

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094164

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de septiembre de 2024

Sala 1.^a

R.G. 5627/2024

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. Inadmisibilidad por incongruencia entre lo solicitado por el Director recurrente y el criterio aplicado por el TEAR. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La controversia jurídica suscitada es relativa a la aplicación de la exención consagrada en el art. 7.p) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

En el presente caso, la Directora recurrente considera errónea la resolución del TEAR por no cumplirse el requisito de prestación en el extranjero de los rendimientos del trabajo para los que se invoca la exención. Concretamente, argumenta que un buque militar de las Fuerzas Armadas españolas constituye territorio nacional español y, por ende, con independencia de las aguas en las que el mismo haya navegado, no habría efectiva prestación en el extranjero que amparase la aplicación de la exención. En consecuencia, solicita del TEAC que fije criterio sobre si los buques militares españoles tienen la consideración de territorio nacional español y, por tanto, enjuicie si los servicios prestados a bordo de los mismos tienen derecho a la exención del artículo art. 7.p) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Así, la Directora recurrente se opone a la resolución del TEAR por entender que no se cumple el requisito de prestación en el extranjero, mientras que el TEAR reconoció la exención por entender que sí se cumplía "el único requisito discutido", a saber, la existencia de un beneficiario no residente.

Como la propia resolución del TEAR ahora impugnada afirma, «la Agencia Tributaria deniega la exención porque entiende que los servicios prestados no tienen como destinatario un Estado distinto del español» concluyendo, en la citada resolución simplemente que ese requisito sí se debía entender cumplido pero sin haberse negado ni discutido el lugar de prestación del servicio, esto es, si el abanderamiento del buque militar español suponía que los servicios prestados a bordo del mismo se entendieran realizados en territorio nacional.

De hecho, esto lo advierte la Directora cuando afirma expresamente en sus alegaciones que "ni la obligada tributaria, ni la Oficina gestora, ni el TEAR someten a debate el cumplimiento de este requisito -si el buque de la armada española constituye territorio nacional-, sino que dan por hecho su cumplimiento sin más consideraciones. No obstante, este Departamento entiende que los trabajos no se realizan en el extranjero". Lo anterior evidencia que la controversia jurídica en vía administrativa y en vía económico-administrativa ha versado exclusivamente sobre el cumplimiento del requisito normativo del beneficiario no residente de los servicios prestados y, por el contrario, la Directora recurrente funda el presente recurso en atención a un requisito normativo distinto, a saber, el lugar de prestación del servicio en atención al abanderamiento del buque militar español.

Por ende, se pone de manifiesto que, conforme a lo anteriormente expuesto, el TEAR en la resolución aquí impugnada no ha realizado pronunciamiento alguno sobre este extremo.

Dicho con otras palabras, el TEAR no analizó el cumplimiento del requisito de la prestación personal en el extranjero, esto es, si las dos embarcaciones militares de la Armada española en las que la interesada estuvo embarcada tendrían la consideración de territorio español, sino únicamente si se habían realizado sus servicios en favor de una persona o entidad no residente.

Así las cosas, no es admisible a trámite un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio si se aprecia incongruencia entre lo solicitado por el Director recurrente en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues corresponde al recurrente motivar que el criterio aplicado es dañoso y erróneo, lo que no se produce en el presente caso, en cuanto el criterio considerado como tal por la Directora recurrente no es el sostenido por el Tribunal Regional en su resolución. Por ello, procede la inadmisión del presente recurso. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 7.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 6 y 9.

Ley 58/2003 (LGT), art. 242.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 9 de febrero de 2024, recaída en la reclamación nº 15/2318/2022 y acumuladas, interpuestas frente a las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición presentados frente a los acuerdos desestimatorios de las solicitudes de rectificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2016, 2018 y 2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La interesada en primera instancia ante el TEAR de Galicia es una persona física residente fiscal en territorio español, perteneciente a las Fuerzas Armadas españolas, que tras presentar las correspondientes autoliquidaciones del IRPF, instó durante 2021 la rectificación de la autoliquidación correspondiente a los ejercicios 2016, 2018 y 2020 al entender que tenía derecho a la aplicación de la exención consagrada en el artículo 7. p) LIRPF de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

