del fraude, con referencia a los casos de falsos autónomos, la realidad es más compleja e implica una transformación no necesariamente negativa, pero que no se encapsula adecuadamente en el ordenamiento jurídico vigente. Véase Fernández Collados (2023, pp. 19 y ss.; 37 y ss.).

⁵ En el último lustro, varios análisis sobre los sistemas tributarios, o el sistema económico, han ahondado en las consecuencias de este tipo de cambios. En España, véase Banco de España (2020; 2021, pp. 174-175); Comité de Personas Expertas para la Reforma Tributaria (2022, en particular, capítulo IV). Fuera de nuestras fronteras, véase una reflexión sobre esta transformación, entre otros, en el informe sobre el sistema tributario de Nueva Zelanda (Tax Working Group, 2019) y, algo menos reciente, en el informe sobre Australia (Government of Australia, 2014-2016). Aunque no solo sobre las cuestiones tributarias, véase: Blanchard y Tirole (2021; en particular, pp. 297 y ss.).

⁶ Sobre esta cuestión, no ha perdido vigencia el excelente análisis que se realiza en Ortiz Calle (2008, pp. 144 y ss.).

⁷ Tempranamente, véase Mirrlees (1982, p. 319), y mayores referencias en Avi-Yonah (2014, p. 176, véase nota al pie número 33 de este trabajo).

⁸ Hace más de dos décadas, véase: Avi-Yonah (2000); OECD (2002, pp. 71 y ss.; con diferentes ejemplos de programas de incentivos, no necesariamente tributarios, sino a través de visados específicos). En relación con regímenes estrictamente tributarios, y algunas de sus implicaciones, véase Schön (2023, pp. 6 y ss.).

⁹ Para el caso de Reino Unido, véase Adam y Miller (2024), en cuyas páginas 4 y siguientes se exponen las incoherencias de este régimen de atracción de rentas altas.

décadas, si bien el mismo parece haberse revitalizado, como evidencian los trabajos de los últimos cinco años¹⁰.

Como es lógico, las reglas españolas del IRPF no son inmunes a estos cambios. En este contexto, es oportuno reflexionar nuevamente sobre una exención que, pese a no ser nueva, sigue planteando problemas interpretativos de calado.

Al dato de la conflictividad se añade que esta exención ha sido evaluada por vez primera en España como parte de la reforma 2 del componente 28 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR), que consiste en el análisis de 15 beneficios fiscales que realizar a lo largo de los años 2021 a 2022¹¹. Pues bien, los resultados de dicha evaluación también contribuyen a incrementar las dudas sobre su funcionamiento en la práctica¹² e invitan a una reflexión sobre la misma. Para empezar, esta evaluación demuestra algo que ya parecía evidente, y es que estamos ante una exención extraña, que no tiene parangón evidente en otros países de nuestro entorno. En efecto, si bien muchos otros países tienen algún tipo de exención o régimen beneficioso para trabajos por cuenta ajena realizados en el extranjero, una vez que se examinan la cuantía de la exención y la falta de condicionalidad a tributación efectiva, la norma española carece de comparable, siendo sustancialmente más generosa, y de finalidad más incierta, que las exenciones parecidas existentes en países de nuestro entorno. Con todo, y como problema propio y añadido de esta exención, dado que su aplicación no siempre conlleva la obligación de declarar la renta obtenida por parte del contribuyente, por no preverlo así la normativa de gestión del impuesto, ni siquiera hay datos exactos de cuántos contribuyentes disfrutaban en la práctica de este régimen, siendo la única aproximación referida a un tipo de contribuyentes (aquellos desplazados por su empleador)¹³.

El objeto de estas líneas, y su justificación, es examinar y exponer las incoherencias que todavía persisten en la interpretación de esta exención y que se encuentran tanto en la jurisprudencia como en parte de la doctrina administrativa. Adelantando conclusiones, la exención actual ha incurrido, como sucede con otras muchas normas, tributarias o de otro ámbito, en una obsolescencia acelerada y sobrevenida, de manera que cabe preguntarse si sigue cumpliendo eficazmente la función, o funciones, para las que se diseñó. Pregunta esta que no es sencilla de responder, porque requiere antes determinar la finalidad misma de la norma, lo que resulta complicado si se examina tanto su evolución normativa como su

¹⁰ De particular interés consideramos los siguientes trabajos: Báez Moreno (2022, pp. 47 y ss.; 2024); Beretta (2024); De La Feria y Maffini (2021, pp. 156 y ss.); Escribano (2022; 2024, pp. 170 y ss.); Kostić (2019, en particular, pp. 191 y ss.; 196 y ss.); Soler Roch (2022).

¹¹ Véase Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022, pp. 97-122 para la exención del art. 7 p). La segunda parte, referida a 2022, se puede consultar en Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023).

¹² Véase la evaluación llevada a cabo por el Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2022, pp. 97 y ss.). Véase también Brauner (2024, pp. 11 y ss.).

¹³ Los datos citados en la citada evaluación del Instituto de Estudios Fiscales se basan en los declarados por las empresas que trasladan a sus empleados (modelo 190), por lo que son incompletos, tal y como se señala en el propio documento (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2022, p. 101).

aplicación en la práctica, pues con ambas se revela que la misma encierra dos regímenes jurídicos muy distintos, según estemos ante un contribuyente que, por sí mismo, se desplaza para trabajar en otro país, o bien, ante un contribuyente que es desplazado por su propia empresa, residente en España.

A partir de esta premisa, en las páginas que siguen se expondrán los problemas, antiguos y nuevos, que plantea la aplicación práctica del artículo 7 p) de la LIRPF a la luz de la doctrina jurisprudencial y administrativa vigentes, y se concluirá con una propuesta de reforma.

2. El problema originario: un régimen jurídico cambiante que dificulta determinar su finalidad y encaje en el sistema tributario

Toda interpretación de una norma jurídica es siempre una interpretación teleológica. Los demás métodos están supeditados y dependen de cuál sea el fin de la norma. Partiendo, como es lógico, de su tenor literal, para conocer el fin y sentido de una norma, los intérpretes del derecho atendemos a criterios conocidos, como el preámbulo, el contexto de su aprobación y los diferentes criterios interpretativos seguidos por los aplicadores de la norma, en este caso, por la Administración y los tribunales.

Pues bien, en el caso de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF, el problema es que su finalidad dista de estar clara. Desde su establecimiento por primera vez, en el año 1998, la exención ha ido mutando hasta el punto de que las sucesivas reformas han alterado su posible fin, dificultando su interpretación práctica. El hecho de que no tenga parangón evidente en otros países de nuestro entorno dificulta aún más su interpretación. Por ello, detenerse en las reformas de la norma no es un mero ejercicio de rellenar páginas, sino que permite comprobar que el problema es originario, pues, desde su mismo establecimiento, el legislador no ha dejado claro cuál era el objetivo o finalidad perseguidos por esta exención. Como veremos, ello ha determinado que los criterios interpretativos tampoco hayan sido siempre coherentes entre sí, lo que se comprueba con la casuística.

2.1. La primera regulación de la exención como mecanismo simplificado para mitigar la doble imposición (1998)

El régimen de trabajos realizados en el extranjero se reguló por primera vez en el artículo 6 p) de la Ley 40/1998, que establecía la exención para:

Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, en la cuantía y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan, siempre que hayan tributado efectivamente en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a este impuesto.

Esto es, de forma sustancialmente diferente a lo que sucede en la actualidad, la redacción inicial no contemplaba sin más que la renta quedara enteramente exenta de gravamen, pues exigía como condición su previa tributación efectiva. Como se pone de manifiesto en la evaluación citada, ese es el elemento común de otros regímenes comparados, que exigen algún tipo de tributación efectiva¹⁴.

La norma parecía contemplar un mecanismo para mitigar la doble imposición, incluso reducir el efecto de la progresividad. Se requería así que la renta hubiera sido objeto de gravamen, con un impuesto de naturaleza similar o idéntica al IRPF, en el país en el que se hubieran obtenido los rendimientos. Inicialmente, el reglamento del impuesto apuntalaba esta condición precisando incluso el nivel de tributación en el extranjero y estableciendo que concurriría tal circunstancia «cuando el contribuyente haya ingresado en este concepto, al menos, el 50 por 100 de lo que le correspondería pagar en España aplicando el tipo medio efectivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a dichos rendimientos», circunstancia que además debía acreditarse «mediante documento, en el que conste de manera indubitada esta circunstancia» (art. 5.1.2.º del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas –RIRPF 1999–). Ciertamente, es más que dudoso que tal desarrollo reglamentario cumpliera efectivamente los límites de la reserva de ley, particularmente exigentes cuando se trata de la definición misma de una exención, y teniendo en cuenta que la ley no establecía ninguna referencia a tributación mínima. En todo caso, lo relevante es que, en su redacción inicial, no se estableció una exención plena o definitiva, sino que la misma operaba solo sí y siempre que hubiera habido una imposición previa. Había además una sustancial diferencia en la cuantía, pues, frente a los 60.100 euros anuales actuales, la exención ascendía a 3.500.000 pesetas, esto es, 21.035,42 euros, que, teniendo en cuenta la inflación agregada desde 1998, equivaldría en la actualidad a 38.283,70 euros, teniendo en cuenta la inflación acumulada¹⁵.

Asimismo, se establece desde ese momento, y también en el RIRPF, la incompatibilidad con el régimen de exceso de tributación («a los rendimientos acogidos a esta exención no les será de aplicación el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.A.3.b) de este Reglamento» –art. 5 del RIRPF 1999–). Esta incompatibilidad, como veremos, contribuye a añadir confusión, pues, por su propia naturaleza, debieran ser incompatibles.

Esta primera regulación no se mencionaba expresamente en el preámbulo, pese a su novedad con respecto del IRPF anterior, por lo que no hay pronunciamiento acerca de su finalidad, que en todo caso podía claramente ubicarse en el citado contexto de mitigar una posible doble imposición.

¹⁴ Véase Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022, pp. 102 y ss.).

¹⁵ Se ha empleado al efecto la calculadora de actualización de rentas del Instituto Nacional de Estadística a fecha 1 de enero de 2024. <https://www.ine.es/calcula/>

2.2. La referencia a la finalidad de la norma: primera mención a la «internacionalización» de las empresas españolas (2000)

En el año 2000 se reforma sustancialmente la exención mediante el Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. Sin embargo, es difícil saber la razón de la modificación, pues nada se dice en el preámbulo acerca del objetivo concreto que se persigue, si bien las referencias genéricas que en el mismo se hace a las medidas de apoyo a la internacionalización de las empresas españolas¹⁶ han conducido a buena parte de la doctrina, y también a la DGT, a buscar en ese objetivo la finalidad de la exención. Ahora bien, tramitado como ley, en la norma posterior (Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa) sí se hace una escueta referencia a la finalidad de esta concreta exención, la de «facilitar la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero y de simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español». La reforma del año 2000 implicaría además la sustancial elevación del importe de la exención, que se incrementa en un 65 % (hasta el importe de 10 millones de pesetas, 60.000 euros en la actualidad, permaneciendo desde entonces su cuantía inalterada).

Además, se introduce otra modificación de gran relevancia práctica, y es que ya no se exige la tributación efectiva en el otro Estado, de manera que la exención pierde el carácter que pudiera haber tenido como regla para mitigar la doble imposición. Como se destaca en la evaluación que de esta exención llevó a cabo el Instituto de Estudios Fiscales, esta es una singularidad de la exención española, sin parangón en otros Estados, en los que regímenes

¹⁶ El preámbulo indica que:

[...] decidida apuesta por el apoyo a las pequeñas y medianas empresas y a las iniciativas de innovación e internacionalización empresarial, como fórmula para mejorar su competitividad y, por lo tanto, como garantía de su supervivencia en un entorno globalizado y rápidamente cambiante [...] Con el objetivo de apoyar las iniciativas de internacionalización de nuestras empresas, se modifica el régimen para evitar la doble imposición económica internacional por las actividades empresariales desarrolladas en el extranjero a través de entidades filiales o por medio de establecimientos permanentes situados en el extranjero. La aplicación del método de exención para estas rentas favorece la internacionalización de las empresas españolas al mejorar su posición competitiva en el ámbito internacional. No obstante, la modificación del régimen para evitar la doble imposición se acompaña de medidas antiabuso que tratan de evitar la deslocalización artificial de actividades empresariales.

