

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 411/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1319/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 4 de octubre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo núm. **411/2018** interpuesto por el abogado del Estado, en nombre y representación de la **AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, contra la resolución núm. 6/2018, de 28 de junio, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el conflicto suscitado como consecuencia del desacuerdo existente en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para la resolución de una consulta tributaria sobre la Administración en la que se deben ingresar las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo de los empleados de una empresa –domiciliada en Bizkaia- que prestan servicios para la misma a bordo de buques situados en mar territorial o en aguas internacionales.

Han sido partes demandadas la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el procurador de los tribunales don NOMBRE/APELLIDOS 1, y la DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la procuradora de los tribunales doña NOMBRE/APELIDOS 2.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Ante la consulta formulada por ENTIDAD 1 en relación a la determinación de la Administración en la que debía ingresar las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo de sus empleados que prestan servicios a bordo de un buque, se produjo una discrepancia en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (entre la Hacienda Foral y la AEAT) respecto de la actividad de los empleados de la empresa que se desarrolla en buques que se encuentran en el mar territorial o en aguas internacionales.

Tras admitirse el conflicto derivado de aquella discrepancia y cumplidos los trámites de procedimiento legalmente previstos, mediante resolución de 28 de junio de 2018 la Junta Arbitral decidió, en lo que aquí interesa:

“1º. Declarar que la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo prestado por los empleados de ENTIDAD 1 a bordo de un buque adscrito al puerto base de Murcia, tanto si es de su propiedad como si es alquilado, corresponde a la AEAT, porque constituyen retenciones derivadas de servicios prestados en un centro de trabajo ubicado en Murcia, territorio común, salvo prueba en contrario de que los mismos se desarrollen en un lugar diferente a dicho centro.

2º. Declarar que la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo prestado a bordo de un buque corresponde a la Administración competente por razón de la localización en tierra del centro de trabajo en que se erige dicho buque, que será el lugar donde radique el puerto base al que esté adscrito el mismo, salvo prueba en contrario de que el trabajo se desarrolle en un lugar diferente a dicho centro”.

SEGUNDO. El recurso interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Frente al mencionado acuerdo de la Junta Arbitral ha deducido el abogado del Estado recurso jurisdiccional ante esta Sala en el que, una vez admitido a trámite, se ha formalizado demanda mediante escrito de 8 de febrero de 2019, en la que se suplicó sentencia anulando la resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, bajo la vigencia del Concierto aprobado por la Ley 12/2002 y hasta su modificación por la Ley 10/2017, era la única Administración competente para la exacción de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por rendimientos del trabajo prestados exclusivamente a bordo de un buque, cualquiera que fuese el lugar en que radique el puerto base al que estuviera adscrito.

TERCERO. Contestación a la demanda de la Diputación Foral de Bizkaia y de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

En sus respectivos escritos de contestación, tanto la Diputación Foral de Gipuzkoa, como la de Bizkaia, se opusieron a la demanda mediante escritos en los que solicitaban sentencia desestimando el recurso contencioso-administrativo y declarando la conformidad por adecuada a Derecho de la resolución impugnada de la Junta Arbitral, con expresa imposición de costas a la parte demandante.

CUARTO. Señalamiento para la deliberación, votación y fallo del presente recurso contencioso-administrativo.

Evacuado por las partes el trámite de conclusiones, se señaló para la votación y fallo del recurso la audiencia del día 1 de octubre de 2019, fecha en la que deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Los hechos que han dado lugar al conflicto y la posición de las partes en relación con los mismos.

1. Según consta en autos, ENTIDAD 1 es una entidad con domicilio social y fiscal en Bizkaia, cuyo objeto social se concreta en la realización de estudios, reconocimientos, exploraciones y explotaciones submarinas con trabajos de buceo, instalaciones y reparaciones de equipos en el mar, limpiezas y reparaciones de barcos a flote, reparaciones y construcciones marítimas, y en el alquiler de todo tipo de barcos, embarcaciones, equipos industriales navales y marítimos.

2. El 26 de marzo de 2010 planteó una consulta a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) en relación a la determinación de la Administración en la que se deben ingresar las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo de sus empleados que prestan servicios a bordo de un buque, bien propiedad de la consultante o bien arrendado por ésta.

