

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO  
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD  
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

**Conflicto:** 13/2015

**Consulta tributaria.** ENTIDAD 1

**Administraciones afectadas:**

Diputación Foral de Bizkaia.

AEAT

**Objeto:** Localización de operaciones

## **Resolución R6/2018**

### **Expediente 13/2015**

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de junio de 2018

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

### **ACUERDO**

en el procedimiento iniciado mediante escrito de fecha 11 de febrero de 2014, que tuvo entrada el día 19 siguiente, remitido por la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y por el Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco, por el que se dio traslado a esta Junta Arbitral del desacuerdo existente en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para la resolución de la consulta tributaria formulada por ENTIDAD 1, con NIF (LETRA)NNNNNNNN, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 13/2015, actuando como ponente D. Javier Muguruza Arrese.

### **I. ANTECEDENTES**

1. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- ENTIDAD 1, que 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, planteó una consulta a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB), en fecha 26 de marzo de 2010, 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.

El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) elaboró una propuesta de contestación a la consulta planteada por ENTIDAD 1 en la que concluía que los servicios prestados a bordo de buques de navegación marítima deben entenderse prestados, a efectos de retenciones, en el lugar en el que se ubique el centro de trabajo al que se encuentren adscritos los empleados, que es el lugar donde radique el puerto base del buque en el que se hallen enrolados.

La propuesta de contestación fue remitida a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, que formuló observaciones, manifestando que no comparte la misma. La Dirección General, mediante escrito cuya fecha no consta, contestó que a su juicio para dar respuesta a la consulta se ha de partir de la base de que tanto el Concierto Económico como el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra son normas en las que se determinan expresamente las competencias de los territorios forales y, por lo tanto, todo aquello que no figure de manera

explícita en el Concierto o en el Convenio es competencia estatal. Congruentemente, la Administración del Estado entiende que para contestar a la Consulta debe distinguirse entre los trabajadores que prestan exclusivamente los trabajos en el mar y los que realicen trabajos tanto en el mar como en tierra firme. Respecto de los primeros, las retenciones nunca pueden corresponder al País Vasco, puesto que ni el mar territorial ni las aguas internacionales forman parte de los Territorios Históricos, y en tal caso es necesario asignar la competencia al Estado. Respecto de los segundos, los que trabajen tanto en el mar (competencia del Estado) como en tierra firme (competencia del Estado o de la Diputación Foral correspondiente), habrá de tenerse en cuenta cuál es su centro de trabajo de adscripción, y las retenciones deberán ser ingresadas según este criterio, entendiendo correcto considerar el buque como centro de trabajo y ubicar éste en su puerto base.

2. El conflicto fue admitido a trámite por la Junta Arbitral en su reunión del 2 de diciembre de 2015.

3. El 4 de diciembre de 2015 el Presidente de la Junta Arbitral remitió escritos a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, al Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco, a las Diputaciones Forales de Alava, Bizkaia y Gipuzkoa y a la Delegación en el País Vasco de la AEAT, notificándoles la admisión del conflicto al objeto de que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 16 del Reglamento de la Junta Arbitral, las Administraciones interesadas formularan en el plazo de un mes las alegaciones que tuvieran por conveniente. El mismo ofrecimiento se realizó a ENTIDAD 1, mediante escrito de fecha 17 de diciembre de 2015, remitido igualmente por el Presidente de la Junta Arbitral.

4. La Diputación Foral de Bizkaia (DFB) presentó alegaciones mediante un escrito fechado el 14 de enero de 2016, registrado de entrada el mismo día. En el mismo, profundizando en la tesis sostenida por el OCTE, solicitaba que se resolviera el conflicto "concluyendo 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".

La DFB entiende que el Concierto Económico no prevé ninguna regla específica para los supuestos de servicios prestados materialmente a bordo de buques de navegación marítima, sin distinguir ni los prestados en el mar territorial ni los realizados en aguas internacionales, y, por lo tanto debe procederse a aplicar la regulación general que prevé que, en estos casos, los servicios deben entenderse prestados, a efectos de retenciones, en el lugar donde se ubique el centro de trabajo al que se encuentren adscritos los empleados. Es decir, que deben entenderse localizados en el territorio donde radique el puerto base del buque en el que se hallen enrolados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.5 del Estatuto de los Trabajadores.