Concretamente, la interesada defendía que parte de las retribuciones del trabajo percibidas durante los ejercicios 2016, 2018 y 2020 satisfechas por la PAGADURÍA DE HABERES DEL MINISTERIO DE DEFENSA ESPAÑOL se correspondían con rendimientos del trabajo realizados en el extranjero en tanto que en dichos períodos impositivos la contribuyente había embarcado en varias fragatas titularidad de la Armada Española (FRAGATA CRISTOBAL COLÓN y FRAGATA ÁLVARO DE BAZÁN) en el marco de distintas misiones militares: "STANDING NATO MARITIME GROUP 1", "STANDING NATO MARITIME GROUP 2" y "DYNAMIC MANTA"

Para sustentar las solicitudes de rectificación instadas, la interesada aportó dos certificaciones suscritas por el jefe de las fragatas anteriormente mencionadas en las que se hacía constar, para cada una de esas misiones, los días en los que la interesada había estado embarcada en las citadas fragatas y la localización de las citadas embarcaciones.

Las tres solicitudes de rectificación instadas fueron desestimadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por entender que no se cumplía el requisito exigido normativamente para la aplicación de la exención del artículo 7. p) LIRPF de que el beneficiario de los servicios fuera una persona o entidad no residente en territorio español o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Así, en los acuerdos desestimatorios de las solicitudes de rectificación se hacía constar:

<<Las actividades realizadas consisten en ejercicios en el mar como miembro de la OTAN. No se trata de una comisión de servicios para la realización de un trabajo o proyecto concreto, sino que se trata de las actuaciones ordinarias realizadas como miembro de la Armada, tareas inherentes a la mera condición de estado miembro de la OTAN y que no benefician a ningún país en concreto ni a la organización y, desde luego, no al país en el que se desarrollan los trabajos, a diferencia de las misiones de Frontex, que tienen como beneficiario al país de acogida, o las misiones internacionales humanitarias, que benefician a la población del país de acogida. No se trata de un desplazamiento en virtud de una comisión de servicios para realizar una actividad concreta que excede de las inherentes a su trabajo como miembro de la Armada, y que no produce una ventaja específica para el país en el que se desarrolla el trabajo. (...)

En definitiva, por la propia naturaleza de las operaciones realizadas, en las maniobras o ejercicios navales, los trabajos realizados en el extranjero por las Fuerzas Armadas no tiene como beneficiario un tercer Estado, es decir, los trabajos no se realizan para una entidad no residente en España, sino en interés de la Administración española ya que, por tener como finalidad el adiestramiento de los miembros de la Armada española, el principal beneficiario de los trabajos realizados es el propio Estado español.

Así pues, no se cumpliría como mínimo uno de los requisitos para aplicar la exención del artículo 7.p), ya que son servicios que se enmarca en las actividades propias de la Armada que, por su propia naturaleza, se llevan a cabo en barcos que navegan por aguas de todo el mundo, y no puede considerarse que los trabajos se realizan para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero>>.

Dichos acuerdos desestimatorios de las solicitudes de rectificación IRPF instadas fueron recurridas en reposición por la interesada; recurso que fue igualmente desestimado por la AEAT argumentándose:

<<La aplicación de la mencionada exención requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Los trabajos deben realizarse efectivamente en el extranjero.

El cumplimiento de este requisito exige, no solamente el desplazamiento físico del trabajador fuera de España, sino también que los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España.

2. Que en el territorio donde se realizan los trabajos exista un impuesto de naturaleza similar al IRPF y que no se trate de territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

A diferencia de las ZEE, que están incluidas en los convenios para evitar la doble imposición internacional del país que tiene la soberanía, las aguas internacionales más allá de las 200 millas náuticas son territorios donde ningún país puede ejercer plena soberanía ni imponer un impuesto equivalente al IRPF. En consecuencia, no existe en estos territorios un impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF, ni existe convenio para evitar la doble imposición incumpliría, al menos, uno de los requisitos exigidos por el artículo 7.p).

3. Los trabajos deben realizarse para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero.

Para estudiar el presente caso, es preciso analizar la resolución del TEAC 2625/2018 relativa a Frontex y la Sentencia del TS 428/2019 de 28 de marzo relativa a un funcionario del Banco de España.