Asimismo, se establece un nuevo incentivo fiscal en el Impuesto sobre Sociedades que complementa las medidas tendentes a favorecer la implantación de las empresas españolas en el exterior, permitiendo diferir el pago de dicho impuesto en aquellos casos en que se realicen inversiones en el extranjero mediante la toma de participaciones en el capital de sociedades no residentes que desarrollen actividades empresariales. En particular, se permite que el sujeto pasivo pueda reducir su base imponible en el importe de la inversión realizada, integrándose en la base imponible de los períodos impositivos posteriores el importe deducido.

similares suelen exigir algún tipo de tributación efectiva¹⁷. A cambio, se modifica el requisito del trabajo realizado en el extranjero, que ahora deberá ser «efectivamente realizado en el extranjero», además de «para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero» (art. 7 p) 2.º de la LIRPF).

Esta referencia a una empresa no residente permite dudar de que la exención pueda encuadrarse en una medida cuyo objetivo sea contribuir a la internacionalización de las empresas españolas, pues precisamente aquellos trabajadores de empresas residentes en España no podrán ya aplicarse dicha exención.

Se mantiene, en todo caso, la conexión con el régimen de excesos excluidos de tributación, de modo que, por un lado, se declara lógicamente incompatible con el mismo, si bien por el otro se permite al contribuyente ejercer una opción por uno u otro. Esta conexión supone un elemento adicional de confusión, pues el régimen de excesos es aplicable únicamente a aquellos contribuyentes que se encuentren de forma más estable en el extranjero, aunque sin perder la residencia, mientras que el artículo 7 p) parece estar pensado para quien se desplaza de manera temporal. De manera más determinante, el régimen de excesos es lógicamente aplicable a personal que trabaja para una empresa española, pues de lo contrario no tendría ningún sentido.

Sin embargo, con esta reforma se introduce, además, la opción, estableciéndose en el reglamento que «el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención» (art. 5.3 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas –RIRPF 2007–). Es difícil comprender el sentido de la limitación y la existencia de la opción. De una parte, la limitación parece innecesaria toda vez que la incompatibilidad se deriva inmediatamente de los hechos y regímenes jurídicos de uno u otro, por lo que el hecho de que la misma se advierta parece más bien una advertencia. En efecto, el artículo 7 p) está pensado para desplazamientos temporales, mientras que el régimen de excesos parte de que se tiene un destino en el extranjero. Por eso, de otra parte, tampoco parece coherente que se permita la opción: si el supuesto encaja en el artículo 7 p) de la LIRPF, entonces no podrá nunca encajar en el régimen de excesos de tributación. Ambas alternativas son, por definición, incompatibles *ab initio*, pues los supuestos de hecho en los que está basada la misma son enteramente distintos.

En todo caso, una vez que se conectan ambos tipos de exenciones en la reforma de 2000, podría pensarse que se regulan, en realidad, dos exenciones vinculadas, o dos modalidades

¹⁷ Como indica la citada obra:

Respecto al requisito de tributación en otro Estado, a diferencia de lo que ocurre en nuestro país, donde es suficiente la aplicación de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF sin necesidad de que se produzca una tributación efectiva, en diversos de los países considerados sí se exige una tributación efectiva (Francia, Irlanda, Dinamarca, Finlandia y Australia) (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2022, p. 108).

de la misma especie, pensadas para un tipo de contribuyente que no se desplaza por sí mismo, para realizar trabajos en el extranjero, sino que es desplazado por su empleador.

La diferencia no es baladí, pues, de hecho, conviven en la norma en realidad dos tipos de desplazamientos, que podríamos calificar de desplazamiento autónomo o independiente con respecto de una entidad residente en España, o dependiente. Dicho de otro modo, estarían, por un lado, los desplazamientos de residentes en España, para trabajar en otro país y para una entidad no residente, y estarían, por otro lado, los desplazamientos decididos y ordenados por una empresa residente en España, a quien, por tanto, beneficia económicamente la aplicación de la exención.

Las anteriores modificaciones de la exención permiten concluir que la reforma de 2000 supone una transformación sustancial de la exención establecida por primera vez solo dos años antes.

2.3. Nueva vuelta de tuerca: la aplicación a trabajos para entidades no residentes vinculadas a las residentes (2006)

La exención del artículo 7 p) se vuelve a modificar mediante 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, vigente en la actualidad, en la que se incluyen dos modificaciones adicionales de relevancia.

La primera es que se matiza el requisito de que el trabajo sujeto a la exención se preste a una entidad no residente, admitiéndose ahora la posibilidad de que los trabajos se presten para una entidad vinculada a una empresa residente en España, si bien puntualizando que, en tal caso, deberá justificarse la utilidad de los mismos para esta:

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,

remitiéndose así al régimen jurídico de los servicios intragrupo¹⁸. Con este cambio parece insistirse en el objetivo de facilitar la internacionalización de las empresas españolas;

¹⁸ 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:

5. La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios

objetivo que se vería facilitado con este régimen, de modo que el mismo supondría una ventaja indirecta a las empresas. También doctrina y jurisprudencia han apuntado la finalidad de contribuir a la internacionalización de las empresas españolas como una finalidad adicional¹⁹.

La segunda modificación consiste en una precisión relacionada con la vinculación del trabajo, de manera que: «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».

Parece claro que estas modificaciones solo tienen sentido con un supuesto de trabajador que es desplazado por su empresa, de modo que estaremos ante un contribuyente que trabaja para una entidad residente en España y que es desplazado por esta para realizar trabajos para otra entidad no residente. Pero no lo tienen para el caso de un contribuyente en España que se desplaza, por sí mismo, a otro país para trabajar.

Ahora bien, como evidencia su aplicación práctica, ello no significa que este segundo caso quede excluido de la exención, pues lo que se pretende con la reforma es limitar el alcance de la exención al trabajo realmente desempeñado fuera de España, pero solo para aquellos casos en los que exista igualmente trabajo realizado en España para la misma empresa. Se trata así de un caso específico, en el que resulta necesaria una operación de deslinde, que la norma delimita con el requisito de la presencia física.

La descripción de la exención, y las modificaciones sucesivas, permite ya anticipar los problemas interpretativos de la misma, que comienzan porque bajo la misma exención conviven dos modalidades distintas de trabajos en el extranjero, que a su vez responden a dos finalidades no siempre conciliables o compatibles: la de promover o ayudar la internacionalización de las empresas o la de mitigar el coste que supone desempeñar un trabajo fuera del lugar de residencia habitual.

prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario. Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

¹⁹ Véase López López (2015, p. 99). Se afirma en Álvarez Barbeito y Calderón Carrero (2010, p. 111) lo siguiente: «Se trata, en este caso, de adoptar mecanismos que contribuyan a mejorar los procesos de internacionalización de las empresas españolas y, por tanto, su competitividad, extremo que, en última instancia, también redundará en beneficio de nuestra economía».

3. La exención en la práctica: incoherencias de su régimen bifronte

La citada confusión con respecto de la finalidad y la naturaleza de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF no es un mero problema teórico, sino que tiene consecuencias prácticas evidentes, como se expone someramente a continuación, con referencia resumida a algunos de los casos que con mayor frecuencia se han planteado en los últimos años.

3.1. La residencia en España como requisito previo

Como es lógico, la exención del artículo 7 p) es únicamente aplicable a los contribuyentes residentes en España y, por tanto, sujetos al IRPF por obligación personal, de acuerdo con las reglas del artículo 9 de la LIRPF. Esto inmediatamente excluye la posibilidad de aplicar esta exención a los llamados «impatriados» (art. 93 de la LIRPF²⁰) y, en buena lógica, también deberá excluirla en el caso de los trabajadores que trasladen su residencia a un nuevo país. En el caso del trabajador desplazado temporalmente habrá que atender a los elementos tradicionales para determinar su lugar de residencia, lo que, a su vez, plantea un haz de problemas propios que exceden del ámbito del presente trabajo. Nótese que, en este punto, las normas vigentes y el criterio de la Administración tributaria otorgan una gran relevancia práctica a cuál sea el lugar del centro de intereses, incluso por encima del cómputo de días²¹, algo en ocasiones compatible con los criterios generalmente aceptados en derecho internacional, atendiendo a los comentarios, y que por tanto no podrá aceptarse en aquellos convenios para evitar la doble imposición firmados por España que se basen en el modelo de la OCDE. En consecuencia, con arreglo a estos criterios, en la práctica, muchos residentes en España que desarrollen actividades laborales en otro Estado podrían incluso encontrarse en una situación práctica de doble residencia fiscal, con las consecuencias que ello conlleva, y a las que se ha referido la doctrina²².

Sin que proceda en este trabajo abordar el conjunto de problemas que esto plantea desde la perspectiva de la tributación sobre la renta personal²³, sí debe hacerse una mención a ello porque precisamente está en el epicentro de la transformación que afecta a los sistemas tributarios, y que, como ha destacado recientemente W. Schön (2023, pp. 6 y ss., y p. 20)²⁴,

²⁰ Véase Álvarez Barbeito y Calderón Carrero (2010, p. 119).

²¹ Tempranamente, y como botón de muestra, esta consulta vinculante: V1944/2005, de 30 de septiembre (NFC021274).

²² Véase: Merino Jara y Suberbiola Garbizu (2018; en particular, capítulo V). Asimismo, recientemente y con mayores referencias: Báez Moreno (2024, pp. 198 y ss.).

²³ Véase el trabajo de Beretta (2019, pp. 94 y ss.).

²⁴ Anteriormente, véase: Schön (2010, pp. 555 y ss.). Sobre el impacto que esto tiene sobre la residencia de las sociedades mismas, véase Escribano (2024).

encuentra sus raíces en que, en la práctica, el concepto jurídico de país de residencia no es «blanco y negro», sino que se aplican diferentes tonos de gris de acuerdo con los puntos de conexión personales y económicos, que no siempre coinciden.

En este punto, interesa llamar la atención sobre el anacronismo que supone la vinculación entre el núcleo de intereses económicos con la residencia del cónyuge. Botón de muestra es la consulta V0258/2007, de 9 de febrero, que considera residente fiscal al contribuyente que formuló la consulta sobre la base del vínculo familiar toda vez que el cónyuge «continuó residiendo en España durante el tiempo que duró el desplazamiento». Muchas posteriores confirman esa forma de razonar. Nótese que este modelo de vinculación familiar está pensado para una realidad social que, progresivamente, ha alcanzado una mayor complejidad, no solo porque es creciente el número de matrimonios que, sin estar sentimental ni legalmente separados, residen en lugares diferentes por razón laboral, o la situación consistente en un hijo a cargo que sin embargo tampoco convive, de modo que la convivencia no es ya un indicador en muchos casos de la vinculación ni de dependencia (véase el razonamiento de la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5). Ello no quiere decir que el legislador del IRPF deba necesariamente contemplar todas las situaciones personales posibles en la configuración del impuesto, de manera que incluso podría prescindir, si así se decidiera, del estado civil de la persona, así como configurar o no el régimen de tributación conjunta que prefiera. El régimen del IRPF, en cuanto a la tributación conjunta y sus modalidades (arts. 82 y 83 de la LIRPF), es coherente con el régimen civil del matrimonio, y en concreto de la obligación de los cónyuges de vivir juntos (art. 68 del Código Civil –CC–), y la correspondiente presunción de que así lo hacen (art. 69 del CC). Al mismo tiempo, la tributación de la renta se anuda a la residencia por mor de los tratados de doble imposición, cuyas principales reglas están recogidas en el artículo 9 de la LIRPF. Ahora bien, más dudosa es la atribución de efectos jurídicos al hecho del matrimonio y, en concreto, la presunción de convivencia, que en ocasiones se ha anudado a la «obligación» de la misma que establece el artículo 68 del CC (STC 21/2002, de 28 de enero –NCJ052184–, FJ 3). Es evidente que la presunción de convivencia de los cónyuges, en cuanto norma del CC que el legislador tributario asume parcialmente, puede no ser siempre adecuada a la realidad social, en la que muchos matrimonios se ven obligados a residir en lugares diferentes por razones laborales. Es posible incluso que la obligación de convivencia, y su presunción, case mal con la realidad social del tiempo actual. En todo caso, hasta ahora, cuando ello se ha planteado (desde la limitada perspectiva del art. 14 de la CE), el TC ha reiterado que las consecuencias jurídicas de la diferencia de trato en el IRPF –entre parejas casadas y no casadas– no son desproporcionadas ni el resultado gravoso o desmedido (STC 19/2012 –NCJ056426–, FJ 5, con cita de las SSTC 76/1990, de 26 de abril –NFJ000802–, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio –NFJ003410–, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo –NSJ0059610–, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre –NCJ0051398–, FJ 4; 39/2002, de 14 de febrero –NCJ0052127–, FJ 4; y 96/2002, de 25 de abril –NFJ012237–, FJ 7). Esta muestra de contexto de cambio social se une, como es evidente, al cambio en los tipos y modelos de trabajo, para los que nuestras normas tributarias tampoco estaban diseñadas.