Apunta la DFB que el criterio establecido por la Administración General del Estado de atribuirse la competencia para las retenciones correspondientes a servicios prestados en aguas internacionales, supone tanto como entender que las citadas aguas internacionales tienen la consideración de territorio común, ya que es evidente que el punto de conexión se establece en el Concierto Económico tomando en consideración la dicotomía País Vasco - territorio común, y no atendiendo a la que parece deducirse de la interpretación de la Administración General del Estado, que se basaría en un análisis País Vasco - resto del mundo, que no se compadece ni con la sistemática ni con la coherencia del Concierto Económico.

Invoca la STS de 14 de noviembre de 1998 (6730/1998), señalando que si bien fue dictada sobre una redacción del artículo 7 del Concierto Económico que no es la misma que estaba en vigor al plantearse el presente conflicto, las conclusiones alcanzadas en ella por el Tribunal Supremo son extrapolables a la situación suscitada en el mismo. La DFB sostiene que el Tribunal Supremo, en la citada sentencia, admitió que las aguas internacionales no son territorio común a efectos del Concierto Económico, puesto que concluyó que no puede entenderse atribuida la competencia sobre las mismas a la Administración del Estado a falta de una mención expresa. Y consecuentemente, también admitió que existía, por tanto, un supuesto no regulado expresamente en el Concierto

que debía ser cubierto con las reglas lógicas de interpretación. Y que resolvió la cuestión basándose subsidiariamente en la residencia de los pagadores y de los perceptores, que era el criterio que regía entonces la obligación principal (IRPF), solución que es aplicable a la situación generada en el presente conflicto con la nueva redacción del artículo 7, que sigue estableciendo una atribución competencial expresa solamente para los servicios prestados en los distintos territorios, común y foral, y carece de referencia para los supuestos de trabajos desarrollados en aguas internacionales, pero incorpora una regla general expresa para el caso de que el trabajo se desarrolle en ambos territorios, es decir, para cuando queda inhabilitada la primera regla que establece ya que no existe un territorio al que atribuir en exclusiva el trabajo realizado, y esa regla es la del centro de trabajo, que no existía en el Concierto Económico de 1981.

Para la DFB, integrar la laguna normativa mediante la consideración de que las prestaciones de servicios que deban ubicarse en el extranjero son realizadas en territorio común, supone desconocer el alcance que al territorio común le ha otorgado la Junta Arbitral y la jurisprudencia. Cita los asuntos relativos a la tributación de la entidad ENTIDAD 2 en los ejercicios 2001 a 2009, en la que se suscitó esa cuestión. Recuerda que tanto la Junta Arbitral, como el Tribunal Supremo en cuatro sentencias de 14 y 17 de noviembre de 2014, derivadas de aquel conflicto, establecieron que el territorio común es el conjunto del territorio del Estado español que no sea el País Vasco (entendemos que se refiere a las STS 4575/2014, de 14/11/2014, recurso nº 257/13; STS 4576/2014, de 14/11/2014, recurso nº 347/13; STS 5183/2014, de 17/11/2014, recurso nº 273/13; y STS 5157/2014, de 17/11/2014, recurso nº 832/13). Según la DFB, la interpretación que defiende la Administración General del Estado no es conforme con dicha jurisprudencia, porque el Tribunal Supremo, en aquellas sentencias, no estableció que el territorio común lo conforma todo lo que en el mundo no sea País Vasco, sino exclusivamente la parte del territorio español que no sea País Vasco.

Tras exponer estos argumentos, la DFB, de forma subsidiaria, hace constar su disconformidad con el criterio defendido por la Administración General del Estado de que las competencias tributarias sobre el mar territorial adyacente al

Territorio Histórico de Bizkaia le incumben en exclusiva y con exclusión de la competencia de la DFB, basado tanto en el carácter de dominio público marítimo-terrestre del mar territorial como en la no pertenencia del mar territorial al territorio de una Comunidad Autónoma.