El propio TS recuerda en la Sentencia mencionada por el contribuyente que, "tratándose de una exención, hay que tener asimismo en cuenta lo dispuesto en el artículo 14 LGT, en virtud del cual, no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales" y que en relación con las normas que establecen beneficios fiscales no solo que no cabe una interpretación extensiva, sino que ésta debe hacerse "con carácter restrictivo". Así pues, habrá que analizar caso por caso y la doctrina manifestada por el Tribunal Supremo en el fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia 428/2019, de 29 de marzo de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, debe aplicarse únicamente a supuestos equivalentes al que se refiere el recurso de casación.

Este órgano considera que los supuestos contemplados por el TS y la resolución de Frontex difieren del analizado en el presente expediente.

En el caso del funcionario del Banco de España, el motivo del desplazamiento al extranjero es una comisión de servicios, el desarrollo de un encargo específico (una plataforma técnica informática, el procedimiento Target2 o proyecto CRF-CMS para el Eurosistema, en el que el Banco de España y otros tres países actuaban como proveedores. Este trabajo produce una ventaja específica o utilidad concreta para el organismo internacional. Es decir, se trata de funcionarios que son desplazados en comisiones de servicios para realizar funciones que van más allá de las actividades ordinarias inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional y de las funciones propias de la pertenencia a la misma. La aplicación de la exención requiere la obtención de una ventaja o utilidad específica, que en ese caso consistía en el desarrollo de un programa informático.

En el caso de la Resolución del TEAC de Frontex, a los miembros de la Policía y la Guardia Civil también se les desplaza en una comisión de servicios para realizar una serie de funciones distintas de las realizadas habitualmente, como integrantes de un contingente de agentes de la guardia de fronteras. Estos trabajos se entienden realizados para quien el Reglamento de la CEE 2007/2004 denomina Estado miembro de acogida en el que se desarrollan los trabajos (en el caso de la resolución del TEAC, Senegal).

Estos requisitos no se producen en el caso que nos ocupa, ya que las actividades realizadas consisten en ejercicios en el mar como miembro de la OTAN. No se trata de una comisión de servicios para la realización de un trabajo o proyecto concreto, sino que se trata de las actuaciones ordinarias realizadas como miembro de la Armada, tareas inherentes a la mera condición de estado miembro de la OTAN y que no benefician a ningún país en concreto ni a la organización y, desde luego, no al país en el que se desarrollan los trabajos, a diferencia de las misiones de Frontex, que tienen como beneficiario al país de acogida, o las misiones internacionales humanitarias, que benefician a la población del país de acogida. No se trata de un desplazamiento en virtud de una comisión de servicios para realizar una actividad concreta que excede de las inherentes a su trabajo como miembro de la Armada, y que no produce una ventaja específica para el país en el que se desarrolla el trabajo. (...)

En cuanto a la misión llevada a cabo por el contribuyente (...), se trata de agrupaciones navales permanentes de la OTAN. No se trata de misiones específicas, sino agrupaciones permanentes con las que España colabora como miembro de la organización internacional, formando parte de las tareas encomendadas por la mera pertenencia a la misma. Así pues, a diferencia del caso de Frontex, no beneficia a ningún país en concreto, a su población, ni produce una ventaja o utilidad específica para la organización de manera particular. A diferencia del caso de la Sentencia del TS 428/2019, en el que el funcionario se desplaza al extranjero en una comisión de servicios para el desarrollo de un proyecto concreto que beneficia a un organismo internacional, en este caso se trata de una acción conjunta en virtud de las actividades de una organización militar internacional que se enmarca en las actividades propias de la armada que, por su propia naturaleza, se realizan en barcos que navegan por aguas de todo el mundo. No se trata de un desplazamiento en virtud de una comisión de servicios para realizar una actividad concreta que excede de las inherentes a su trabajo como miembro de la Armada, y que no produce una ventaja específica para el país en el que se desarrolla el trabajo.

En definitiva, por la propia naturaleza de las operaciones realizadas, en las maniobras o ejercicios navales, los trabajos realizados en el extranjero por las Fuerzas Armadas no tiene como beneficiario un tercer Estado, es decir, los trabajos no se realizan para una entidad no residente en España, sino en interés de la Administración española ya que, por tener como finalidad el adiestramiento de los miembros de la Armada española, el principal beneficiario de los trabajos realizados es el propio Estado español. Los trabajos realizados se enmarcan en las

actividades propias de la armada que, por su propia naturaleza, se realizan en barcos que navegan por aguas de todo el mundo y no puede considerarse que los trabajos se realizan para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero.