En particular, la consulta de ENTIDAD 1 se concretaba en si dichas retenciones debían ingresarse en la DFB, por ser la Administración correspondiente al domicilio fiscal de la retenedora, o en la Administración que corresponda en razón a la Administración de la Seguridad Social en la que debe darse de alta a los trabajadores, que resulta ser la correspondiente al lugar donde se encuentra el puerto base al que está adscrito el buque en el que los trabajadores desarrollan su trabajo, que en el caso de la consulta es el puerto de Murcia.

3. La discrepancia surgida en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa entre la Hacienda Foral y la AEAT se refiere exclusivamente a la actividad de los empleados de la empresa en buques que se encuentran en el mar territorial o en aguas internacionales.

En efecto, la Administración General del Estado funda toda su argumentación en la consideración de que los trabajos desarrollados en el mar no pueden, bajo ningún concepto, considerarse prestados en el País Vasco por la razón esencial de que el mar no forma parte del Territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Las Diputaciones Forales, por el contrario, sostienen que las retenciones a cuenta de los rendimientos del trabajo personal correspondientes a los servicios prestados en el mar territorial y en aguas internacionales no se deben atribuir en todo caso a la Administración General del Estado, sino que debe aplicarse el criterio del centro de trabajo - puerto base de la embarcación- de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

4. El asunto presenta una particularidad de cierta relevancia: aunque la actuación de la Junta de Arbitral se ha producido por la discrepancia suscitada en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, lo cierto es que esa discrepancia no se refiere, en puridad, a la situación concreta de la entidad consultante, pues resulta un hecho no controvertido que el “puerto base” al que deben considerarse adscritos sus trabajadores está situado en Murcia, de suerte que cualquiera que sea el criterio que se acoja en relación con las actividades prestadas en alta mar o en el mar territorial, la Hacienda en la que ENTIDAD 1 debe ingresar las retenciones por IRPF practicadas a sus empleados es la estatal.

La propia resolución de la Junta Arbitral es consciente de esta situación, aunque descarta que deba por ello dejar de resolver la cuestión. Dice así la decisión impugnada sobre este particular:

“Sin embargo, aun cuando en base a ello pudiera parecer que el conflicto es abstracto, éste no es el caso. La coincidencia en la conclusión en el supuesto particular de esta consulta es una mera casualidad que no esconde las radicales discrepancias entre las Administraciones. Además, tales discrepancias, que son obvias a tenor de sus alegaciones, se proyectan en varios conflictos de naturaleza idéntica al presente, que se han planteado a propósito de liquidaciones practicadas por la AEAT a obligados tributarios a quienes ha reclamado el ingreso de las retenciones por IRPF de trabajadores que prestan servicio en buques adscritos a un puerto radicado en el País Vasco, respecto de las cuales la Diputación Foral de Bizkaia reivindica su propia competencia exaccionadora, y en los que el debate se plantea en los mismos términos a los expuestos en el presente conflicto. La resolución del mismo se hace necesaria para sentar las bases sobre las que abordar todos esos conflictos que también han de ser resueltos por la Junta Arbitral”.

SEGUNDO. La regulación del Concierto Económico sobre las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo: la particularidad de que la actividad se preste en buques situados en alta mar o en el mar territorial.

1. No existe discrepancia entre las partes sobre cuál sea la legislación aplicable al caso, ni sobre la evolución normativa que ésta ha experimentado y a la que inmediatamente aludiremos.

2. El precepto aplicable al litigio, *ratione temporis*, es el artículo 7.Uno.a) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que disponía, en su redacción vigente al tiempo de plantearse este conflicto, en relación con la exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo, que:

“Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan: a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.”

3. Con posterioridad al planteamiento de este conflicto, la redacción de dicho artículo 7.Uno.a) ha sido modificada, con efectos del 30 de diciembre de 2017, por el artículo único de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, quedando en los siguientes términos (el subrayado es de esta sentencia):

“Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan: a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se

prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. Asimismo en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora".

4. Como puede apreciarse, el nuevo precepto soluciona la cuestión de cara al futuro pues, al referirse genéricamente al "centro de trabajo al que está adscrita la persona trabajadora" –sin distinguir por razones de ubicación de ese lugar en territorio común o histórico-, el ingreso a cuenta o la retención se exigirá por la Hacienda en la que el centro de trabajo (en nuestro caso, el puerto base) está situado.