Considera irrelevante la circunstancia de que el mar sea catalogado como de dominio público estatal, a efectos de fundar, sobre tal hecho, la competencia exclusiva de la Administración del Estado sobre el mismo en materia tributaria. Sin discutir que el mar territorial pertenece al Estado en cuanto bien demanial, la DFB defiende que ello no significa que sobre este espacio marítimo no puedan ejercerse por los Territorios Forales las competencias derivadas del amparo y del respeto a sus derechos históricos. En apoyo de su tesis trae las Sentencias del Tribunal Constitucional 77/1984, de 3 de julio y 46/2007, de 1 de marzo.

Citando asimismo la Sentencia del Tribunal Constitucional 38/2002, de 14 de febrero, en la que se estableció que "En el mar territorial, excepcionalmente, pueden llegar a ejercerse competencias autonómicas, eventualidad ésta que dependerá, bien de un explícito reconocimiento estatutario (...), bien de la naturaleza de la competencia tal como resulta de la interpretación del bloque de la constitucionalidad (acuicultura: STC 103/1989, de 8 de junio; ordenación del sector pesquero: STC 158/1986, de 11 de diciembre; marisqueo: STC 9/2001, de 18 de enero)" , la DFB sostiene que no existiendo ningún reconocimiento estatutario explícito a la posibilidad de que los Territorios Históricos ejerzan sus competencias tributarias en el mar territorial adyacente a la costa vasca, ni tampoco ninguna prohibición a este respecto, en base a la naturaleza de las competencias tributarias de los Territorios Históricos, fundadas en los derechos históricos amparados y respetados por la Constitución, resulta coherente considerar que, a efectos impositivos, el mar territorial correspondiente al litoral vasco forme parte de dichos Territorios Históricos, y no del territorio común.

Manifiesta también que a la luz del principio de coherencia entre ingresos y gastos, no resultaría coherente que, teniendo la sujeción a los tributos un claro componente territorial, las Instituciones del País Vasco tuvieran que asumir competencias de gasto en un territorio en el que no resulte de aplicación su

sistema tributario propio, y cuyos ingresos por tributos concertados correspondan íntegramente a la Administración de Estado, sin posibilidad por parte de las repetidas instituciones autonómicas de exigir compensación alguna.

Finalmente, la DFB invoca en apoyo de su pretensión la propia doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en su Consulta Vinculante V2465-10, de 16 de noviembre de 2010, relativa a la competencia para regular y recaudar el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, en un supuesto en el que el hecho imponible del mismo se produce en una plataforma marítima construida en el mar territorial adyacente a la Comunitat Valenciana.

La DGT, en aquella Consulta, tras recordar que la soberanía del Reino de España se extiende al mar territorial, indicó literalmente que: "Por otra parte, el artículo 2 de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, Estatuto de Autonomía de la Comunitat Valenciana, define, al igual que el resto de Estatutos de Autonomía, el territorio de la Comunidad Autónoma en los siguientes términos: «El territorio de la Comunitat Valenciana comprende el de los municipios integrados en las provincias de Alicante, Castellón y Valencia». Además, vinculado a este territorio, se encuentra el mar territorial correspondiente a los municipios integrantes de la Comunitat Valenciana, sobre el cual dicha Comunidad extiende su competencia tributaria. Por tanto, este Centro directivo considera que la venta o entrega de gasóleo a un cliente desde un depósito fiscal ubicado en territorio español a una plataforma marina ubicada en el mar territorial, donde el cliente dispone de instalaciones de recepción y consumo final de gasóleo, constituye un supuesto de sujeción en el IVMDH realizándose el hecho imponible en la ubicación de la plataforma marina y aplicándose el tipo autonómico, de haber sido aprobado, correspondiente a la Comunidad Autónoma que ejerce las competencias tributarias sobre dicha porción de mar territorial".