Así pues, no se cumpliría el tercer requisito para aplicar la exención del artículo 7.p), ya que los trabajos desarrollados se enmarcan en las actividades propias de la Armada Española, que es el destinatario de los mismos, y que, por su propia naturaleza, se llevan a cabo en barcos que navegan por aguas de todo el mundo, y no puede considerarse que los trabajos se realizan para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero.

Por lo tanto, procede DESESTIMAR el recurso de reposición presentado>>

Segundo.

Disconforme la interesada con las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición, interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Galicia que en resolución de fecha 9 de febrero de 2024 (RG 15/2318/2022 y acumuladas) confirmó su derecho a la exención del 7.p) LIRPF:

<<TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho de las resoluciones desestimatorias reclamadas.

CUARTO.- La exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero que cumplan determinados requisitos, se regula en el art. 7.p) de la Ley 35/2006, de 28-11, del IRPF, desarrollado por el art. 6 de su Reglamento, aprobado por RD 439/2007, de 30-03.

En este caso, se discute el requisito consistente en: "Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero."

Concretamente, la Agencia Tributaria deniega la exención porque entiende que los servicios prestados no tienen como destinatario un estado distinto del español.

QUINTO.- La sentencia del Tribunal Supremo, rec. n.º 3774-2017, de 28-03-2019, tras señalar, en el punto 7 de su fundamento de derecho segundo, que:

<<Y el artículo 7, letra p), LIRPF, únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La norma deja claro que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena; y resulta asimismo manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo. Como hemos dicho, este incentivo fiscal no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores>>

fija el siguiente criterio interpretativo:

<<El artículo 7, letra p), LIRPF, resulta aplicable a los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades.>>

Y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, RG.: 07022-2019, de 22-09-2021, que establece doctrina (art. 239.8 de la LGT), tras referirse a dicha sentencia, concluye que:

<<Por tanto, en aplicación del criterio anterior, parece claro que no existe inconveniente en que exista una pluralidad de beneficiarios en relación con la prestación de los servicios, siempre que uno de ellos sea la entidad no residente para la que se prestan los servicios.

En consecuencia, a la vista de la motivación recogida en el acuerdo de reposición, donde se reconocía implícitamente la generación de un beneficio para ambas entidades (residente y no residente), no cabe más que considerar que este requisito (obtención de ventaja/beneficio en la no residente) se cumple>>.

Este criterio coincide con el de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, n.º 41-07019-2021, de 21-01-2022, n.º 11-02775-2021, de 08-03-2022, y n.º 11-00093-2022, de 31-03-2022. Concretamente, la resolución de 21-01-2022 señala que:

<<A la vista de lo indicado es evidente que el Estado español se beneficiaba de las operaciones en las que intervino el interesado, como así sostiene la Oficina Gestora, pero habría que añadir que, no sólo, pues también el resto de los países integrantes de la Alianza se beneficiaban de dichas operaciones.

Así las cosas, como indica el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 22/09/2021, para disfrutar de la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF, no es necesario que sea un entidad no residente en España la que se beneficie de forma exclusiva de los servicios prestados por el trabajador desplazado fuera del territorio, pues, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo num 428/2019 de 28/03/2019 (recurso 3774/2017) no existe inconveniente en que exista una pluralidad de beneficiarios en relación con la prestación de los servicios, siempre que, obviamente, uno de ellos sea una empresa o entidad no residente en España. Llevada esta doctrina al caso presente, siendo beneficiarios de las operaciones en las que interviene el interesado todos los países integrantes de la OTAN, organismo que comandaba la Operación que nos ocupa, este Tribunal ha de concluir considerando que, contrariamente a lo concluido por la Oficina Gestora, en este caso se cumple el segundo de los requisitos del artículo 7.p) de la LIRPF anteriormente expuestos ("que se realicen para una empresa o entidad no residente en España o para un establecimiento permanente radicado en el extranjero")>>.