3.2. La restricción al trabajo presencial: el desplazamiento y la realización efectiva del trabajo fuera de España

La norma es clara al exigir el desplazamiento físico del contribuyente, algo que no se ha modificado desde el establecimiento primigenio de la exención, en 1998. Igualmente, se exige que el trabajo se realice «efectivamente» en el extranjero. Ambos requisitos están vinculados, pero son diferentes, y, de hecho, el principal problema es que de manera creciente no es fácil determinar dónde se ha realizado un trabajo. Es ya un lugar común afirmar que la transformación de la economía por la digitalización no se ciñe a determinadas empresas o trabajos, sino que en realidad afecta a todos, aunque en diferente medida. En general, cualquier trabajo que tenga un aspecto intelectual es susceptible de realizarse fuera del centro de trabajo mismo. Esto dificulta determinar con exactitud el lugar de realización efectiva del mismo en muchos supuestos.

En todo caso, la Administración viene afirmando, en un criterio consolidado, que el desplazamiento y la realización del trabajo fuera de España confirma el traslado temporal del centro de trabajo, como, por ejemplo, se afirma en la consulta V0047/2023, de 16 de enero (NFC084626), con este razonamiento similar al de otras muchas:

El cumplimiento de este requisito exige, no solamente el desplazamiento físico del trabajador fuera de España, sino también que los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España. Según su escrito, el empleado consultante efectúa desplazamientos a distintos países en ejecución de sus tareas como responsable de la operativa comercial a nivel global de su empresa empleadora «X, SA», por lo que puede entenderse cumplido este primer requisito en relación con el trabajo realizado efectivamente en el extranjero.

Este debate sobre dónde se presta el trabajo, que, como hemos apuntado, no es nuevo, se ha acelerado al comprobarse la inadecuación de los puntos de conexión tradicionales a la economía y contexto digital actual, lo que evidencia aún más la obsolescencia de la norma de exención que examinamos. Son muchos los trabajos doctrinales que, sobre todo en los últimos años, llaman la atención acerca de la alarmante inadecuación de nuestro contexto jurídico a la realidad digital, que no es ya ni siquiera un proceso de transformación, sino una transformación ya real y efectiva²⁵.

En todo caso, uno de los elementos que ha permanecido invariable en el precepto que examinamos es que la exención solo se aplica a aquellos trabajos que se realicen efectivamente en el extranjero; requisito que en todo caso se liga al desplazamiento, y que funciona

²⁵ Destacan las consideraciones en Kostić (2019, pp. 194 y ss.).

en la práctica como una suerte de presunción, de modo que, si hay desplazamiento, el trabajo se considerará realizado en el extranjero, debiendo en principio únicamente probar el desplazamiento, salvo que de la naturaleza misma del trabajo pueda inferirse que el mismo no se ha realizado, de forma efectiva, fuera de España. En coherencia con ello, y como ha confirmado la Administración (entre otras, en la consulta V1162/2022, de 26 de mayo –NFC082883–), la exención no es aplicable al teletrabajo, por mucho que el mismo fuera de idéntica naturaleza al que previamente se realizó de forma presencial.

El desplazamiento, así como el trabajo físicamente realizado fuera de España, son así cuestiones de hecho que integran el presupuesto mismo de la norma. Pero, como hemos adelantado, su interpretación no resulta sencilla en buena parte de los trabajos profesionales, esto es, en los numerosos supuestos en los cuales el trabajo, por su naturaleza intelectual, se preste en la práctica en distintos lugares o, en todo caso, en cualquier profesión que requiera una mínima preparación previa. Esto sucede, conviene advertirlo, incluso al margen de los procesos de digitalización, por la naturaleza misma de los diferentes desempeños y tareas. Así, y entre otros muchos ejemplos, las profesiones jurídicas serán difícilmente atribuibles a un único lugar. Piénsese en este caso: un abogado, residente en España, es contratado por una empresa residente en Estados Unidos para realizar un dictamen que debe posteriormente ser ratificado en sede jurisdiccional, o incluso arbitral. En el marco de tal colaboración, se desplaza puntualmente a este país varias veces al año para tener reuniones presenciales. Finalmente, acude a la correspondiente ratificación. Dicho profesional, que reside en España, ha preparado su trabajo fundamentalmente en el lugar de residencia, por lo que no puede afirmarse que haya realizado un trabajo desplazado a Estados Unidos. Sin embargo, es evidente que se ha realizado para una entidad no residente en España y que se cumplen algunos rasgos del artículo 7 p) de la LIRPF. La solución dependerá de la perspectiva adoptada; puede interpretarse que lo más relevante es el dictamen mismo, por lo que el trabajo se ha realizado en España; sin embargo, puede también argumentarse que es la ratificación, y el sometimiento a las preguntas del órgano judicial o arbitral, con el consiguiente riesgo, lo que permite finalizar adecuadamente el encargo, teniendo mayor valor añadido, perspectiva desde la cual el trabajo se habría desarrollado en Estados Unidos.

Lo mismo puede ser predicable de muchos otros casos. Sin ánimo de exhaustividad, piénsese en una cirujana que acude a Estados Unidos para realizar una determinada intervención compleja en la que es especialista, y que lógicamente previamente preparó en España. O una ingeniera que viaja para supervisar la construcción de un edificio en Toronto, en cuyo proyecto trabaja desde su despacho situado en Málaga. O, finalmente, una profesora de universidad que viaja a Francia para impartir docencia y algunos seminarios durante una semana, de acuerdo con materiales que previamente se habrá preparado.

La consecuencia inmediata es que, aunque aparentemente neutral en su redacción, la aplicación del artículo 7 p) depende estrechamente del tipo de trabajo que se desempeñe en la práctica, sin que ello parezca guardar relación alguna con la finalidad o finalidades de la norma.

3.3. El régimen bifronte y la aplicación a trabajos que implican siempre desplazamiento

En teoría, como se ha expuesto anteriormente, esta exención pretendía fomentar la internacionalización de las empresas mediante el desplazamiento de sus trabajadores. Sin embargo, la propia evolución normativa, y después la jurisprudencia, han añadido la finalidad de beneficiar a los trabajadores mismos, al margen de las empresas españolas. El problema, como se ha adelantado ya, es que esta segunda finalidad, la de beneficiar a los trabajadores, puede estar y de hecho estará con frecuencia enfrentada a la finalidad de internacionalizar las empresas.

Como se ha adelantado, la convivencia o aceptación de este doble fin ha dado lugar a un auténtico régimen bifronte, en el que la exención se termina aplicando a dos grandes grupos de supuestos que poco tienen en común, y sin que se acierte a comprender la razón para ello. En efecto, tras la reforma de 2000, el artículo 7 p) permite distinguir entre el contribuyente que trabaja para una empresa residente en España, y que es desplazado por la misma, y el contribuyente que se desplaza, por sí mismo, para realizar trabajos en otro país. La exención se aplica a ambos, porque así lo han ido estableciendo los criterios administrativos y jurisprudenciales. En nuestra opinión, no parece que el legislador tuviera la intención *ab initio* de construir este régimen bifronte, pero la realidad es que el mismo se ha ido cristalizando a lo largo de la aplicación práctica de la norma, como evidencia el examen de las consultas vinculantes y la doctrina.

Este doble régimen plantea, al menos, los siguientes problemas interpretativos:

- El primero, y el más evidente, es que, si la exención se aplica al contribuyente que se desplaza por sí mismo, sin ser mandado por una empresa española, entonces la misma no puede cumplir la pretendida finalidad de contribuir la internacionalización de las empresas españolas. Pero sí cumple la otra finalidad –señalada por el TS– de ser un beneficio para los trabajadores. Si esto es así, la exención queda huérfana de finalidad, pues se beneficia a algunos trabajadores y no a otros, con independencia de su capacidad económica, y dependiendo solo del tipo de trabajo, dejando incluso fuera buena parte de los trabajos profesionales con amplio componente intelectual. Esto no es un problema teórico porque, si toda exención es una excepción al deber de contribuir, la misma debe estar basada en razones sólidas y verificables, fiscales o extrafiscales²⁶, y ser coherente con ello.
- El segundo es un problema de control y de prueba. Mientas que en el caso del trabajador que es desplazado por su empresa la carga probatoria estará en la

²⁶ No han perdido vigencia las consideraciones contenidas en la magistral obra de Lozano Serrano (2006, pp. 88 y ss.).

empleadora, reflejándose además el pago en el modelo 190, con los matices introducidos por la jurisprudencia citada, en el supuesto del trabajador que se desplaza por su cuenta la carga probatoria será enteramente suya, sin que además quede constancia de la misma, ya que, salvo error por parte de quien escribe, esta exención no tiene ninguna casilla asignada en el modelo 100 de autoliquidación del IRPF. Esto tiene como consecuencia que no solo no hay datos exactos de cuántos trabajadores se aplican la exención, como señalara la evaluación citada *supra*, sino que, en el supuesto de aplicarla directamente, la renta simplemente no se declarará, lo que, en caso de discrepancia por parte de la Administración tributaria, incrementa el riesgo de que se inicie un procedimiento sancionador sobre la base del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT)²⁷.