No resulta coherente, sostiene la DFB, que la Administración del Estado considere que el mar territorial adyacente a las Comunidades Autónomas costeras de régimen común se encuentra vinculado al territorio de éstas, de forma que su competencia tributaria se extiende sobre el mismo, al tiempo que

defiende que el mar territorial correspondiente al litoral vasco no forma parte de los Territorios Históricos, de modo que el ejercicio de sus competencias tributarias (reconocidas y amparadas directamente en la Constitución española) no se extiende sobre el mismo.

5. La Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas presentó alegaciones mediante un escrito fechado también el 14 de enero de 2016, y registrado de entrada el día 16.

La Secretaria General sostiene que el Concierto no establece una regulación explícita de la competencia exaccionadora de las retenciones a cuenta del IRPF para el supuesto de trabajos desarrollados en el mar territorial, sino que, de forma genérica, se limita a establecer que las retenciones del trabajo tendrán que ingresarse en el País Vasco cuando los trabajos se presten en dicho territorio.

A su juicio, en consecuencia, para fijar la titularidad de tal competencia es necesario determinar si el mar territorial adyacente al litoral del País Vasco forma parte de esta Comunidad Autónoma o es parte del territorio estatal.

Entiende que es parte del territorio estatal porque el artículo 2.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco (LO 3/1979) establece que "el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco quedará integrado por los Territorios Históricos que coinciden con las provincias, en sus actuales límites, de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya", sin mencionar en ningún momento el territorio marítimo.

Invocando igualmente la Sentencia del Tribunal Constitucional 38/2002, de 14 de febrero, a propósito de la llamada territorialidad de las competencias autonómicas, mantiene que el mar territorial no forma parte del territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco sino del estatal, por lo que en virtud de la citada territorialidad de las competencias autonómicas éstas, con carácter general, no pueden ejercerse en el mismo. Y aun cuando el Tribunal acepta que determinadas competencias autonómicas puedan llegar, excepcionalmente, a ejercerse en el mar territorial, bien porque medie un reconocimiento estatutario explícito o bien por la naturaleza de la competencia,

defiende que no es el caso de la competencia para exaccionar las retenciones a cuenta del IRPF de los trabajadores que prestan servicio en un buque.

En cuanto a la primera de las excepciones, porque ni el Estatuto de Autonomía del País Vasco ni el Concierto contemplan la posibilidad de que las Diputaciones Forales puedan ejercer en el mar territorial competencias derivadas del régimen tributario de sus Territorios Históricos y, en concreto, las relativas a las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.

Por lo que se refiere a la segunda de las excepciones, porque, aunque el Tribunal Constitucional ha dicho que, excepcionalmente, puede admitirse el ejercicio de competencias autonómicas fuera del territorio de la correspondiente Comunidad cuando la naturaleza de la competencia en cuestión así lo requiera, y ello siempre que tal extensión no entre en conflicto con las competencias del Estado, resulta claro, a juicio de la Administración del Estado, que para el ejercicio correcto de las competencias tributarias propias de las Diputaciones Forales del País Vasco no es necesario que dicho ejercicio se extienda al territorio común, dentro del cual está el mar territorial. Y, además, porque las competencias estatales y autonómicas en la materia de retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo versan sobre un mismo objeto jurídico, por lo que resulta incompatible el ejercicio de dichas competencias por ambos poderes tributarios en el mismo espacio físico, esto es, en el mar territorial.

A tenor de sus argumentos, la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local concluye que, perteneciendo el mar territorial al territorio común, las competencias tributarias corresponden en exclusiva al Estado, al no haber un reconocimiento estatutario ni una disposición incluida en el Concierto Económico que explícitamente reconozcan lo contrario. En consecuencia, la entidad consultante deberá ingresar en la Administración del Estado las retenciones correspondientes a aquellos trabajadores que presten sus trabajos en el mar territorial.