Estas resoluciones aparecen publicadas en la página web "dyctea" del Tribunal Económico-Administrativo Central, que incorpora las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales "en las que se sientan criterios que aún sin tener carácter vinculante son significativos por su trascendencia y repercusión."

Por tanto y dado que dicho requisito el único discutido, las reclamaciones presentadas deben ser estimadas por las rentas del trabajo imputables a los días comprendidos entre 01-01 y 02-06 de 2016 (Standing NATO Maritime Group 1), 17- 04 y 20-06 de 2018 (Standing NATO Maritime Group 1), 12-02 y 12-03 de 2020 (DYNAMIC MANTA. Ejercicios de la OTAN en Italia) y 03-11 y 31-12 de 2020 (SNMG-2)

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.>>

Tercero.

Frente a la citada resolución acumulada del TEAR de Galicia, notificada a la AEAT en fecha 28 de febrero de 2024, ha interpuesto la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el 17 de mayo de 2024 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Aduce la Directora que la cuestión controvertida radica en "determinar si resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 7.p) de LIRPF 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" afirmando que el artículo 7.p) LIRPF está supeditado al cumplimiento de varios requisitos de carácter acumulativo, a saber:

<<a) Artículo 7.p) 1º.- Beneficiario extranjero: Que los 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 el caso que nos ocupa, la obligada tributaria considera cumplido este requisito, por cuanto argumenta que los beneficiarios de su trabajo son, además del Estado español, la OTAN como organismo internacional y los demás Estados por cuyas aguas territoriales transitan los buques a bordo de los cuáles desarrolla su trabajo.

Por su parte, el TEAR de Galicia estimó la reclamación por entender acreditado "dicho requisito el único discutido", que los beneficiarios de los trabajos realizados a bordo de los buques durante días de tránsito por aguas territoriales de otros Estados eran estos otros Estados.

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, entendiéndose 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.

Sin embargo, como requisito previo y esencial a los dos anteriores (y a partir del cual el resto de requisitos y la exención en sí misma cobra sentido), debemos mencionar el enunciado en el primer párrafo del art. 7.p) LIRPF: que los rendimientos percibidos lo sean por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

En el presente caso, ni la obligada tributaria, ni la Oficina gestora, ni el TEAR someten a debate el cumplimiento de este requisito, sino que dan por hecho su cumplimiento sin más consideraciones. No obstante, este Departamento entiende que los trabajos no se realizan en el extranjero, cuestión que será objeto de análisis en alegaciones posteriores.

Por otro lado, no hay duda de que se da cumplimiento al resto de previsiones del artículo 7.p), en el sentido de que no se excede el límite máximo de 60.100 euros anuales de retribuciones susceptibles de exención, ni se infringe la incompatibilidad con el régimen de excesos.

CUARTA.- Buque de la Armada Española es territorio nacional español Con carácter previo al análisis detallado del cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 7.p) de la LIRPF, resulta preciso exponer el régimen jurídico que resulta de aplicación a las embarcaciones en las que se realizan los trabajos: buques de la Armada Española.

El concepto de buques de Estado incluye a los de guerra y cualesquiera otros de titularidad estatal siempre que estén dedicados a fines no comerciales.

Con arreglo a lo establecido en 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".

Asimismo, dispone el artículo 10.2 CC que:

"Los buques, las aeronaves y los medios de transporte por ferrocarril, así como todos los derechos que se constituyan sobre ellos, quedarán sometidos a la ley del lugar de su abanderamiento, matrícula o registro."

Por otro lado, debe efectuarse remisión a 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). La CNUDM, en su artículo 29, sobre la "Definición de buques de guerra" dispone lo siguiente: "Para los efectos de esta Convención, se entiende por «buques de guerra» todo buque perteneciente a las fuerzas armadas de un Estado que lleve los signos exteriores distintivos de los buques de guerra de su nacionalidad, que se encuentre bajo el mando de un oficial debidamente designado por el gobierno de ese Estado cuyo nombre aparezca en el correspondiente escalafón de oficiales o su equivalente, y cuya dotación esté sometida a la disciplina de las fuerzas armadas regulares."

Por su parte, 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, apartados 2 y 3: "2. Son buques y embarcaciones de Estado los afectos a la Defensa Nacional u otros de titularidad o uso público, siempre que presten con carácter exclusivo servicios públicos de carácter no comercial.