- El tercero, conectado con lo anterior, es la dificultad práctica de establecer la cuantía exactamente exenta en muchos supuestos. De acuerdo con el tenor literal del precepto, solo estarán exentos los trabajos realizados en el extranjero. Esto ha conducido a que, en los casos del trabajador desplazado por su empresa, se establezca la necesidad de prorratear el salario o remuneración obtenida en aquellos casos de trabajadores a los que desplaza su empresa. Este sistema de prorrateo se aplica siempre sobre el año natural, incluso si el contrato de trabajo ha tenido una duración inferior. Así lo concluye la consulta V2050/2023, de 13 de julio (NFC087066), referida a un trabajador fijo discontinuo que ha cotizado 180 días del año. Se considera, con un criterio discutible, que lo relevante no son los días cotizados, sino el año natural. En todo caso, y como se recuerda en la consulta V1765/2023, de 19 de junio (NFC086491), los rendimientos específicamente correspondientes al desplazamiento estarán exentos. Además, se incluyen los días de viaje como días de trabajo, en aplicación de la doctrina del TS (STS 274/2021, de 25 de febrero, rec. núm. 1990/2019 –NFJ081126–, FD 3).
- El cuarto es que, como derivada indirecta, la exención se termina aplicando también a trabajos en desplazamiento por naturaleza, que, por tanto, no serían imaginables ni existirían sin el mismo, porque justamente consisten en el desplazamiento, bien porque el centro de trabajo sea por naturaleza móvil (avión, barco, etc.), o bien porque, no siéndolo, exija un desplazamiento continuo (un consultor en cuya descripción de tareas está el desplazarse a cliente o un instalador de maquinaria que debe desplazarse a su cliente para instalar una máquina). En el primero de los casos, trabajos que solo son pensables en desplazamiento, la Administración acepta la aplicación del artículo 7 p), aunque dependiendo del domicilio fiscal de la empresa. Así, en el caso abordado en la consulta V3357/2023, de 29 de diciembre (NFC088320), referido a un tripulante de una embarcación cuya empresa tiene domicilio fiscal en Islas Caimán, no resulta aplicable, por ser territorio considerado paraíso fiscal. Pero sí lo es en el supuesto, similar en los hechos base, al que se

²⁷ Sobre esta cuestión debe verse, *inter alia*, el análisis en Herrera Molina y Tandazo Rodríguez (2020).

refiere la consulta V103672023, de 26 de abril (NFC085631), pues en este caso la empresa tiene domicilio fiscal en Malta. Se reitera aquí la idea de que:

Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España.

Este requisito se cumple en el caso de una tripulante de un crucero de pasajeros, o en muchos otros supuestos examinados en la jurisprudencia, como los pilotos de avión²⁸.

La cuestión de dónde se presta el trabajo y para quién se lleva a cabo reviste menor complejidad en el caso del contribuyente que se desplaza por su cuenta para trabajar para una entidad no residente. Ahora bien, en el caso del contribuyente al que desplaza su empresa, la exención parecía ser solo aplicable siempre y cuando el mismo aprovechara efectivamente a una entidad no residente, requisito este que se ha flexibilizado por la normativa y se ha ido interpretando por la jurisprudencia y la Administración en multitud de consultas de forma flexible²⁹. Tras la reforma del IS en 2014, y la correspondiente reforma del artículo 7 p) de la LIRPF expuesta anteriormente, esto es más evidente, como se ilustra en la Consulta V0047/2023, de 16 de enero (NFC084626), que confirma la interpretación consolidada de la aplicación en el caso de los servicios intragrupo únicamente para los efectivamente realizados para las entidades del grupo no residentes en España:

En principio, puede entenderse que estamos en presencia de servicios intragrupo al ser desplazado el trabajador al extranjero para prestar a las filiales del grupo, entidades residentes en distintos países del extranjero, servicios conducentes a la implantación de la estrategia de ventas en cada una de las filiales. Asimismo, si se tratara de servicios desarrollados en beneficio de todo el grupo, deberá tenerse en cuenta lo indicado con anterioridad en cuanto a que no se encuentra amparada por la exención la parte de los servicios intragrupo realizados en el extranjero que se corresponde con servicios prestados a la entidad española.

En todo caso, como en muchas otras consultas, se reitera que «la existencia o no de una prestación de servicios intragrupo es una cuestión de hecho cuya valoración corresponderá a los órganos de inspección y gestión de la Administración tributaria». Ahora bien, sin duda, esta flexibilización ha abierto un nuevo campo de complejidad, pues determinar cuándo se ha realizado el trabajo para una empresa extranjera tampoco es sencillo en la práctica, como se expone en lo que sigue.

²⁸ Véase STSJ de Galicia 88/2016, de 9 de marzo (rec. núm. 15241/2015 –NFJ063240–), sobre un piloto de Pan Am.

²⁹ Véase Álvarez Barbeito y Calderón Carrero (2010, p. 167).

3.4. El problema de precisar el destinatario de los trabajos

En principio, como se ha señalado ya, si hay una relación laboral directa, una contratación por un no residente, el destinatario parece claro: será el empleador. Sin embargo, existen numerosos supuestos en los cuales el trabajo se realiza para una entidad no residente, aunque siendo una prestación de servicios por parte de una entidad residente en España. En estos supuestos, la Administración admite que el trabajo se realiza para una entidad no residente. Entre otros muchos ejemplos similares, este es el caso abordado en la consulta V1611/2020, de 26 de mayo (NFC076250), que reconoce que:

Aunque *a priori* es difícil señalar unas reglas claras que puedan servir de guía para determinar cuándo un trabajo se ha prestado para una empresa o entidad no residente, debe partirse de una premisa clara: que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado sea la empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero [...] Según su escrito, la consultante ha suscrito un contrato con una entidad española perteneciente a un grupo empresarial (se supone no vinculado a la consultante), para la prestación de servicios de consultoría de ingeniería, procediendo a facturar los honorarios derivados de la prestación de estos servicios a dicha entidad residente en España, aunque, la consultante manifiesta que los servicios son prestados efectivamente en el extranjero para empresas no residentes en España, que pertenecen al mismo grupo que el de la entidad española con la que ha firmado el contrato. En la medida en que las destinatarias o beneficiarias del trabajo prestado en el extranjero por los trabajadores desplazados sean, tal y como se manifiesta, empresas no residentes en España, este requisito se consideraría cumplido.

Véase también el caso abordado en la consulta V2131/2020, 25 de junio (NFC076808), que se refiere a una empresa dedicada a la instalación y ejecución de proyectos logísticos de alta complejidad y automatización. Según los hechos:

Debido al tamaño y complejidad de los sistemas y trabajos manuales a ejecutar, estos tienen que ser llevados a cabo por personal altamente cualificado y supervisado en todo momento por técnicos especialistas montadores de la consultante. Todos estos trabajos se realizan para empresas no residentes en España y no vinculadas con la consultante. Son empresas establecidas en distintos países y es en sus instalaciones donde los trabajadores de la consultante realizan los montajes, lo cual exige su desplazamiento al extranjero.

Tras examinar los hechos, se concluye que sí se cumple el requisito, pues:

Los trabajadores de la consultante se desplazan al extranjero, a distintos países, donde realizan montajes de estructuras; por lo que puede entenderse cumplido este requisito en relación con los trabajos realizados durante los días que hayan

estado desplazados en el extranjero [...] los trabajos de montaje de estructuras, desarrollados en el extranjero por los trabajadores desplazados por la consultante, se realizan para empresas no residentes en España y no vinculadas con la consultante. Por lo que, de acuerdo con dicha información, este requisito se cumpliría, al ser una empresa no residente en España la beneficiaria o destinataria última de los trabajos prestados por los trabajadores.

Por añadir un ejemplo, similar es la consulta V2389/2020, de 13 de julio (NFC077157), acerca de una entidad dedica a la fabricación y venta de maquinaria de envasado y con mayoría de clientes en el extranjero. Según los hechos:

La consultante desplaza a sus trabajadores al extranjero para prestar los citados servicios en los distintos países de residencia de los clientes extranjeros. Por lo que puede entenderse cumplido este requisito en relación con el trabajo realizado durante los días que los trabajadores hayan estado desplazados en el extranjero.

Sobre ello se concluye que estamos antes «trabajos efectivamente realizados en el extranjero para empresas no residentes en España y no vinculadas con la consultante (sus clientes)». Entre otras, a idéntica conclusión se llega en otras muchas consultas, como la consulta V3046/2020, de 8 de octubre (NFC077873), con cita de la V4542/2016, de 20 de octubre (NFC062225), o en la V2498/2023, de 18 de septiembre (NFC077366). Véase también, entre muchas otras sentencias, la STSJ de Galicia 345/2023, de 16 de junio (rec. núm. 15711/2021 –NFJ091268–), y la doctrina allí citada. Nótese que en todos estos supuestos se asimilan los conceptos de beneficiario y destinatario del servicio, por lo que en estos casos el artículo 7 p) de la LIRPF funciona enteramente como una ayuda a la exportación de determinados servicios.

Otra modalidad llamativa de beneficiario extranjero la encontramos en supuestos donde el destinatario es una entidad supranacional o de la Unión Europea. Como muestra, este es el caso de la consulta V2499/2023, de 18 de septiembre (NFC087517), referido a la adscripción de expertos nacionales a la European Securities and Markets Authority (ESMA), que es la Autoridad Europea de Valores y Mercados. El razonamiento, similar a otros supuestos de funcionarios con desempeño temporal en instituciones europeas o transnacionales, examina la función de la institución y su independencia, y concluye que el trabajo se ha realizado para una entidad no residente, aunque estrictamente se trate de una institución de la Unión Europea. No es una doctrina en absoluto novedosa, pudiendo citarse, por ejemplo, una consulta de 2008 que afirma que:

Un servicio prestado por un funcionario de un Ministerio español a la Comisión Europea como «experto nacional», sí se considera susceptible de acogerse al art. 7.p), y ello, tanto por las retribuciones que abone al funcionario el citado Ministerio como por las cantidades que la Comisión le satisfaga en concepto de indemnización diaria por estancia y mensual por traslado, porque siendo la Comisión un órgano

independiente de los gobiernos nacionales de la Unión Europea, cuya función es representar y defender los intereses de la UE en su conjunto, cabe considerar que el destinatario o beneficiario es la Comisión Europea, entidad residente en el extranjero (consulta V0344/2008, de 15 de febrero –NFC028645–).

Con el mismo criterio, reiterado en muchas otras consultas, véase la V0529/2023, de 6 de marzo (NFC0849856)³⁰.

Este tipo de razonamiento ha permitido extender el ámbito objetivo de la exención a otros muchos supuestos de misiones en el exterior, como es el caso de las que llevan a cabo las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado, siendo particularmente llamativo, entre otros, el caso de Frontex, al que se refiere la RTEAC de 16 de enero de 2019 (RG 2625/2018 –NFJ083410–)³¹, así como a entidades no gubernamentales (entre muchas otras: V1226/2005 y V469/2008 –con referencia a la nota de unificación de criterios del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT– y V0817/2011, de 30 de marzo (NFC041033); V1904/2011, de 1 de agosto (NFC041958); y V1002/2013, de 27 de marzo (NFC047301).

En fin, la jurisprudencia del TS ha apuntalado este criterio en doctrina constante desde 2019³².

4. La delimitación de las rentas «del trabajo» como problema central e irresuelto de la exención

El artículo 7 p) de la LIRPF ha empleado siempre la expresión «rendimientos del trabajo» sin establecer ninguna precisión adicional, lo que *a priori* permitiría incluir en ella todo aquello que la misma norma califique como rendimiento del trabajo, esto es:

³⁰ Este caso es llamativo porque realmente la persona deja de ser residente en España:

La consultante (Fundación española del Sector Público Estatal) tiene una trabajadora (no funcionaria) que va a incorporarse durante un período de 2 años (a partir de 16/01/23) a un organismo de la Comisión de las Comunidades Europeas sito en Grecia, siendo de aplicación el régimen correspondiente a los expertos nacionales en comisión de servicio según la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas (2008) (consulta V0529/2023, de 6 de marzo –NFC084985–).

³¹ Entre otras muchas en este sentido, véanse las consultas 596/2003, de 30 de abril (NFC025947); V0551/2005, de 1 de abril (NFC020737); V1227/2006, de 20 de junio (NFC022957); V0344/2007, de 22 de febrero (NFC024895); V1695/2008, de 16 de junio (NFC031183); V0483/2010, de 15 de marzo (NFC037623); y V0710/2010, de 13 de abril (NFC037865), recogidas en la RTEAC de 16 de enero de 2019 (NFJ083410) citada en el texto. Véase también, como ejemplo, la STSJ de Galicia 16/2016, de 4 de febrero (rec. núm. 15171/2015 –NFJ062690–), que admite el artículo 7 p) en el caso de un guardia civil destinado en Georgia como parte de la Misión de Observación de la Unión Europea (EUMM).