6. La Diputación Foral de Álava formuló alegaciones por escrito de fecha 29 de diciembre de 2015, registrado de entrada al día siguiente, y la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 11 de enero de 2016, registrado de

entrada igualmente al día siguiente. En ambos casos se limitan a ratificar la propuesta elaborada por el OCTE. ENTIDAD 1 no formuló alegaciones.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Se promueve el presente conflicto por el desacuerdo surgido en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, en el curso del procedimiento amistoso de resolución de consultas previsto en el artículo 64. b) del Concierto Económico, sobre la contestación a la presentada ante la Diputación Foral de Bizkaia por ENTIDAD 1, con el fin de conocer ante qué Administración —la AEAT o las respectivas Diputaciones Forales— debía ingresar las retenciones e ingresos a cuenta del IRPF por rendimientos de trabajo de sus empleados que prestan sus servicios en un buque con puerto base en Murcia.

En orden a fijar el objeto del desacuerdo hay que hacer notar, en primer lugar, que las conclusiones que alcanzan el OCTE y la Secretaría General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, por lo que concierne al objeto particular de la consulta formulada por ENTIDAD 1, no resultan discrepantes.

La consulta refiere en sus antecedentes que se concreta al caso de "diversos trabajadores, parte de los cuales prestarán sus servicios a bordo de un buque", y precisa luego que "el buque donde van a desarrollar su trabajo" está adscrito al puerto de Murcia.

Así las cosas, tanto el OCTE como la Secretaría General de Coordinación coincidirían, a tenor de sus respectivas conclusiones, en que las retenciones por IRPF de tales trabajadores deben ser ingresadas en la AEAT. Según el OCTE por radicar en territorio común el puerto de adscripción del buque y por ende el centro de trabajo al que están adscritos los empleados, y según la Secretaría General de Coordinación porque tales retenciones corresponden a la AEAT en todo caso. La discrepancia, por tanto, se centra en los argumentos, pero no en la contestación que interesa la consultante.

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 EAT 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.

2. Esta Junta Arbitral es competente para resolver el conflicto suscitado en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico, con motivo de la consulta planteada por ENTIDAD 1, del que se nos dio traslado mediante escrito de 11 de febrero de 2014.

3. El artículo 7. Uno. a) del Concierto Económico 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."

Con posterioridad al planteamiento de este conflicto, la redacción de dicho artículo 7. Uno. A) ha sido modificada, con efectos desde el 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 (BOE del 29 diciembre), quedando en los siguientes términos:

"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."

Así las cosas, el conflicto se circunscribe a las retenciones devengadas con anterioridad al 30 de diciembre de 2017, toda vez que para las devengadas con posterioridad a esta fecha, el Concierto Económico prevé, de forma expresa, un punto de conexión para determinar la competencia exaccionadora, que se concreta en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora que, en el caso de los trabajadores que prestan servicio a bordo de un buque, tanto la Administración del Estado como el OCTE admiten de forma pacífica en sus escritos que debe localizarse, en principio, en el puerto al que esté adscrito el buque.

4. En el escrito titulado OBSERVACIONES QUE FORMULA LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO A LA PROPUESTA DE CONTESTACIÓN ELABORADA POR EL ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI EN RELACIÓN CON LA CONSULTA PLANTEADA POR ENTIDAD 1, evacuado con el membrete de la Dirección General de Coordinación

Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, que no consta firmado ni fechado, que obra en la pieza "Planteamiento del Conflicto" del Expediente, y que fue la respuesta a la propuesta de resolución de la consulta redactada por el OCTE, la Administración del Estado sostiene que el mar, bien sea "el mar territorial", bien sea "las aguas internacionales" no forma parte de los Territorios Históricos, y también sostiene, por ende, que respecto de los trabajos realizados a bordo de un buque es necesario asignar la competencia para exaccionar las retenciones a cuenta del IRPF al Estado.

Sin embargo, en el escrito de Alegaciones firmado por la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local, de fecha 14 de enero de 2016, presentado tras la puesta de manifiesto del Expediente, la Administración del Estado limita su argumentación al ámbito del "mar territorial", concluyendo en los siguientes términos: "En consecuencia, la entidad consultante deberá ingresar en la Administración del Estado las retenciones correspondientes a aquellos trabajadores que presten sus trabajos en el mar territorial."

