



Roj: **ATS 10183/2024 - ECLI:ES:TS:2024:10183A**

Id Cendoj: **28079130012024201965**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **10/07/2024**

Nº de Recurso: **7566/2023**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ ICAN 2332/2023,**
ATS 10183/2024

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 10/07/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **7566/2023**

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: CPPM

Nota:

R. CASACION núm.: **7566/2023**

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva'



D. Eduardo Calvo Rojas

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

En Madrid, a 10 de julio de 2024.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La procuradora doña Antonia María Domínguez Márquez, en representación de don Jose Miguel, interpuso recurso frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 29 de abril de 2022, que desestimó las reclamaciones formuladas contra el acuerdo de desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, periodos 2016, 2017 y 2018.

La sentencia de 8 de junio de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, desestimó el referido recurso, tramitado con el nº 564/2022.

La representación procesal del Sr. Jose Miguel ha interpuesto recurso de casación contra esta sentencia, que confirmó la actuación administrativa impugnada al considerar que los rendimientos percibidos por los servicios prestados como tripulante de un buque de guerra en aguas internacionales se encontraban sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas y no exentos, al no ser de aplicación el beneficio previsto en el artículo 7.p) de la ley reguladora del impuesto -LIRPF- por no haberse realizado los trabajos en el extranjero, ya que el buque desde el que se prestaron tenía, ex artículo 90 de la Ley 14/2014, de Navegación Marítima, nacionalidad española.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1. La recurrente, tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, cita como infringidos (i) el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF); (ii) el artículo 90 de la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima; y (iii) el artículo 11.1 del Código Civil.

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

3. Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

4. Considera que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), del mismo texto legal.

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo

La sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 21 de septiembre de 2023, habiendo comparecido la procuradora doña Antonia Domínguez Márquez, en representación de la parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de quince días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, el abogado del Estado, quien no se ha opuesto a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.

En primer lugar, el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra sentencia susceptible de casación (artículo 86, 1 y 2 LJCA) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 de la ley procesal.



Además, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- Cuestión litigiosa y marco jurídico.

La cuestión jurídica que suscita el presente recurso consiste en discernir si resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los tripulantes de buques de guerra españoles que navegan en aguas internacionales en el marco de operaciones de la Unión Europea.

Del examen de las actuaciones y del expediente administrativo se desprende que el hoy recurrente, en los períodos comprendidos entre el 4 de octubre de 2016 y el 16 de marzo de 2017 y entre el 19 de julio de 2018 y 20 de diciembre de 2018, estuvo participando en la operación *Atalanta*, misión contra la piratería aprobada por el Consejo de Seguridad de Naciones Unidas que implicó su alistamiento como tripulante de un buque de la Armada Española que navegaba en aguas internacionales en el Océano Índico.

El Sr. Jose Miguel presentó solicitud de rectificación de autoliquidación de IRPF de los periodos 2016, 2017 y 2018, invocando la exención del artículo 7.p) LIRPF, por tales rendimientos del trabajo. Esta petición fue rechazada, al sostener la Administración que la exención aplicable a estas rentas sería en todo caso la prevista en la letra o) del mismo artículo, que afecta a las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, siendo así que ya hubo rendimientos del trabajo exentos de tributación por esta causa, de 2016 a 2018. No se considera, pues, la aplicación del artículo 7.p) LIRPF a los tripulantes de los buques de la Armada al desempeñar sus tareas en el propio Estado español, al margen de la ubicación o tránsito del citado buque por aguas internacionales o de terceros países, ya que, en ningún caso, dicho tránsito supone la pérdida de jurisdicción.

Formulada reclamación contra el mencionado acuerdo, fue desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Canarias de 29 de abril de 2022, en la que se indica que "el reclamante no acredita que se trabaje para entidad no residente y el trabajo desempeñado como tripulante a bordo de un buque de la Armada Española supone que presta los servicios en territorio nacional." Además, que el contribuyente ya disfrutó de exención ex artículo 7.o) LIRPF, siendo los rendimientos exentos proporcionales a los días de navegación, sin ser posible una nueva exención sobre cantidades ya exoneradas de tributación.

Finalmente, contra esta resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, desestimado por la sentencia aquí impugnada en casación.

A los efectos que interesan a este recurso será necesario tener presente lo dispuesto en el artículo 7 LIRPF, en el que se recogen distintas exenciones del impuesto y, en concreto, lo estipulado en las letras o) y p):

"Estarán exentas las siguientes rentas:

(...)

o) Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

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

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

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

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

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

Debe ser tomado también en consideración el artículo 90 de la Ley de Navegación Marítima, aplicado por la sala de instancia, en virtud del cual:

"Los buques debidamente matriculados y abanderados en España tendrán, a todos los efectos, la nacionalidad española".

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.

El recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, puesto que la sentencia de instancia ha aplicado normas sobre las que ha sustentado su razón de decidir sobre la que no hay doctrina de esta Sala Tercera para una situación asimilable a la que conforma el origen de la discordia, por lo que es posible apreciar la presunción descrita en el artículo 88.3.a) LJCA.

Asimismo, ha de convenirse con el recurrente en que es posible apreciar también la circunstancia obrante en la letra c) del artículo 88.2 LJCA, pues la participación del Ejército español en diversas misiones internacionales es hoy en día una práctica frecuente y la implicación en destinos en las que se enrolan tripulantes españoles en buques de guerra de la Armada Española también lo es, pudiendo por ende verse afectados por esta misma disputa otros sujetos pasivos del tributo que nos ocupa que se hallen en idéntica situación.

Interesa destacar en este punto que la operación *Atalanta*, en la cual, según consta en distintas resoluciones obrantes en el expediente administrativo, participó el recurrente a bordo del buque de acción marítima *Relámpago*, en aguas del Océano Índico, y del buque de asalto anfibio *Castilla*, en estas mismas aguas, es una operación de la Unión Europea de lucha contra la piratería en este océano. La Fuerza Naval de la Unión Europea (EUNAVFOR) patrulla en una amplia zona en el Golfo de Adén y países vecinos y, aunque su composición varía, por norma general dispone de entre cuatro y siete buques y entre dos y cuatro aviones de patrulla marítima. La operación en la que se integran los trabajos desarrollados por el recurrente en la dotación de los buques nombrados se enmarca por tanto en una operación marítima de la UE en el marco de la Política Europea de Seguridad y Defensa. Esta dependencia de la Unión Europea es un dato relevante para centrar la cuestión litigiosa, pues en la sentencia de instancia la solución se ha hecho derivar solo del pabellón del buque en el que se prestaron los servicios.

Por las razones expuestas es conveniente un examen del Tribunal que, en beneficio de la seguridad jurídica, esclarezca la cuestión jurídica suscitada.

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

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.

2. Las normas que, en principio, será objeto de interpretación, son los artículos 7, letras o) y p) de la LIRPF y el artículo 90 de la Ley LNM, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

QUINTO.-Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación y remisión

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:



1º) Admitir el recurso de casación n.º **7566/2023**, preparado por la procuradora doña Antonia María Domínguez Márquez, en representación de don Jose Miguel , contra la sentencia de 8 de junio de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Canarias, que desestimó el recurso n.º 564/2022.

2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 7, letras o) y p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y el artículo 90 de la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima (LNM), sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.