³² STS 428/2019, de 28 de marzo, citada *supra*. Véase también RTEAC de 22 de septiembre de 2021 (RG 7022/2019 –NFJ083585–).

todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (art. 17.1 de la LIRPF)

o, incluso, aquellas prestaciones asimiladas (art. 17.2 de la LIRPF) siempre y cuando estemos antes un trabajo efectivamente realizado, lo que *a priori* podría permitir: (i) excluir del ámbito de la exención algunas de las prestaciones incluidas en el artículo 17.2, en la medida en que no respondan a la realización de un trabajo en concreto, como es el caso de las letras a) (pensiones y similares), f) (pensiones compensatorias), g) (derechos de fundadores) o k) (aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad), pero, al mismo tiempo, (ii) incluir los supuestos contemplados en las letras c) (rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares), e) (retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos), h) (becas), i) (retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro) o j) (retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial).

En todos estos casos se obtiene una renta de trabajo que puede proceder de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, por lo que la lectura sistemática de la norma permitía ya desde su redacción primigenia –que en esto no ha variado– concluir la ausencia de cualquier razón legal para excluirlos del ámbito de aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF. No ha sido esta la interpretación de la Administración, como se expone en lo que sigue.

4.1. La discutible y persistente posición de la DGT sobre las rentas «del trabajo» exentas

Pese a la claridad de la norma, como es sabido, la Administración tributaria ha venido siguiendo un criterio sumamente restrictivo, que ha sido objeto de críticas doctrinales³³, reiterando que la expresión «trabajos» utilizada por la norma debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el apartado 1 del artículo 17 de la LIRPF, esto es, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal, además de a «algunos» supuestos contemplados en el apartado 2 del artículo 17, como podría ser el caso de las relaciones de carácter especial. Normalmente, se usa este párrafo similar a este:

³³ La doctrina ha sido casi unánime al considerar que el artículo 7 p) no puede restringirse a un tipo de rentas del trabajo sin que exija que el mismo derive de una relación laboral o estatutaria. En este sentido: Chico de la Cámara y Ruiz Garijo (2008, p. 104); García Carretero (2006, pp. 53 y 115); Herrera Molina (2019); Herrera Molina y Tandazo Rodríguez (2020, pp. 7 y ss.); Orón Moratal (2017, p. 103). Con más dudas: Álvarez Barbeito y Calderón Carrero (2010, pp. 121-126). Opinión distinta en: Almagro Martín (2019, pp. 56 y ss.).

Según ha señalado este Centro Directivo, la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión «trabajos» que figura en el citado artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial)³⁴.

La casuística es muy amplia y conocida, por lo que aquí se dará una mínima muestra que hemos estimado representativa. En algunos casos, se considera que el contribuyente no está integrado en la estructura de la persona para la que presta el servicio. Así se razona, entre otras, en la consulta V1086/2010, de 24 de mayo, referida a un médico español que se desplaza a un hospital portugués para prestar sus servicios. La Administración considera que no es concluyente que el trabajo se realice fuera de España:

dado que en el escrito de consulta se menciona que los servicios en Portugal se prestan en un hospital, se entiende que esto podría llegar a dar origen a la existencia de una base fija para el ejercicio de la actividad en Portugal. No obstante, con los datos aportados no se puede concluir que así sea.

Ello ha llevado incluso a exigir prácticamente una relación laboral continuada en algunos casos, aunque no en otros. Así, en el caso examinado por la consulta V2974/2018, de 19 de noviembre (NFC089382), referido a una persona que, siendo trabajador de un organismo público de investigación español,

fue requerido para un trabajo de capacitación e instalación y diseño en Costa Rica a cargo de la Agencia Internacional de la Energía Atómica. Añade que dicho trabajo lo realizó en un laboratorio de Costa Rica y que por el mismo percibió –de dicha Agencia Internacional– una remuneración adicional (3.600 euros) y unas dietas (1.979,93 euros), siendo –la citada Agencia Internacional– la contratante.

Con estos datos, se hace hincapié en que «el suscriptor no será considerado en ningún sentido como miembro del personal de la Agencia Internacional», lo que conduce a la conclusión de que «la inexistencia de una relación laboral impedirá la aplicación al caso planteado de la exención prevista en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF».

También en la consulta V2440/2018, de 11 de septiembre (NFC070298), se deniega la aplicación del artículo 7 p) a un bombero español que se desplaza a Myanmar, sobre la base de que no habría contrato laboral, sobre estos hechos:

³⁴ Entre otras, véanse las siguientes consultas: V1944/2005, de 30 de mayo; V1136/2016, de 21 de marzo; V2974/2018, de 19 de noviembre.

Esta contratación se ha producido en relación con un proyecto de apoyo a la reforma de la policía de Myanmar, por lo que se desplaza a Myanmar para la prestación de los servicios por los que ha sido contratado. La duración del contrato es de unas tres semanas. El consultante factura por los siguientes tres conceptos: honorarios, gastos de manutención y estancia y gastos de preparación del material.

Frente a ello, encontramos casos como la consulta V3269/2018, de 26 de diciembre (NFC071023), caso referido a una contribuyente que trabaja en un buque de una compañía, y en el que se aporta un modelo de contrato con una compañía registrada en Escocia denominado «Acuerdo para la prestación de servicios de consultoría», que no se aporta una solución concluyente, afirmando que «la calificación de un contrato como laboral es una cuestión ajena al ámbito tributario».

En contraste, sí se ha alcanzado la conclusión de que son rendimientos del trabajo en supuestos en los que (quizá) parece asumirse que no puede haber una relación laboral o estatutaria en el trabajo realizado en el extranjero, por ser el contribuyente mismo funcionario en España, en conexión con los casos abordados *supra*. No encontramos otra explicación al razonamiento contenido, entre otras muchas, en la consulta V0423/2022, de 3 de marzo (NFC082235), referida a la calificación de los rendimientos abonados a los expertos funcionarios públicos de AESA. Se razona que:

En relación con la calificación de las rentas satisfechas a expertos externos contratados para la elaboración de informes técnicos, este Centro Directivo, en la consulta V1758-11 (relativa a un ente consultante que tiene como objeto la evaluación, acreditación y certificación de la calidad en el ámbito de las universidades y de los centros de investigación y de educación superior de una determinada Comunidad Autónoma, y, para el desarrollo de sus actividades, requiere la colaboración, a través de comisiones, de expertos externos) ha señalado que, vistas las definiciones contenidas en los artículos 17.1 y 27 de la LIRPF, «cabría afirmar en principio que las retribuciones que el ente consultante satisfaga a los miembros de las comisiones de evaluación constituyen rendimientos del trabajo, en cuanto derivan de su trabajo personal y no de una ordenación por cuenta propia (de medios de producción y/o de recursos humanos), con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, que exige la definición de los rendimientos de actividades económicas, pues tal ordenación es realizada por la agencia consultante. Ahora bien, esta calificación genérica no puede ignorar aquellos otros supuestos en que los expertos externos hayan sido elegidos precisamente en consideración a la propia actividad profesional que estos vinieran desarrollando, de manera que cabe entender que la labor realizada en el seno de la comisión constituye un servicio más de los que se prestan en el desarrollo de su actividad, por lo que en tales casos los rendimientos tendrían la consideración de derivados de una actividad profesional».

A partir de ahí, y tras reiterar que la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo, se señala, sin mayor razonamiento,

que «con carácter general debe descartarse la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF a los rendimientos del trabajo regulados en el artículo 17.2 c) de la LIRPF», pero se hace una suerte de excepción en este caso con estos razonamientos:

Dado que en el supuesto planteado los expertos participan en estas actividades en su condición de funcionarios públicos de AESA y, cuando se desplazan al extranjero, lo hacen en comisión de servicio y en el marco del Convenio entre la consultante y AESA en el que se concretan sus obligaciones derivadas de la participación en el acuerdo de colaboración con EASA en materia de cooperación técnica internacional, cabe entender que los rendimientos obtenidos por los expertos proceden de «trabajos» en el sentido del artículo 7 p) de la LIRPF.

En otro orden de cuestiones, se viene afirmando que no será aplicable la exención cuando el objeto del desplazamiento sea el cumplimiento de un contrato entre dos empresas que pueda entenderse de formación, pues en tal caso parece que no se entiende que el trabajo aprovecha o se realiza en beneficio de otra empresa (por ejemplo, consulta V0278/2023, de 15 de febrero –NFC084902–, que deniega el art. 7 p) al caso de varios trabajadores de la consultante se desplacen a las instalaciones de Austria para recibir formación).

El problema es que la noción de «formación» se extiende a supuestos que son pacíficamente laborales, como puedan ser las estancias de investigación, la formación de médicos o la participación en congresos. En otros casos, la propia naturaleza de la actividad desempeñada se considera no laboral. Es el caso, particularmente llamativo, de las estancias de investigación de profesores en el marco de invitaciones por otras universidades. Aunque la casuística es muy amplia, la Administración ha venido manteniendo una línea constante en este punto, y es la de considerar que son siempre estancias «formativas» y, por tanto, sin naturaleza laboral (tempranamente, consulta V2466/2022, de 30 de noviembre –NFC084507–). Entre otros casos llamativos, que directamente deniegan que una actividad de investigación pueda ser laboral, está el caso examinado en la consulta V2279/2014, de 4 de septiembre (NFC052262), en la que a un profesor visitante en Alemania, al que la universidad alemana le paga una cuantía mensual, se le responde que «las cantidades percibidas por el consultante de la universidad alemana procede calificarlas como rendimientos del trabajo», citando el artículo 17.1, pero, a renglón seguido, se afirma que no es aplicable la exención porque:

la actividad realizada por el consultante en el extranjero tiene un carácter fundamentalmente formativo que no puede encuadrarse en el ámbito de la exención, no constituyendo propiamente un trabajo efectuado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

El caso es particularmente llamativo porque, además, y con el mismo escaso fundamento, se concluye que tampoco se consideran aplicables las cantidades exentas por dietas en el artículo 9 del RIRPF con el argumento –sin apoyo legal ni reglamentario alguno– de que:

el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del RIRPF únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 17.1 de la LIRPF.

Otro ejemplo sorprendente es la RTEAR de Cataluña de 26 de junio de 2023 (RG 7767/2021 –NFIJ093977–), que descarta la aplicación de la exención a una médico que trabaja, con modalidad de residencia, para formarse en Toronto (Canadá).

Además del escaso apoyo en la literalidad de las normas invocadas, pues en ningún lugar se excluye la aplicación del régimen de dietas en supuestos como el citado, nótese que la conclusión alcanzada incurre en una notable incoherencia interna, porque se afirma que las rentas obtenidas de la universidad alemana son a la vez una renta del trabajo del artículo 17.1 de la LIRPF y que no lo son (para no aplicarles la exención), además de excluir que la actividad investigadora pueda ser «trabajo», lo cual es derechamente contradictorio con la propia descripción de tareas de un profesor de universidad, también en la Ley orgánica de universidades entonces vigente. Finalmente, algunas de estas interpretaciones parecen crear un criterio nuevo en la propia exención de las dietas que ni siquiera aparece en el RIRPF, cual es que las dietas, para estar exentas, deben proceder de una relación laboral o estatutaria.

Lejos de ser una interpretación aislada, la afirmación de que la investigación «no es trabajo», a los efectos del artículo 7 p), y que las dietas pagadas por quien no es empleador directo –sino, por ejemplo, por quien invite a un profesor o a otro profesional a dar una conferencia– tampoco están exentas, parece haberse reiterado en muchas otras consultas, como la V0467/2015, de 6 de febrero (NFC054024), o la V3132/2018, de 11 de diciembre (NFC070930), que también deniega tanto la exención de los gastos por dietas de viaje y manutención como la aplicación del artículo 7 p) a un supuesto en el cual una profesora fue invitada, durante un mes, en una universidad del Reino Unido para desarrollar una estancia de investigación, universidad que le reembolsó gastos de estancia y de desplazamiento. En la consulta se razona que:

Las cantidades percibidas por la consultante de la universidad británica procede calificarlas como rendimientos del trabajo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la LIRPF. En cuanto a si, dichas cantidades, pueden considerarse exceptuadas de gravamen al amparo de lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento [...], debe aclararse que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del RIRPF únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad.

