Situación actual de la aplicación del artículo 7.p. Militares desplazamientos

Autor:

Juan José Mirabent Arroyo

Licenciado en derecho por la U. de Granada

Cuerpo técnico de hacienda

Como ya sabemos la exención del 7.p de la ley de IRPF nace con la ley 40/1998 y responde a un objetivo doble: por un lado, favorecer la competitividad e internacionalización de las empresas españolas, y por otro, evitar situaciones de doble imposición internacional para los trabajadores residentes en España que se trasladen temporalmente para trabajar al extranjero.

Fijados dichos objetivos creo que el lector estará de acuerdo conmigo, en que si bien se suponía que la finalidad inicial del legislador, era impulsar la expansión de las empresas españolas en el exterior, en la práctica su aplicación ha generado y genera un exceso de controversias debido al esfuerzo probatorio exigido tanto a empresas como a trabajadores, por parte de la Administración Tributaria, si bien los Tribunales administrativos (TEAC) y sobre todo judiciales (TSJs y TS), han puesto freno a la posición de la administración y del órgano encargado de fijar sus criterios , es decir la Dirección general de Tributos, en cuanto a la exigencia de criterios restrictivos en cuanto a la aplicación de la exención, abriendo cada vez más las posibilidades para el disfrute de este beneficio fiscal por el contribuyente.

Solo a título de repaso y por centrar el tema esquemáticamente podemos señalar de modo resumido los requisitos para la aplicación de la exención del 7.p):

- Es una exención que obviamente se aplica exclusivamente a personas físicas residentes en territorio español, de hecho su regulación la efectúa la normativa de IRPF.

- Es necesario un desplazamiento físico del trabajador al extranjero, donde debe realizar efectivamente el trabajo

- Dicho trabajo lo ha de realizar para una empresa o entidad no residente en España o con establecimiento permanente en el extranjero.

- En caso de vinculación en los términos del 18.5 LIS entre la entidad destinataria de los servicios y la empleadora, para que se entienda cumplido el requisito el servicio prestado a la entidad no residente del grupo debe producir ventaja o utilidad a/en la misma.

- Es necesario que en el territorio en que se realizan los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga y no sea considerado un paraíso (CDI con cláusula de intercambio de información).

- El límite máximo anual de la exención es de 60.100 €.

- Se establece por último incompatibilidad absoluta de la exención con el régimen de excesos regulado en el artículo 9.A.3.B del RIRPF, por el que el contribuyente puede optar en vez de por la exención.

La aplicación del 7.p afecta a variados colectivos y en este primer artículo vamos a tratar algunos casos que afectan al de militares dejando otros colectivos para artículos posteriores.

TEMAS DE RELEVANCIA EN 2024/2025 MILITARES Y 7.P)

En el mes de mayo de 2024 la AEAT interpone recurso de alzada en unificación de criterio sobre la siguiente CUESTIÓN:

IRPF. Exención del artículo 7.p) LIRPF no resulta de aplicación a los rendimientos del trabajo obtenidos por trabajos efectivamente realizados a bordo de buques de la Armada española, cualesquiera que sean las aguas por las que transiten dichos buques, por tratarse de trabajos realizados en territorio nacional español.

Todo ello, debido a que las embarcaciones militares de la Armada española tienen la consideración de **territorio nacional el Estado español**, con independencia de las aguas por las que transiten (art. 11.1 Código Civil).

Por otra arte hay que indicar que los requisitos previstos en los artículos 7.p) LIRPF y 6 del RIRPF tienen carácter acumulativo, y deben cumplirse todos ellos para que el contribuyente tenga derecho a la aplicación de la exención.

De forma sintética, los requisitos exigidos por la normativa para la aplicación de la exención son:

a. Artículo 7.p) 1º.- Beneficiario extranjero del trabajo.

b. Artículo 7.p) 2º.- Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Sin embargo, esencial como señala el primer párrafo del art. 7.p) LIRPF: que los rendimientos percibidos lo sean por **trabajos efectivamente realizados en el extranjero.**

Y la Agencia consideró **que los trabajos no se realizan en el extranjero**, partiendo del concepto de buques de Estado, que incluye a los de guerra y cualesquiera otros de titularidad estatal siempre que estén dedicados a fines no comerciales.

Según el artículo 11.1 del Código Civil, de 24 de julio de 1889 (CC, en adelante):"**Los navíos y las aeronaves militares se consideran como parte del territorio del Estado al que pertenezcan**"

Aparte de dicho artículo, La AEAT se basa en la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, hecho en Montego Bay el 10 de diciembre de 1982 (CNUDM), incorporada al ordenamiento jurídico español por medio del Instrumento de ratificación (BOE núm. 39, de 14 de febrero de 1997, páginas 4966 a 5055). Y en la la Ley de Navegación Marítima, Ley 14/2014, de 24 de julio (BOE núm. 180, de 25 de julio de 2014), en su artículo 3.3, concluyendo que los buques militares de la Armada española **tienen la consideración de territorio nacional el Estado español, al que pertenecen.**

Por ello se entiende que, **los trabajos realizados a bordo de buques de la Armada se consideran realizados en territorio español,** a todos los efectos, por lo que no se cumple el requisito establecido en el art. 7.p) LIRPF para la aplicación de la exención invocada.