3. Son buques de guerra los buques de Estado adscritos a las Fuerzas Armadas, que lleven los signos exteriores distintivos de los buques de guerra de su nacionalidad y que se encuentren bajo el mando de un oficial debidamente designado por el Gobierno de su Estado, cuyo nombre esté países (Mar del Norte: Noruega, Holanda, Reino Unido y Finlandia; y mar Báltico: Letonia, Alemania, Polonia, Estonia y Lituania). Pero tampoco la hay respecto de la consideración de un buque de la Armada española como territorio español.

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 procede la aplicación de la exención prevista en el art. 7.p) LIRPF.

Por último, destacamos que tanto la Administración tributaria como la doctrina administrativa y la jurisprudencia, salvo excepciones, se habían centrado en la valoración de otros requisitos relativos a la exención del artículo 7.p), y habían estimado en muchos casos solicitudes de los interesados, por considerar cumplido (erróneamente) el requisito de que los trabajos se hayan realizado en el extranjero, sin llegar a analizar jurídicamente esta circunstancia.

Pues bien, el hecho de que este motivo no haya sido objeto de valoración previamente, ni por la Administración actuante, ni por los Tribunales económicoadministrativos ni Tribunales de Justicia, no le resta validez.

En casos precedentes y en identidad de circunstancias, se ha reconocido la aplicación de la exención por dar por hecho la Oficina gestora o el Tribunal, erróneamente, que los trabajos se realizaban en el extranjero. Por motivos que es ocioso mencionar, la falta de análisis del estatuto jurídico de los buques de la Armada como territorio español, ha llevado a que, tanto la Administración como los Tribunales, pasaran por alto el incumplimiento de un requisito esencial (el de que los trabajos se presenten en territorio extranjero), centrándose en la valoración de otros requisitos. Sin embargo, ello no impide que los operadores jurídicos puedan y deban verificar su cumplimiento, con carácter previo a la eventual aplicación de la exención.(...)>>

Posteriormente, en el escrito de interposición del presente recurso de alzada, la Directora recurrente cita una resolución del TEAR de Galicia de 09/02/2024 (RG 15/02318/2022 y acumuladas) y una del TEAR de Andalucía en las que se reconoció el derecho a la exención a los militares recurrentes aunque, como afirma la propia Directora, en las citadas resoluciones "no se llegó a valorar si los trabajos se habían realizado en el extranjero, por no tomar

en consideración que los buques de la Armada constituyen territorio nacional", de manera que "la resolución se limita a verificar el cumplimiento del requisito del beneficiario de los trabajos".

Y, adicionalmente, la Directora recurrente sustenta su tesis en dos resoluciones del TEAR de Canarias de fechas 18/03/2022 (RG 35/03663/2021) y 29/04/2022 (RG 35/03636/2021 y acumuladas) confirmadas por el TSJ de Canarias respectivamente en sentencia de 13/04/2023 (recurso contencioso-administrativo 262/2022) y sentencia de 08/06/2023 (recurso contencioso-administrativo 564/2022), destacando la Directora que en esas resoluciones "el Tribunal Regional sí valora el eventual cumplimiento del requisito de que los trabajos se realicen efectivamente en el extranjero. Y ello es así porque la Oficina gestora desestima las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones en base, precisamente, a este motivo".

En relación a la resolución del TEAR de Canarias de 29/04/2022 (RG 35/03636/2021 y acumuladas 35/03639/2021 y 35/0362/2021), la Directora recurrente transcribe los siguientes fundamentos jurídicos del acto administrativo de la Oficina gestora:

<<El concepto de buques de Estado incluye a los de guerra y cualesquiera otros de titularidad estatal siempre que estén dedicados a fines no comerciales.

La Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar de 1982 (CNUDM). La CNUDM considera buque de guerra a todo aquel que pertenezca «a las fuerzas armadas de un Estado que lleve los signos exteriores distintivos de los buques de guerra de su nacionalidad, que se encuentre bajo el mando de un oficial debidamente designado por el gobierno de ese Estado cuyo nombre aparezca en el correspondiente escalafón de oficiales o su equivalente, y cuya dotación esté sometida a la disciplina de las fuerzas armadas regulares» (art. 29).