En contraste con ello, sí se había considerado aplicable la exención en un caso en el que se justifica la realización de actividades docentes (consulta V0627/2015, de 6 de febrero –NFC053962–), pues, a diferencia de la investigación, la docencia sí parece considerarse «trabajo».

El análisis de las retribuciones del artículo 17.2 c) y su frecuente, aunque errática, exclusión tanto de la exención del artículo 7 p) como del propio régimen de dietas del RIRPF merecería un trabajo aparte. Baste aquí dejar constancia de que algunas consultas examinadas incurren, con frecuencia, en la señalada contradicción interna de considerar que tales dietas son rentas del trabajo y que no lo son al mismo tiempo, pues tampoco se califican como rentas de actividades económicas a efectos del régimen del artículo 9 del RIRPF. Quedan estas rentas, por tanto, en tierra de nadie (por ejemplo, véanse los razonamientos en las consultas V3930/2016, de 19 de septiembre –NFC061724–; y V4813/2016, de 10 de noviembre –NFC062974–).

Cuestión distinta son supuestos en los cuales la renta no procede de la realización de trabajos, como pueda ser una indemnización por despido (no aplicable al no ser una contra-prestación laboral; véase la consulta V3208/2018, de 18 de diciembre –NFC071005–) o, con mayores dudas en cuanto a su compatibilidad con el artículo 14 de la CE, una prestación por maternidad (consulta V0007/2010, de 14 de enero –NFC037130–). Esta interpretación, como veremos, desautorizada por el TS, tampoco es compartida por las resoluciones de tribunales económico-administrativos examinadas. Entre otras muchas, RTEAR de Cataluña de 14 de septiembre de 2023 (RG 5043/2022 –NFJ092692–)³⁵.

Como se expone en el siguiente epígrafe, diferentes tribunales, y finalmente el TS, han desautorizado la interpretación restrictiva de la que se ha dado una breve muestra, si bien las sentencias lo han hecho en el marco de los casos puntuales que se han planteado, por lo que la cuestión no puede entenderse resuelta.

4.2. La aclaración (relativa) tras la jurisprudencia del TS

Desde el año 2016, el TS ha desarrollado una jurisprudencia que, en buena medida, corrige la interpretación de la DGT expuesta³⁶. Se parte por el tribunal de que la finalidad de la exención no es estrictamente la de promover la internacionalización de las empresas, sino que:

El incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes

³⁵ En cuyo FJ 6 se destaca que:

Se cumplen los requisitos definidos por el centro directivo para considerar dichos importes como retribuciones específicas: el trabajo por dicha actividad de formación se desarrolla íntegramente en el extranjero y la misma es retribuida específicamente. Es importante observar que los importes percibidos no son consecuencia de su relación laboral como abogada, sino de una relación mercantil con las entidades contratantes (sin perjuicio de que tales importes tributen como rendimientos del trabajo conforme al artículo 17.2.c) LIRPF y por ello no resulte controvertido que se comprenden en el ámbito de la exención).

³⁶ Véanse Herrera Molina (2019, pp. 145 y ss.); Herrera Molina y Tandazo Rodríguez (2020, pp. 7 y ss.).

se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero. No está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores, de ahí que ni siquiera excluya de su ámbito de aplicación, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 16.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), aquellos casos en que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios (STS 2269/2016, de 20 de octubre, rec. núm. 4786/2011 –NFJ064426– FD 5).

En esta sentencia se apuntala la idea de que puede haber más de un beneficiario del trabajo, pues la norma no exige que los destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos ni tampoco prohíbe múltiples beneficiarios o que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo. Esta doctrina se confirmaría, entre otras, en las SSTs de 24 de mayo de 2019 (rec. núm. 3766/2017 –NFJ077538–) y de 28 de marzo de 2019 (rec. núm. 3774/2017 –NFJ073020–). Pero, sustancialmente, se señala entonces una idea central, y es que tampoco el artículo 7 p) contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos. En particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación. Y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, lo que no resulta incompatible con la finalidad de la exención (por todas, STS 685/2019, de 24 de mayo (rec. núm. 3766/2017 –NFJ077538–). Esto conduce a desestimar directamente la interpretación restrictiva que sostenía la DGT en las consultas citadas y muchas otras. La SAN 742/2020, de 19 de febrero (rec. núm. 485/2017 –NFJ077476–), con referencias y sustento en la doctrina del TS citada, también desautoriza de manera tajante tal interpretación de la exención en su FD 7, que merece ser recogidos por ello expresamente:

Afirma la Inspección, con remisión a las consultas de la Dirección General de Tributos, que la expresión «trabajos» que figura en el artículo 7 p) ha de entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial). Ahora bien, no justifica la razón de esa limitación, cuando el precepto no exige de manera expresa que los trabajos que dan derecho a la exención se desarrollen en el ámbito de una relación de carácter laboral o estatutaria, ni ello puede deducirse exclusivamente de la expresión trabajos [...]. Se observa, así, que en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo verdaderamente relevante es que el perceptor de los rendimientos del trabajo sea una persona física con residencia fiscal en España, que realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero; careciendo de trascendencia, por tanto, la existencia de una entidad residente empleadora,

de modo que la naturaleza de la relación (laboral o mercantil), que una al perceptor de los rendimientos del trabajo con ésta no puede convertirse en un elemento imprescindible para aplicar la exención.

La interpretación de la DGT se volvería a desautorizar, con mayor claridad y contundencia, en la STS 403/2021, de 22 de marzo (rec. núm. 5596/2019 –NFJ081541–). En el FD 3 se pronuncia sobre la cuestión de interés casacional, que radicaba en precisar el alcance de la expresión «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero» contenida en el artículo 7 p) de la LIRPF. Tras recoger su doctrina anterior (STS 428/2019, de 28 de marzo [rec. núm. 3774/2017 –NFJ073020–], caso referente al proyecto Target2 Securities del Banco Central Europeo), sienta esta doctrina sobre el alcance de la exención:

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

Pero la citada STS 403/2021 va más allá, y en el apartado 8 del FD 3 apuntala que:

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

De particular relevancia resultarían también las posteriores SSTS 1642/2022, de 13 de diciembre (rec. núm. 707/2021 –NFJ088373–), y 2485/2022, de 20 de junio (rec. núm. 3468/2020 –NFJ086766–). En el FD 3 de esta segunda sentencia, en la que se concluye que en el caso examinado sí era aplicable la exención a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los consejos de administración, se contiene una amplia exégesis del precepto que interesa recoger en su literalidad:

A la vista de ello, puesto que interesa saber el concepto de rendimientos de trabajo, debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 17 LIRPF. No se produce una remisión expresa a él por parte del artículo 7.p) LIRPF, pero tampoco ofrece un concepto propio, a los efectos de la exención, de rendimientos de trabajo, ni siquiera, como hemos dicho, de trabajos efectivamente realizados en el extranjero. La remisión, pues, es implícita, puesto que es en dicho artículo, que no en otro diferente, donde se definen los rendimientos de trabajo [...]. En el apartado 1 se dispone que se consideran rendimientos íntegros de trabajo «todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas». Tras esta definición genérica se incluye en dicho apartado un listado abierto de contraprestaciones o utilidades que se consideren por el legislador incluidos en dicho concepto genérico (sueldos y salarios, prestaciones por desempleo, remuneraciones en concepto de gastos de representación, etc.). En el apartado 2 se incluyen otra serie de prestaciones que se califican como rendimientos de trabajo, que no se corresponden con el concepto genérico de rendimientos de trabajo contenido en el párrafo primero del dicho apartado 1, pero que, por razones técnicas, tienen la consideración, pese a ello y en todo caso, de rendimientos de trabajo, tales como las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, las becas y las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad. La lista de supuestos incluida en el apartado 2 tiene carácter cerrado, a diferencia, como se ha dicho ya, de la incluida en el apartado 12. Prueba de la heterogeneidad del contenido de este apartado 2 es que en esa lista se comprenden, además de los supuestos ya indicados, varios más.

Con ello se rechaza nuevamente la interpretación restrictiva de la DGT, afirmando que:

Es una interpretación restrictiva que no tiene apoyo en una interpretación literal, lógica, sistemática y finalista del artículo 7, p) LIRPF. Carece de sentido admitir que en el ámbito de la exención no se incluyan las retribuciones de los administradores, aunque existe una previsión expresa en dicha letra e) del artículo 17.2 LIRPF, sin discutir la categoría del trabajado realizado, máxime cuando, como ha quedado acreditado en la instancia, las retribuciones percibidas por los dos administradores derivan del ejercicio de funciones ejecutivas y de gestión.

Este criterio se recoge y reitera en la STS de 13 de diciembre de 2022 (rec. núm. 707/2021–NFJ088373–). Finalmente, también la STS 302/2023, de 9 de marzo (rec. núm. 8087/2020–NFJ089124–), que deniega la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF a los salarios de los europarlamentarios, apuntala esta idea recordando que lo fundamental es que concurran las notas propias de una relación de ajenidad o alteridad, propio de las relaciones laborales por cuenta ajena, o funcionariales, o incluso en supuestos de relación laboral especial.

5. Problemas pendientes de la noción de rentas «del trabajo» a la luz del principio de igualdad tributaria

Tras la jurisprudencia citada, parece evidente que la exención debe ser aplicada a todos los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, pues el artículo 7 p) de la LIRPF en absoluto se ciñe solo a algunos de ellos. Ello encaja con el concepto de trabajo dependiente del artículo 15 del modelo de convenio de la OCDE, que es más amplio y hace referencia a que:

«sueldos, salarios, y otras retribuciones análogas» comprenden las retribuciones en especie obtenidas por razón de un trabajo por cuenta ajena (por ej., las opciones sobre acciones, el uso de una vivienda o un automóvil, seguros médicos o de vida y pertenencia a asociaciones recreativas)³⁷.

La conclusión de lo expuesto es que el criterio de la DGT carece de sustento legal, de modo que se aviene mal tanto con el propio tenor literal de la norma como, sobre todo, con una interpretación sistemática del precepto, teniendo en cuenta los artículos 17 de la LIRPF y 15 y 19 del modelo de convenio de la OCDE³⁸.

Por lo tanto, y salvo que el precepto se reforme, no se podrá excluir de su ámbito de aplicación cualquier renta del trabajo que pueda calificarse como tal por concurrir los elementos típicos de una relación laboral, esto es, las notas de dependencia y alteridad. Ahora bien, no es seguro que la doctrina del TS haya provocado una respuesta sustancialmente distinta por parte de la Administración en lo que se refiere al concepto de rentas del trabajo. Por poner solo un ejemplo, la consulta V0423/2022, de 3 de marzo, *supra* citada, sobre determinados expertos que desempeñan su función en la AESA. Este caso, sin embargo, parece pivotar sobre la condición de empleados públicos de los mismos, si bien se reitera la interpretación restrictiva de la expresión «trabajos», expresamente rechazada por los tribunales. Sería deseable una nota aclaratoria, a la luz de la jurisprudencia reciente, que otorgara mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en cuanto al perímetro objetivo de la exención.

En efecto, y como se ha observado, la mayor parte de los problemas interpretativos de la exención del artículo 7 p) siguen estando relacionados con qué deba entenderse como renta «del trabajo» a sus efectos y, en coherencia con ello, cuál deba ser la cuantía exenta. Al mismo tiempo, y de forma recurrente, tanto muchas de las consultas examinadas como la

³⁷ Véase el párrafo 2.1 de los comentarios al artículo 15 del modelo de convenio de la OCDE (traducción al castellano del Instituto de Estudios Fiscales, 2017).