Existe al respecto plena coincidencia entre actora y demandadas sobre este particular, al punto de que el abogado del Estado limita su pretensión (v. escrito de demanda) al período de vigencia del Concierto aprobado por la Ley 12/2002 "y hasta su modificación por la Ley 10/2017".

TERCERO. La resolución de la Junta Arbitral.

La resolución de la Junta Arbitral resuelve el conflicto en los términos propuestos por los demandados en el presente proceso, entendiéndose, en efecto, que ha de estarse al centro de trabajo, sea éste foral o común. Rechaza de este modo la tesis de la AEAT según la cual el mar *nunca* es territorio autonómico, de manera que *siempre* habrá de reputarse que es Estado. Las razones que ofrece la Junta Arbitral son, sintéticamente, las siguientes:

1. Una sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 1998 en la que –también en relación con retenciones por los rendimientos obtenidos por las tripulaciones de los buques que desarrollan campañas en aguas internacionales y precisamente ante la ausencia de regulación legal- decidió la cuestión en favor de la Administración foral por cuanto el puerto base estaba en

territorio foral, en el bien entendido que no se planteó en el asunto la naturaleza jurídica del mar territorial o de las aguas internacionales.

2. El criterio del legislador de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se ha modificado el Concierto Económico, que ha establecido por primera vez un punto de conexión para regular la competencia exaccionadora de las retenciones a cuenta del IRPF de los trabajadores que prestan servicio a bordo de buques, sin manifestarse sobre el ámbito espacial en el mar de las competencias tributarias de los Territorios Históricos, estableciendo un vínculo entre las Administraciones competentes y el concepto de centro de trabajo.

3. La legislación laboral español, de la que se desprende que el trabajo de los empleados enrolados en un buque se desarrolla efectivamente en el mar, aunque, de forma muy significativa a efectos de lo que aquí se trata, tiene lugar a bordo de un buque al que la legislación laboral española otorga la calificación de centro de trabajo y atribuye una ubicación en tierra.

Concretamente, el Estatuto de los Trabajadores, para delimitar su ámbito de aplicación a los empleados que prestan servicio en el mar a bordo de un buque, determina expresamente que el buque constituye su centro de trabajo, y resuelve la cuestión de dónde localizar dicho centro a efectos legales dentro del territorio del Estado español, apelando a la localización de su puerto base.

Dice su artículo 1.5 que “en la actividad de trabajo en el mar se considerará como centro de trabajo el buque, entendiéndose situado en la provincia donde radique su puerto de base”.

Y, con igual criterio, el Reglamento general sobre inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores en la Seguridad Social, aprobado por RD 84/1996, de 26 de enero, dispone en su artículo 48.1:

“En el Régimen Especial de los Trabajadores del Mar, cada embarcación tendrá la consideración de un centro de trabajo, al que se asignará un código de cuenta de cotización propio del que se tomará razón en el Registro de Empresarios y que será anotado, asimismo, en el rol o licencia de la embarcación”.

4. El Modelo OCDE de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio para evitar la doble imposición, en cuyo artículo 8.3 se dispone:

“Si la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo o de una empresa de transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará situada en el Estado contratante donde esté el puerto base del buque o embarcación”.

5. La pura lógica de las cosas por cuanto, según la propia Junta:

“Aun cuando el trabajo de un empleado puede prestarse, y de hecho ocurre a veces, en un lugar físicamente distinto del centro de trabajo al que esté adscrito, cuando el centro de trabajo es un buque, y es centro de trabajo precisamente porque la función se desarrolla a bordo del mismo, no es razonablemente concebible que el trabajo se preste en un lugar distinto de dicho centro, pero sin descartar la prueba en contrario”.

CUARTO. La decisión de la Sala

1. De todos los argumentos esgrimidos por la Junta Arbitral en la resolución recurrida, hay uno especialmente convincente: es difícil sostener la tesis del abogado del Estado (según la cual, el mar territorial y las aguas internacionales *nunca* pueden ser territorio vasco) cuando el propio legislador de 2017 ha regulado la cuestión previendo expresamente la posibilidad de que los servicios prestados en aquellos lugares se imputen al “centro de trabajo” que no es otro, en estos casos, que el lugar en el que se sitúe el puerto base, sea territorio común, sea territorio foral.