Nada concluye, por ende, la Administración del Estado en dicho escrito de alegaciones respecto de las retenciones correspondientes a los trabajadores que presten sus trabajos en aguas internacionales.

Como quiera que los términos de la consulta de la que dimana el conflicto no se circunscribía de ningún modo a las retenciones consecuentes a trabajos desarrollados a bordo de un buque exclusivamente en el caso de que navegue en el mar territorial de España, hemos de entender que el conflicto se extiende tanto a los trabajos desarrollados a bordo de buques que naveguen en dicho mar territorial como a los que naveguen en aguas internacionales, y que la conclusión de la Administración del Estado es extensiva a este segundo supuesto en los términos en los que la planteó en su primer escrito de "Observaciones".

5. El Tribunal Supremo, en su Sentencia número 6730/1998, de 14 de noviembre de 1998 (recurso 3053/92) abordó la concreta cuestión de qué Administración —la estatal o la foral de Bizkaia— resultaba competente para exaccionar las retenciones a cuenta del IRPF de los trabajadores miembros de

tripulaciones de buques que realizaban travesías internacionales, empleados de una compañía naviera domiciliada en Bizkaia.

La sentencia no dimanaba de un conflicto resuelto por la Junta Arbitral, que en aquellas fechas no estaba constituida, sino de un recurso interpuesto por la entidad retenedora contra liquidaciones por retenciones sobre los rendimientos de trabajo personal que le reclamaba la DFB, pese a que dichas retenciones habían sido ingresadas en la AEAT. El TSJ del País Vasco, en primera instancia, había concluido que eran correctas las liquidaciones practicadas por la DFB porque resultaba ser la Administración competente para exaccionarlas, ya que no lo era la AEAT.

El Tribunal Supremo, resolviendo el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de primera instancia, invocaba la redacción entonces vigente del Concierto Económico en relación con la exacción del IRPF y de las retenciones a cuenta de dicho Impuesto, y concluía, ratificando el criterio del TSJ del País Vasco, que la competencia correspondía a la DFB, en los siguientes términos:

"la propia Ley (el Concierto Económico), en lo relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas traza el siguiente régimen:

1. Se exigirá por la Diputación foral competente por razón de territorio cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco (art. 7.1). Se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en el País Vasco cuando permanezca en su territorio por más de 183 días durante el año natural (art. 7.2).

2. Se exigirá por la Administración del Estado cuando se trate de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en el País Vasco por personas no residentes en territorio español (art. 9.1).

A su vez, las retenciones en la fuente se exigirán con arreglo a las siguientes normas:

1.- Por la Diputación Foral competente en una serie de casos, entre los que ahora importa destacar el de la norma 1ª del artículo 10, relativa a los rendimientos procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco y los derivados de trabajos circunstanciales con duración inferior a seis meses,

realizados en territorio común, siempre que sean abonados por empresas o entidades que no operen en éste.

2- Por la Administración del Estado cualquiera que sea la naturaleza de los rendimientos, cuando se trate de personas que no tengan su residencia habitual en territorio español (art. 13).

TERCERO. - El criterio, o punto de conexión, consistente en la residencia habitual del sujeto pasivo en el territorio vasco aparece, por tanto, como decisivo para decidir la competencia, entendiéndose por ello, la de quienes residan más de 183 días al año en el País Vasco. En otro caso, tratándose de ciudadanos españoles, habría de tenerse en cuenta la naturaleza de los rendimientos, pues todos los enumerados en el artículo 13 - en general, los que se originan en el territorio vasco—, son de competencia foral indiscutible, por preverlo así la Ley del Concierto.

No figuran entre ellos los obtenidos por las tripulaciones de los buques que desarrollan campañas en aguas internacionales, y justamente de ahí nace la dificultad del presente supuesto, que tampoco aparece atribuido a la Administración del Estado, que sólo es llamada expresamente por la Ley del Concierto, según hemos visto, cuando se trate de personas que no tienen residencia habitual en España y se trate de trabajos no comprendidos en las letras a) y b) del artículo 12, que tampoco es el caso presente, en el que surge además la dificultad nacida de la índole del trabajo de que se trata, no previsto tampoco.