³⁸ Como se ha resaltado, la distinción entre las rentas de los artículos 15 y 19 del modelo de convenio de la OCDE plantea numerosos problemas en la práctica, que no parecen haberse solventado con la revisión de 2017. Tempranamente, Pistone (2008). Véase también López López (2015, p. 59).

jurisprudencia se refieren a la necesidad de llevar a cabo una interpretación «restrictiva» del ámbito de aplicación del artículo 7 p) LIRPF, pues, al ser una exención, constituye una «excepción» al principio de generalidad, o incluso al de igualdad del artículo 14 de la CE. En los términos que se han apuntado a lo largo de este trabajo, y sin perjuicio del error metodológico que supone esta afirmación sobre la necesidad de interpretación restrictiva³⁹, esto tiene como consecuencia una aplicación con frecuencia errática de la exención, muy dependiente del tipo de trabajo, a la vez que una interpretación con frecuencia contradictoria de sus fines.

Pues bien, en este punto, cabe poner en duda que tanto esta reinterpretación de la exención llevada a cabo por la Administración como incluso la exención misma sean compatibles con el principio de igualdad en materia tributaria, tal y como ha sido interpretado por el TC⁴⁰. Debe recordarse que el test de igualdad exige: (i) verificar que situaciones a comparar sean iguales; (ii) que efectivamente hay una finalidad «objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales»; y (iii) que las consecuencias jurídicas de la diferencia de trato sean razonables, esto es, que exista una «relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos» (STC 62/2023, de 24 de mayo –NCJ066651– FJ 5 b), con cita, entre otras, de la contenida en la STC 60/2015, de 18 de marzo –NFJ058679–, FJ 4). Con mayor amplitud se había desarrollado esta idea en la relevante STC 19/2012, de 15 de febrero (NCJ056426), FJ 5, una de las pocas referidas íntegramente al IRPF, en estos términos:

Sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho existe una muy amplia doctrina de este Tribunal que puede sintetizarse ahora recordando que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido. En este sentido, este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables, además del fin lícito, la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en las que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin,

³⁹ Véase Herrera Molina (2019, pp. 148 y ss.).

⁴⁰ Véase, con mayores referencias, Rodríguez Bereijo (2011, pp. 78 y ss.).

de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, las SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; y 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

En cuanto a los fines extrafiscales de los tributos, incluso de los estrictamente recaudatorios, como es el IRPF, debe tenerse en cuenta que los mismos no pueden suponer un desconocimiento de los principios constitucionales (con particular claridad esta idea en la STC 19/2012, de 15 de febrero –NCJ056426–, FJ 3 d) y que dichos fines tienen entonces que guardar coherencia y proporcionalidad en la estructura misma de la norma.

Pues bien, la doctrina administrativa analizada, y también la jurisprudencia, han puesto en evidencia que ni el fin del artículo 7 p) está claro o es coherente de forma interna ni tampoco la interpretación llevada a cabo obedece a un criterio racional y proporcionado, lo que abre la puerta a una duda fundada de inconstitucionalidad.

Como se ha constatado, el resultado práctico de la norma es otorgar un tratamiento sustancialmente diverso en función de diferentes tipos de trabajo, con criterios que no solo no están claros ni son predecibles, sino que tampoco siempre concuerdan con los fines afirmados por el legislador, y sin perjuicio de que estos mismos fines –internacionalización de las empresas y capacidad económica de algunos trabajadores que se desplazan– son difícilmente reconciliables entre sí. Tal supuesta doble finalidad es problemática con arreglo a las siguientes consideraciones: en primer lugar, hemos comprobado que ni siquiera encaja bien con el propio régimen jurídico del artículo 7 p) de la LIRPF. Pero es que, además, tampoco se aviene bien con el principio de capacidad económica. Con frecuencia, y por aplicación de las reglas de los convenios, se producirá una doble no tributación efectiva⁴¹, por lo que la regla irá más allá de corregir a carga fiscal adicional, lo que implica sencillamente permitir una menor tributación efectiva a la misma clase de contribuyentes –algunos perceptores de rentas del trabajo–, pero no a otros.

Al mismo tiempo, el problema del objetivo de internacionalización de la empresa española, como fin declarado del artículo 7 p), es que tampoco se desprende claramente de su régimen jurídico, dado que beneficia a muchos trabajadores sin conexión alguna con empresas españolas. Pero es que, si tal fuera la finalidad, la misma podría ser incompatible con el régimen de ayudas de Estado, en la medida en que pueda suponer, indirectamente y por vía salarial, el otorgar a las empresas una ventaja consistente en aliviar las cargas fiscales que normalmente soportarían en el curso de sus actividades empresariales⁴². Es evidente que el

⁴¹ Véase López López (2015, p. 100).

⁴² Recientemente, sobre ayudas de Estado a través del sistema tributario, entre otras consideraciones, véase Englisch (2024, pp. 12 y ss.).

supuesto no es enteramente equivalente al de la deducción por actividades de exportación, pero sí sería asimilable si la deducción terminara interpretándose, por vía administrativa, como una deducción principalmente pensada para las empresas que desplazan trabajadores, cuestión esta que en todo caso excede del objeto del presente estudio.

En la práctica, muchos de los supuestos del artículo 7 p) analizados obedecen a la lógica de un trabajador transfronterizo, que, sin embargo, en muchos casos no será calificado como tal por no encajar en el estrecho concepto de tal modalidad de trabajador que sigue perviviendo en nuestro sistema, de modo que todavía se acepta como límite geográfico el derivado del Acuerdo complementario entre España y Francia relativo a los trabajadores fronterizos de 25 de enero de 1961, que limita la distancia entre lugar de residencia y de trabajo a 20 kilómetros, medida que está evidentemente vinculada a un viaje que razonablemente pudiera realizarse en un solo día laborable en los años sesenta del siglo pasado⁴³.

En fin, al margen de los problemas de incoherencia interna señalados, esta pequeña exención, que apenas supone el 0,16 del total de los beneficios fiscales en el IRPF⁴⁴, se ha visto además desbordada por los mismos fenómenos que conforman el epicentro de las discusiones sobre la fiscalidad internacional: localización, residencia, valor añadido. Esto es, qué es trabajo, dónde se realiza el mismo y cuál es el destinatario último de la labor.

6. Conclusión: parámetros para la necesaria reforma del artículo 7 p)

La aplicación práctica de la exención contemplada en el artículo 7 p) de la LIRPF ha generado una creciente confusión acerca de cuáles son sus fines y su ámbito objetivo de aplicación. Las cuestiones planteadas están relacionadas con un debate no resuelto, y no

En España, es relevante citar la Decisión C (2006) 444 final, de 22 de marzo de 2006, adoptada en el asunto Ayuda de Estado n.º E 22/2004-España, en relación con el artículo 37 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, bajo la rúbrica «deducción por actividades de exportación» (DAEX).

⁴³ Este criterio sigue considerándose vigente, pese a la flagrante contradicción, no ya con el régimen derivado del derecho de la Unión Europea, sino con la propia realidad. Véase una referencia a esta cuestión en López López (2015, p. 86).

⁴⁴ De acuerdo con la *Memoria de beneficios fiscales* (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2023; véase pp. 134, 307 y 311), para la exención del artículo 7 p) se estima un coste de 71 millones de euros (lo que apenas representa el 0,16 del total de los beneficios fiscales en el IRPF), afectando a 40.000 beneficiarios. El total de los beneficios fiscales en el IRPF se estima en 11.178,88 euros para 2023. No obstante, se debe asumir que estos datos se restringen a los trabajadores que se desplazan por su empresa, sin incluir a quienes se desplazan por su cuenta.

únicamente tributario, acerca de qué pueda entenderse como relación laboral y cómo se adaptan los sistemas tributarios a la transformación misma de los tipos de relaciones laborales. Al igual que en muchos otros países de nuestro entorno, la LIRPF establece un tratamiento distinto de las rentas del trabajo dependiente o por cuenta ajena con respecto de las rentas derivadas de las actividades económicas o empresariales. Como han advertido ya diversos estudios, y se ha comprobado en distintos asuntos en el ámbito laboral o de la seguridad social, la frontera entre ambos tipos de rentas no es siempre nítida ni clara, y lo es menos en la última década⁴⁵.

La cuestión es central porque las rentas del trabajo son el tipo de ingreso más frecuente entre los Estados de nuestro entorno, siendo la movilidad un fenómeno creciente, como es sabido. Las mejores comunicaciones y el cambio del modelo de trabajo, que permite con mayor frecuencia el desempeño de tareas laborales sin vinculación estricta a un lugar físico, suponen un reto evidente a los regímenes jurídicos de tributación sobre las rentas del trabajo, basados en la idea de que existirá un centro principal de trabajo al que el contribuyente acudirá a diario, siendo el desplazamiento a otro lugar la excepción. Así, en la Unión Europea hay aproximadamente 448 millones de personas en edad de trabajar, de las cuales casi 14 millones residen y trabajan en un país distinto al de su nacionalidad, mientras que 1,8 millones son trabajadores transfronterizos, en lo que constituye una tendencia al alza⁴⁶. Por tanto, y como viene insistiendo la doctrina citada en este trabajo, es urgente repensar los modelos de tributación de las personas físicas en el contexto de cambio, y una parte central de ello está precisamente en las rentas del trabajo⁴⁷.

Al tiempo, en el contexto puramente nacional, la jurisprudencia reciente, pero también las consultas examinadas, permiten vaticinar que esta conflictividad no va a desaparecer. Muestra de ello es el ATS de 6 de marzo de 2024 (rec. núm. 4077/2023 –NFJ092559–), que pretende aclarar el ámbito de aplicación de la exención. Su objeto es precisar el tratamiento de las retribuciones abonadas por el Ministerio de Defensa en una cuenta corriente de un banco establecido en España a un militar español integrante de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (Unifil), que opera bajo bandera de las Naciones Unidas. Como se razona en el propio auto:

La cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones –artículo 88.2.c)–, lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca,

⁴⁵ Véase Fernández Collados (2023, pp. 37 y ss.).

⁴⁶ Datos del informe anual de movilidad laboral (versión solo en inglés, European Commission, 2024); informe en el que, por otro lado, se muestra que España es uno de los países más beneficiados por los inlfujos, siendo fundamentalmente un país receptor neto (véase, en concreto, los datos contenidos en las pp. 11, 24, 28, 34 y 35). Fuente: Eurostat (2023).

⁴⁷ Por todos, ya citados, Adam y Miller (2021, pp. 37 y ss.); De la Feria y Maffini (2021, pp. 157-163).

en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE)⁴⁸.

A la luz de lo expuesto, parece inevitable una urgente reforma de la exención del artículo 7 p), teniendo en cuenta las mejores recomendaciones acerca de la reforma de las rentas del trabajo en el contexto internacional, así como la única evaluación existente hasta el momento, ya citada. Tal reforma debería tener en cuenta los siguientes elementos centrales:

- De forma prioritaria, zanjar la cuestión de cuál es la finalidad de la exención, en coherencia en su caso con el resto del sistema tributario. Si la misma pretende favorecer la internacionalización de las empresas, debería ser coherente con el régimen fiscal del IS, y si de lo que se trata es de favorecer a los trabajadores para que sean estos los que se internacionalicen, finalidad no fácil de conciliar con la anterior, entonces el régimen jurídico debería evitar tratamientos diversos, difícilmente justificados, en función del tipo de trabajo –físico o intelectual, remoto o presencial–, que nada tiene que ver con este fin.
- Si la norma pretendiera compensar a los trabajadores por los desplazamientos, entonces tenía que articularse como un complemento al régimen de excesos, limitándose en su caso a los gastos extraordinarios o remuneración adicional derivada del mismo, sin que parezca justificado un incentivo sin más a algunos trabajadores frente a otros ni tampoco la desconexión con el régimen de trabajadores transfronterizos, con los que debería coordinarse adecuadamente.
- Cualquiera que fuera la redacción finalmente adoptada, debería establecerse la obligación de declarar las rentas expresamente, tanto a los efectos de tenerlas en cuenta en la progresividad, aún exentas, como para controlar efectivamente las mismas, e incluso en favor de los contribuyentes, que en ningún caso incurrirían en el tipo sancionador del artículo 191 de la LGT.
- Adicionalmente, y sin perjuicio de la necesidad de su reforma, es evidente que la interpretación restrictiva de la exención por parte de la Administración, además de no ser coherente con el tenor literal de la normativa reguladora, según ha confirmado el TS en términos que no admiten duda, tiene como resultado práctico impedir su aplicación precisamente a los casos de trabajadores más precarios, con relaciones contractuales que no obedecen directamente al contrato de trabajo tradicional (falso autónomo). Ello sucede a la vez que el deslinde del concepto «trabajo» lleva con frecuencia a resultados difícilmente aceptables, como lo es interpretar que la investigación no es trabajo o que no aprovecha ni beneficia

⁴⁸ La cuestión planteada parece estar relacionada con la consulta V1820/2020, de 8 de junio (NFC076284), referida justamente a las retribuciones de militar en una base, en la que se rechaza la exención toda vez que Líbano es paraíso fiscal.

al no residente. Una reforma del precepto debería llevar a cabo una evaluación rigurosa de su aplicación práctica, pues no es dudoso, en fin, que los términos en los que está redactada, pero también su aplicación práctica, contribuye a una desigualdad de tratamiento entre diferentes trabajadores y trabajos difícilmente compatible con las propias exigencias del artículo 31.1 de la CE.