2. Es indiscutible que la regulación anterior a la reforma de 2017 presentaba una laguna que, necesariamente, debe ser llenada por el intérprete o por el aplicador del Derecho.

Y los argumentos empleados por la Junta Arbitral para efectuar esa labor integradora no solo son absolutamente lógicos, sino que –a nuestro juicio– son los que mejor se atemperan a nuestro ordenamiento jurídico, tributario y laboral.

En efecto:

2.1 Resulta un criterio hermenéutico enormemente seguro la posición del legislador al reformar el precepto en el que se ha identificado la laguna. Si fuera tan evidente la tesis del actor porque el mar *nunca* puede ser territorio autónomico –y ni siquiera puede contemplarse otra cosa a efectos de la exacción del tributo que nos ocupa– difícilmente la ley hubiera establecido –sin distinción alguna– que el punto de conexión aplicable es “el centro de trabajo al que está adscrita la persona trabajadora”.

En todo caso, bien puede colegirse –como señalan las Diputaciones demandadas– que lo que ha hecho la Ley de 2017 era llenar la laguna que hemos identificado y ofrecer una interpretación auténtica sobre la cuestión, que se proyecta hacia el futuro, cierto es, pero que puede perfectamente constituir el parámetro interpretativo –respecto de períodos anteriores– de un extremo que puede ofrecer alguna duda sobre su resolución.

2.2. Pero es que, además, la circunstancia de que el Estado –y no las Comunidades Autónomas– ejerza su soberanía sobre el *mar territorial*, no tiene porqué constituir un escollo insalvable para que el Concierto reconozca una competencia tributaria a la Hacienda foral cuando en su territorio tenga su sede el centro de trabajo (el reiterado *puerto base*) al que debe reputarse adscrito el trabajador.

Así lo ha hecho, insistimos, el legislador de 2017: ha decidido estar al centro de trabajo (se encuentre éste en territorio común o no) para determinar la competencia para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta.

2.3 Además, como señala la Junta Arbitral, esta decisión es la que mejor se atempera a nuestra legislación laboral, que (i) concreta en el *puerto base* el centro de trabajo de los trabajadores que desempeñan servicios a bordo de un buque y (ii) sitúa a éste en la “provincia” correspondiente.

2.4 Aunque el abogado del Estado insiste en que la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 1998 no se refiere a un supuesto idéntico al que ahora analizamos –lo cual es cierto-, la verdad es que no tuvo problema alguno en considerar sin ambages que la exacción de un tributo correspondía al Territorio Histórico por la razón esencial de que el puerto base del empleado que trabajaba en alta mar estaba en una provincia vasca.

Asiste la razón a las demandadas cuando señalan que la tesis de la AEAT es contraria a la sentencia de 1998 pues ésta afirmó expresamente que las aguas internacionales o el mar territorial no son territorio común a efectos del Concierto, sin que la falta de previsión expresa sobre el alcance tributario o laboral de ese extremo –como también sucedía entonces- autorice *per se* para atribuir al Estado la competencia fiscal sobre la exacción de la renta derivada de los servicios prestados en aquellas aguas.

QUINTO. Conclusión final y pronunciamiento sobre costas.

Consecuencia obligada de lo expuesto es la desestimación del recurso contencioso-administrativo, al considerarse ajustada a Derecho la decisión de la Junta Arbitral recurrida. Y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas procesales a la parte recurrente y, haciendo uso de la facultad contemplada en el apartado tercero de dicho precepto legal, quedan las costas fijadas, por todos los conceptos, en un máximo de 4.000 euros para cada una de las partes demandadas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el abogado del Estado, en nombre y representación de la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra la resolución núm. 6/2018, de 28 de junio, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el conflicto suscitado como consecuencia del desacuerdo existente en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para la resolución de una consulta tributaria sobre la Administración en la que se deben ingresar las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo de los empleados de una empresa –domiciliada en Bizkaia- que prestan servicios para la misma a bordo de buques situados en mar territorial o en aguas internacionales, declarando ajustada a Derecho la expresada resolución.

Segundo. Imponer las costas procesales a la parte recurrente, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. JESÚS CUDERO BLAS estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.