La sentencia apelada ha invocado el artículo 152.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 3 de agosto de 1981, según el cual la declaración deberá presentarse "ante la Delegación de Hacienda o, en su caso, Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del retenedor".

Este precepto, unido a la falta de prueba, imputable a la entidad apelante, de que los trabajadores tuvieran residencia habitual en otros puntos de España, lo que hubiera hecho competente a la Administración del Estado, y unido también al reconocimiento por la Ley del Concierto de que la gestión del tributo corresponde a la Diputación Foral, determinan la corrección del criterio a que

llegó la sentencia apelada, decidiendo la cuestión en favor de la Administración foral."

Aun cuando la Sentencia se dictó con exégesis de una normativa —la redacción del Concierto Económico aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo— que regulaba los puntos de conexión para la exacción de las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos de trabajo personal en términos sustancialmente distintos a la vigente redacción del Concierto Económico, el razonamiento del Tribunal Supremo sí nos hace servicio para contestar a la pretensión de la Administración General del Estado de que las retenciones a cuenta del IRPF correspondientes a trabajos realizados a bordo de un buque le corresponden en todo caso, porque la redacción del Concierto Económico vigente al tiempo de plantearse el conflicto no contemplaba su atribución a las Diputaciones Forales.

En efecto, la Regla Primera del artículo 10 del Concierto Económico, en su redacción entonces vigente, recogía la previsión de que las retenciones en la fuente relativas a rendimientos de trabajo correspondían de modo exclusivo a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondían a: "Los rendimientos procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco y los derivados de trabajos circunstanciales con duración inferior a seis meses, realizados en territorio común, siempre que sean abonados por empresas o entidades que no operen en éste".

Siendo el caso que las retenciones de las que se discutía en aquel litigio correspondían a trabajadores que se ocupaban "permaneciendo (los tripulantes) más de seis meses al año en alta mar, aunque no de forma continuada" y cuyas retribuciones abonaba una empresa domiciliada en el País Vasco, lo que descartaba el supuesto de trabajos circunstanciales de duración inferior a seis meses, abonados por empresas o entidades que no operen en el País Vasco, si el Tribunal Supremo hubiera participado de la tesis de que tanto el Concierto Económico como el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra son normas en las que se determinan expresamente las competencias de los territorios forales y, por lo tanto, todo aquello que no figure de manera explícita en el Concierto o en el Convenio es competencia estatal, que sostiene la Administración General del Estado, hubiera descartado de raíz la posibilidad de

que las retenciones hubieran correspondido a la Diputación Foral, en cuanto que no hubieran podido corresponder a "rendimientos procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco".

Y no solo no lo descartó de raíz, sino que concluyó, a través de otro itinerario dialéctico, que precisamente correspondían a la DFB. Y además admitió de forma explícita que la competencia para exaccionar las retenciones por trabajos desarrollados en el mar, en el Concierto Económico, no estaban atribuidas ni a la Administración del Estado ni a las Administraciones forales.

Por lo tanto, la sentencia admitió de forma implícita que los rendimientos obtenidos por los tripulantes de un buque que navega en aguas internacionales, conceptualmente, pueden reputarse como obtenidos en el País Vasco.

6. 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. Porque el mar no forma parte del Territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que el artículo 2.2 del Estatuto de Autonomía determina que "quedará integrado por los Territorios Históricos que coinciden con las Provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya", sin mencionar en ningún momento el territorio marítimo. Y porque, aun cuando en base a doctrina del Tribunal Constitucional se considera admisible que determinadas competencias autonómicas excepcionalmente puedan llegar a ejercerse en el mar territorial, ese no es el caso, a su juicio, de las competencias tributarias de los Territorios Históricos, ya que no lo amparan ni el Estatuto de Autonomía, ni la Ley del Concierto, ni la naturaleza de dichas competencias.