La exención solo resulta de aplicación a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, si no hay días de estancia en el extranjero, por cuanto la estancia a bordo de un buque de la Armada española lo es en territorio nacional, no hay retribución susceptible exención. Por tanto, **no procedería la aplicación de la exención prevista en el art. 7.p) LIRPF.**

En octubre de 2024 El TEAC acuerda su inadmisión por **incongruencia entre lo solicitado por la Directora recurrente y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada,** ya que ni en vía administrativa ni económico-administrativa se discutió el lugar de prestación del servicio en atención al abanderamiento del buque militar español sino solo el requisito de la entidad beneficiaria no residente de los servicios prestados.

Como no había criterio del TEAC sobre esta cuestión, se siguió empleando la argumentación anteriormente expresada para denegar la aplicación del artículo 7.p).

Pero por otro lado, ocurría que en Admisión de Auto de 10/07/2024, recurso de casación nº 7566/2023) se admitió a trámite recurso de casación sobre esta misma cuestión.

Resultado de esta admisión en fecha 12/05/2025 el TS emite sentencia de casación , concretamente la STS nº 553/2025 de 12/05/2025, rec. casación nº 7566/2023 (misión UE) :

- Cuestión de interés casacional:

Determinar si resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos percibidos por trabajos desarrollados por los tripulantes de buques de guerra de la Armada Española que naveguen en aguas internacionales en el marco de operaciones de la Unión Europea.

- Doctrina jurisprudencial (fundamento jurídico 4º):

Sí resulta aplicable la exención *prevista en el artículo 7 p) LIRPF, a los rendimientos percibidos por el trabajo desarrollado por los tripulantes de buques de guerra de la Armada Española que naveguen en aguas internacionales en el marco de operaciones de la Unión Europea.*

Esta sentencia no ha sido la única, ya que también se ha emitido otra similar no solo en el número del recurso sino también en cuanto a la materia , y que es la

STS nº 456/2025 de 21/04/2025, rec. casación nº 7656/2023 (misión OTAN)

- Cuestión de interés casacional:

Determinar si resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos percibidos por trabajos desarrollados por los tripulantes de buques de guerra de la Armada Española que naveguen en aguas internacionales, en el marco de operaciones de la OTAN.

- Doctrina jurisprudencial (fundamento jurídico 11º):

Sí resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7 p) LIRPF, a los rendimientos percibidos por el trabajo desarrollado por los tripulantes de buques de guerra de la Armada Española que naveguen en aguas internacionales en el marco de operaciones de la OTAN.

En ambas sentencias por tanto se contemplan supuestos de retribuciones percibidas por militares a bordo de buques de la Armada Española (buques que tienen la condición jurídica de territorio español), en los que el Alto Tribunal concluye que, a los efectos de aplicación del 7.p), los trabajos a borde de Buques de la Armada que naveguen en aguas no nacionales, **tendrán la consideración de trabajos efectuados en el extranjero**.

Eso sí, la aplicación del criterio fijado en las sentencias citadas **no dispensa al obligado tributario de la necesidad de acreditar la concurrencia del resto de requisitos legalmente exigidos y antes señalados**

Por tanto, en aplicación de este criterio solo se entenderá cumplido el requisito de "trabajos en el extranjero", debiendo acreditar el obligado tributario el cumplimiento del resto de requisitos previstos en el art. 7.p) LIRPF.

En ellas el TS fija el criterio de que **Sí** cabe la aplicación de la exención del art. 7.p) LIRPF a aquellos rendimientos obtenidos por trabajos realizados por militares a bordo de Buques de la Armada Española, a pesar de que dichos buques tengan la condición de territorio español.

Concluye el TS que, aunque los buques de la Armada española tienen la consideración jurídica de territorio español, en estos casos concurre una situación de "extraterritorialidad" de los trabajos, por lo que se entenderá cumplido el requisito de que "trabajos en el extranjero" (art. 7.p) primer párrafo), a los efectos de la aplicación de la exención.

Según el TS, "la interpretación correcta de la exención no puede descansar en la condición de territorio español atribuible a un buque de la Armada". Añade que la normativa de Derecho internacional público aplicado por la Administración "no está pensando en el Derecho tributario" y que "la correcta aplicación de la exención debe centrarse en la extraterritorialidad de los trabajos realizados, en el efectivo desplazamiento del contribuyente para llevarlos a cabo y el centro de trabajo se ubique, al menos temporalmente, fuera de España" (FJ 7º de la **STS R. cas. 7656/2023 antes citado)**.