Referencias bibliográficas

- Adam, S. y Miller, H. (2021). *Taxing Work and Investment across Legal Forms: Pathways to Well-Designed Taxes*. Institute of Fiscal Studies.
- Adam, S. y Miller, H. (4 de marzo de 2024). Reforming the Taxation of Non-Doms: Policy Options and Uncertainties. *Institute for Fiscal Studies*. <https://ifs.org.uk/articles/reforming-taxation-non-doms-policy-options-and-uncertainties>
- Almagro Martín, C. (2019). *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Dykinson.
- Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, J. M. (2010). *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbiblo.
- Avi-Yonah, R. S. (2000). Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Harvard Law Review*, 113(7), 1573-1676. <https://repository.law.umich.edu/articles/50/>
- Avi-Yonah, R. S. (2014). And Yet It Moves: Taxation and Labor Mobility in the Twenty-First Century. *Tax Law Review*, 67.
- Báez Moreno, A. (2022). Un sistema fiscal del siglo XIX frente a un contribuyente del siglo XXI: el irrefrenable éxodo fiscal de los youtubers al Principado de Andorra. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 466, 43-86. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2022.7491>
- Báez Moreno, A. (2024). Cross-Border Mobility of Individuals and Anti-Avoidance Tax Rules. En S. V. Kostić, A. Báez Moreno, V. Chand y M. Tenore (eds.), *Mobility of Individuals and Workforces: Tax Challenges Raised by Digitalization* (pp. 191-222). IBDF.
- Banco de España (2020). *Informe anual 2020*.
- Banco de España (2021). *Informe anual 2021*.
- Beretta, G. (2019). «Fixing» the Social Contract: A GloBE also for Individual Taxation? *Annals Belgrade Law Review*, 67(4), 68-115.
- Beretta, G. (2019). Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination among Jurisdictions (Even) after the BEPS Project. *Intertax*, 47(1), 91-112.
- Beretta, G. (2024). Tax Residence of Individuals in the Age of Geographical Diversification. En S. V. Kostić, A. Báez Moreno, V. Chand y M. Tenore (eds.), *Mobility of Individuals and Workforces: Tax Challenges Raised by Digitalization*. IBDF.

- Blanchard, O. y Tirole, J. (dirs.) (2021). *The Major Future Economic Challenges*. International Commission. <https://www.strategie.gouv.fr/english-articles/major-future-economic-challenges-olivier-blanchard-and-jean-tirole>
- Brauner, Y. (2024). Taxing People, Not Residents. SSRN. <https://ssrn.com/abstract=4723636>
- Chico de la Cámara, P. y Ruiz Garjón, M. (2008). Análisis crítico 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. *Crónica Tributaria*, 126, 91-117.
- Comité de Personas Expertas para la Reforma Tributaria (2022). *Libro Blanco para la reforma tributaria* (J. Ruiz-Huerta, dir.). Instituto de Estudios Fiscales. https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf
- Englisch, J. (2024). Sliding Scales of Review in State Aid Control of Fiscal Aid Schemes: A Journey Through European and International Taxation: Liber Amicorum in Honour of Peter Essers. SSRN. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4802652
- Escribano, E. (2022). La fiscalidad de las rentas del teletrabajador y de las empresas que los emplean en escenarios transfronterizos. En A. Vázquez del Rey Villanueva (coord.), M. J. Lucas Durán (coord.) e I. Merino Jara (dir.), *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional* (pp. 573-608). CISS.
- Escribano, E. (2024). A Reflection on the Future of Corporate Tax Residency in the Age of Remote Work and Mobility of Individuals. En A. Baez, V. Chand, V. Kostić, S. y M. Tenore (dirs.). *Cross-Border Tax Issues Linked to Individuals in Light of Mobility Permitted by Digitalization*. IBFD.
- European Commission (2024). *Annual Report on intra-EU Labour Mobility. Final Report*.
- Eurostat (2023). *Population Structure and Ageing*. https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Population_structure_and_ageing#:~:text=The%20population%20of%20the%20EU,for%2063.8%20%25%20of%20the%20population
- Feria, R. de la y Maffini, G. (2021). The Impact of Digitalization on Personal Income Taxes. *British Tax Review*, 2, 154-168.
- Fernández Collados, M. B. (coord.) (2023). *Trabajo autónomo. Aspectos fiscales, negociación colectiva, salud laboral, conciliación y protección social*. Thomson Reuters Aranzadi.
- García Carretero, B. (2006). *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización* [monografía n.º 1]. AEAf.
- Gómez Requena, J. A. (2022). Exención de rentas por trabajos realizados en el extranjero y miembros de consejos de administración: alcance e interpretación del art. 7.p) LIRPF al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2022. *Nueva Fiscalidad*, 3.
- Government of Australia (2014-2016). *Tax White Paper* (Treasury, rev.). <https://treasury.gov.au/review/tax-white-paper>
- Herrera Molina, P. M. (2019). La exención de trabajos realizados en el extranjero (art. 7.p) LIRPF) y la supuesta «interpretación restrictiva» de los beneficios fiscales. (Análisis de la STS de 28 de marzo de 2019, rec. núm. 3774/2017). *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 436, 144-152. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3919>

- Herrera Molina, P. M. y Tandazo Rodríguez, A. (2020). La exención de los trabajos realizados en el extranjero por miembros de consejos de administración y la posibilidad de no imponer sanciones en supuestos de simulación (A propósito del ATS de 21 de febrero de 2020, rec. núm. 5596/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 5-36. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3671>
- Jiménez-Valladolid L'Hotellerie-Fallois, D. J. y Vega Borrego, F. A. (2013). Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, 28, 177-195. <http://hdl.handle.net/10486/664057>
- Kostić, S. (2019). In Search of the Digital Nomad: Rethinking the Taxation of Employment Income Under Tax Treaties. *World Tax Journal*, 11(2), 189-225.
- López López, H. (2015). *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Lozano Serrano, C. (2006). *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Tecnos.
- Martín Valero, A. I. (2022). La exención del art. 7 p) LIRPF por trabajos efectivamente realizados en el extranjero: cuestiones tratadas recientemente por la jurisprudencia. *Quincena Fiscal*, 13.
- Merino Jara, I. y Suberbiola Garbizu, I. (2018). *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*. Wolters Kluwer España.
- Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022). *Revisión de beneficios fiscales 2021*. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/31-03-22-Informe-Revision-Beneficios-Fiscales-2021.pdf>
- Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023). Memoria de beneficios fiscales. En *Proyecto de presupuestos genera-*
- les del Estado para 2023*. https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE-2023Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_23_A_A2.PDF
- Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023). *Revisión de beneficios fiscales 2022*. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/Informe/revision/beneficios/fiscales/2022.pdf>
- Mirrlees, J. A. (1982). Migration and Optimal Income Taxes. *Journal of Public Economics*, 18, 319-341.
- OECD (2002). *International Mobility of the Highly Skilled*.
- Orón Moratal, G. (2017). Régimen fiscal de los trabajadores expatriados. *Revista de Trabajo y Seguridad Social. CEF*, 416, 89-113. <https://doi.org/10.51302/rtss.2017.1756>
- Ortiz Calle, E. (2008). La «dualización» del impuesto sobre la renta de las personas físicas: concepción sintética del gravamen versus impuesto dual. *Crónica Tributaria*, 129, 141-174.
- Pistone, P. (2008). Government Service (article 19 OECD Model Convention). En M. Lang, P. Pistone, J. Schuch y C. Starinbger (eds.), *Source versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives* (pp. 283-294). Kluwer Law International.
- Ribes Moreno, I. (2017). El concepto de trabajador temporalmente desplazado. En O. Fotinopoulou Basurko (coord.), *El desplazamiento de trabajadores en el marco de la Unión Europea: presente y futuro* (pp. 97-120). Atelier.
- Rodríguez Bereijo, A. (2011). *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*. Marcial Pons.

- Schön, W. (2010). Persons and Territories: On the International Allocation of Taxing Rights. *British Tax Review*, 6, 554-562.
- Schön, W. (2023). *Is Everybody Obligated to Pay Taxes Somewhere? (Working Paper n.º 9)*. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.
- Soler Roch, M.^a T. (2022). Individuals: The Forgotten Taxpayers in a BEPS Scenario. En P. Pistone (ed.), *Building Global International Tax Law: Essays in Honour Of Guglielmo Maisto* (pp. 197-216). IBDF.
- Tax Working Group (2019). *Future of Tax: Final Report*. <https://taxworkinggroup.govt.nz/resources/future-tax-final-report>
- Vaquera García, A. (2021). Beneficios fiscales de los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados. *Crónica tributaria*, 179, 131-167.

Violeta Ruiz Almendral. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid (acreditada para la figura de catedrático de universidad por Aneca). Presidenta de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco (desde 2021). Miembro del Estudio Jurídico de la Universidad Carlos III. Asesoramiento jurídico (vía art. 83 de la Ley orgánica de universidades) para entidades privadas y Administraciones públicas. Junio 2011-junio 2020: letrada del Tribunal Constitucional (servicios especiales). 2021-2022: miembro del Grupo de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario (*Libro Blanco para la reforma tributaria*). Becaria Leonardo (Fundación BBVA, 2020). Cinco sexenios concedidos (cuatro de investigación y uno de transferencia, 2000-2023). Premios a la investigación: dos veces Premio de Excelencia a la Investigación (2009 y 2023), concedido por el Consejo Social de la Universidad Carlos III y el Banco de Santander; Premio Estudios Financieros obtenido en cinco ocasiones (2000 –con Andrés Báez–, 2004 –con Georg Seitz–, 2008, 2010 y 2024). Autora de 5 monografías y más de 80 artículos y capítulos de libro en sus líneas de investigación principales (fiscalidad internacional, armonización fiscal de la imposición directa en la UE y principio de no discriminación, financiación autonómica e imposición propia de las comunidades autónomas, fraude a la ley tributaria, la estabilidad presupuestaria y el gasto público, constitución económica, derechos fundamentales y procedimientos tributarios). Ha impartido más de 90 ponencias en seminarios y conferencias de su especialidad. Estancias de investigación en distintas universidades, entre las que destacan Westfälische Wilhelms-Universität zu Münster (Alemania), European University Institute (Florencia, Italia) o London School of Economics (Reino Unido), financiadas por el Servicio Alemán de Intercambio Académico, la Fundación La Caixa o el Ministerio de Educación (programas sénior), además de la Fundación BBVA (red Leonardo). <https://orcid.org/0000-0002-5401-6441>