Esta tesis de la Administración General del Estado, como alega la DFB, es contradictoria con la que, en sentido literalmente contrario, alcanzó la propia Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en la contestación a la Consulta Vinculante V2465-10, de 16 de noviembre de 2010, que aporta con su escrito. En ella sostenía que: "El territorio de la Comunitat Valenciana comprende el de los municipios integrados en las provincias de Alicante, Castellón y Valencia». Además, vinculado a este territorio, se

encuentra el mar territorial correspondiente a los municipios integrantes de la Comunitat Valenciana, sobre el cual dicha Comunidad extiende su competencia tributaria".

En relación con esta alegación es de notar lo siguiente:

El Tribunal Supremo, en la ya referida Sentencia de 14 de noviembre de 1998, no entró en esa línea argumental para resolver la cuestión de si las retenciones de los trabajadores que prestaban servicios a bordo de un buque que navega en aguas internacionales correspondían a la Administración del Estado o a la Administración Foral.

Y el legislador de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se ha modificado el Concierto Económico, estableciendo 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, también ha resuelto la cuestión, con efectos desde el 30 de diciembre de 2017, 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.

Es obvio que, en la regulación del Concierto Económico al momento de plantearse este conflicto, igual que ocurría cuando el Tribunal Supremo dictó su repetida sentencia de 14 de noviembre de 1998, existía un vacío legislativo, por cuanto que las retenciones de los trabajadores a bordo de buques no se atribuían de modo explícito ni a la Administración estatal ni a las Administraciones forales, que es preciso rellenar por la vía de la interpretación, como hizo el Tribunal Supremo.

Y al igual que el Tribunal Supremo resolvió entonces la cuestión acudiendo a las reglas generales del Concierto Económico sobre atribución de competencias exaccionadoras del IRPF y de sus retenciones a cuenta, inclinándose, conforme a la normativa entonces vigente, por la del domicilio del retenedor, dicho vacío también puede resolverse ahora recurriendo a dichas reglas generales, que en la redacción del Concierto vigente al tiempo de plantearse este conflicto dan una especial relevancia al lugar de prestación de los servicios y al de ubicación del centro de trabajo.

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

El Estatuto de los Trabajadores (Texto Refundido aprobado por RDL 2/2105, de 23 de octubre) 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. Así su artículo 1.5 establece: "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".

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, que: "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".

La remisión al lugar de adscripción en tierra del buque a fin de fijar la Administración competente para exaccionar los tributos relacionados con la actividad de navegación, es un recurso que utiliza también, por ejemplo, con carácter subsidiario respecto de la sede de dirección efectiva de la empresa de transporte marítimo, el Modelo OCDE de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio para evitar la doble imposición. Así el artículo 8-3 del Modelo 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".

Y aunque, como ya hemos dicho, se ha dictado con posterioridad al planteamiento de este conflicto, la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, al dar nueva redacción al artículo 7. Uno.a) del Concierto Económico, también ha fundado en la localización en tierra del centro de trabajo al que esté adscrito el tripulante, el criterio conforme al que ha rellenado el histórico vacío del Concierto Económico en relación con la competencia para exaccionar las retenciones de los trabajadores del mar.

Por todo ello, habida cuenta que el artículo 7. Uno.a) del Concierto Económico disponía, en su redacción vigente al tiempo de plantearse este conflicto, en relación con la exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo, que 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 trabajos o servicios que se presten en el País Vasco, cabe concluir que las retenciones correspondientes a trabajos prestados a bordo de buques que, en cuanto centros de trabajo, deban localizarse en el País Vasco, constituyen retenciones derivadas de trabajo prestados en el País Vasco, y corresponden a la Diputación Foral competente por razón del territorio, y viceversa. Pues 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 s 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.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

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.

2º. - La terminación y el archivo de las actuaciones.

3º. - Notificar el presente acuerdo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico, a las Administraciones comparecidas en este procedimiento, esto es a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y a las Diputaciones Forales de Alava, Bizkaia y Gipuzkoa.