Por otro lado, y en relación con el requisito de que el trabajo no se desarrolle en un país considerado como paraíso fiscal según señala el 7.p 2º son relevantes la sentencias del TS **STS R. Cas. 4077/2023, STS R. cas. 7834/2023 y la STS R. cas. 6902/2023.**

Se refieren las mismas a misiones de militares en Líbano que como sabemos fue considerado paraíso fiscal hasta la aprobación de la orden BOE-A-2023-3508 Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas., es decir que por tanto dejó de tener tal consideración a partir de 2023 ya que la entrada en vigor de dicha orden señala:

Entrada en vigor.

La presente orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

Pues bien, volviendo a estas tres sentencias hay que señalar que las mismas fijan como criterio la aplicación del 7.p a las misiones de militares en Líbano aun incluso cuando dicho territorio era considerado como paraíso fiscal.

Así, a pesar de no cumplirse dicho requisito, (no ser paraíso fiscal,,,) el TS concluye que procede la aplicación de la exención, "*por no resultar opaca la tributación de dichos rendimientos del trabajo para la Administración Tributaria y no existir ningún riesgo de evasión fiscal*".

Es de señalar como hicimos anteriormente que la aplicación del criterio fijado en las sentencias señaladas **no dispensa al obligado tributario de la necesidad de acreditar la concurrencia del resto de requisitos legalmente exigidos.**

En consecuencia, en aplicación de esta doctrina casacional solo se entenderá cumplido el requisito de que "el territorio de los trabajos aplique un impuesto análogo al IRPF y no sea paraíso fiscal", debiendo acreditar el obligado tributario el cumplimiento del resto de requisitos previstos en el art. 7.p) LIRPF.

El TS en el fundamento jurídico 11º de la sentencia 4077/2023 señala expresamente:

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

No se estima necesario pronunciarse sobre si a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la UNIFIL les resulta también aplicable la exención total prevista en la Sección 18 del artículo V de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas.

Consideraciones adicionales:

En esta sentencia, el Alto Tribunal motiva su resolución en los términos que seguidamente se transcriben (FJ 6º), el subrayado es nuestro:

"Por tanto, deberemos analizar el único requisito que la sentencia consideró que no se cumplía relativo a que «[…] en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información».

(…) esta exigencia de no trabajar en un "paraíso fiscal" hay que interpretarla de forma sistemática poniéndola en conjunción con el resto de las previsiones integradas en el ordenamiento jurídico español, y, fundamentalmente, atendiendo al espíritu y finalidad de la norma que se enmarca dentro de las medidas para la prevención del fraude fiscal.

(…) Por otra parte, lo que caracteriza a los paraísos fiscales es la opacidad, que no

exista un efectivo intercambio de información tributaria.

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

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

Tal y como he señalado anteriormente El criterio contenido en esta sentencia ha sido reiterado en las otras dos sentencias:

STS nº 432/2025 de fecha 10/04/2025, por la que se resuelve el recurso de casación nº 7834/2023.

STS nº 455/2025 de fecha 21/04/2025, por la que se resuelve el recurso de casación nº 6902/2023.

Quiero manifestar por último el toque de atención, desde el cariño, que da el TS a la administración tributaria en relación a los pasos a seguir para dar via libre al acceso a esta exención, por ejemplo en la ya citada sentencia STS R. cas. 7656/2023 concretamente en el F.J. SEXTO:

"En cuanto a la razón y finalidad de la exención del artículo 7 p) de la LIRPF, en la STS 20 de octubre de 2016, FJ 5º, RC 4786/2011, reiterada por las del 28 de marzo de 2019, FJ 2º, RC 3774/2017; 25 de febrero de 2021, FJ 3º, RC 1990/2019; 13 de diciembre de 2022, FJ 3º, RC 707/2021; dijimos que «[E]l incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero. No está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores […]». Luego son los parámetros de la internacionalización del trabajo y el acomodo de la «presión fiscal», los adecuados para interpretar su verdadero alcance, todo bajo la óptica del beneficio para el trabajador y no desde la del empleador.

Esta línea hermenéutica para valorar los requisitos recogidos en el artículo de 7 de la LIRPF, completados por el artículo 6 del RIRPF, nos pone sobre la pista de las circunstancias que deben concurrir en la aplicación de esta exención:

a. Es necesario que se trate de rendimientos por **trabajos efectivamente realizados en el extranjero.**

b. Los trabajos deben realizarse **para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.**

c. Que en el **territorio** en que se realicen los trabajos **se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y que no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.(salvo para Líbano……)**

d. Se establece un **límite máximo de 60.100 euros anuales.**

e. Esta exención es i**ncompatibilidad con la del artículo 9.A.3.b) del RIRPF."**

Como el lector puede apreciar la aplicación de la exención establecida en el artículo 7.p no es nada pacífica ni exenta de controversias, hoy hemos tratado cuestiones contenciosas relativas a los militares, pero en otra ocasión trataremos las relativas a otros colectivos.

Por cierto, por ultimo y no por ello menos importante, entiendo que en los casos mencionados el contribuyente podrá solicitar dentro del periodo de prescripción las rectificaciones de autoliquidación que estime oportunas, o desde 2024 podrá presentar en su caso y hacer uso de las nuevas autoliquidaciones rectificativas.

Ahí lo dejo……