La Ley de Navegación Marítima Ley 14/2014, de 24 de julio (BOE núm. 180, de 25 de julio de 2014) considera buques o embarcaciones de Estado a los «afectos a la Defensa nacional» y a los «de titularidad o uso público, siempre que estén destinados con carácter exclusivo a un fin no comercial», y precisa siguiendo de manera prácticamente literal la CNUDM que «son buques de guerra los buques de Estado adscritos a las fuerzas armadas, que lleven los signos exteriores distintivos de los buques de guerra de su nacionalidad y que se encuentren bajo el mando de un oficial debidamente designado por el Gobierno de su Estado, cuyo nombre esté inscrito en el escalafón de oficiales o en un documento equivalente y cuya dotación esté sometida a la disciplina de las fuerzas armadas regulares» (art. 3).

Los efectos del abanderamiento de un buque (ya sea civil o militar) vienen establecidos en el artículo 90 de la citada Ley 14/2004 según la cual: Los buques debidamente matriculados y abanderados en España tendrán, a todos los efectos, la nacionalidad española.

Como norma complementaria de la anterior puede citarse también el Código Civil Español, de 24 de julio de 1889, que en su artículo 11.1 establece: "Los navíos y las aeronaves militares se consideran como parte del territorio del Estado al que pertenezcan".

Asimismo, establece en su artículo 10.2 que "Los buques, las aeronaves y los medios de transporte por ferrocarril, así como todos los derechos que se constituyan sobre ellos, quedarán sometidos a la ley del lugar de su abanderamiento, matrícula o registro".

Llegados a este punto debe conferirse que todo buque, ya sea civil o militar, bajo pabellón y abanderamiento español detenta la nacionalidad española y por ello se encuentra sometido a las normas de su jurisdicción, destacándose además que, los navíos y aeronaves militares tienen la consideración de parte del territorio español y un régimen de inmunidad de jurisdicción reconocidos por el derecho internacional.

Establece la Convención de Las Naciones Unidas Sobre El Derecho del Mar en su artículo 1 que por "aguas internacionales" se entiende todas las partes del mar no comprendidas en el mar territorial, las aguas interiores y las aguas archipelágicas de cualquier Estado.

Las aguas internacionales están regidas por el artículo 87 de la Convención de las Naciones Unidas para fines distintos de la navegación.

Este artículo que versa sobre las aguas internacionales dice que las actividades desarrolladas en estas aguas deberán tener siempre unos fines pacíficos, y que los países tienen libertad para realizar actividades como la pesca, investigación científica, navegación, sobrevuelo de la zona aérea, tendido de cables, construcción de tuberías submarinas, etc.

Establece el artículo 90 de la citada convención que todos los Estados, sean ribereños o sin litoral, tienen el derecho de que los buques que enarbolan su pabellón naveguen por las aguas internacionales.

Los buques poseerán la nacionalidad del Estado cuyo pabellón estén autorizados a enarbolar (artículo 91). La posesión de una nacionalidad es una garantía para los demás estados de que los delitos o infracciones cometidos en aguas internacionales serán sancionados conforme a su legislación. Siendo así que es delito el cambio de bandera o nacionalidad, al igual que ocurre frente a un buque sin nacionalidad (artículo 92).

Es por ello que, debemos tener en cuenta que las aguas internacionales son gestionadas de forma distinta dependiendo del país. Si se comete alguna infracción dentro de aguas internacionales, las consecuencias legales

que puedan devenir dependerán de la propia legislación del país al que pertenezca el buque que se encuentra transitando dichas aguas.

El anterior análisis, detallado, de la normativa internacional y nacional no lleva sino a concluir que un buque de la Armada es territorio español, aunque transite por aguas internacionales, estando sujeto al Derecho español incluso en dichas aguas. Nada se ha alegado de contrario que refute la anterior exposición.

Por tanto, si tenemos en cuenta que el artículo 7.p) de la LIRPF exige, para poder aplicar la exención, que se trate de rendimientos de trabajos que se hayan realizado efectivamente en el extranjero, resulta imposible su aplicación, puesto que los trabajos se han realizado en un buque español.>>

Siendo lo trascente, en palabras de la Directora recurrente que "dicha motivación fue acogida por el TEAR de Canarias, por la Abogacía del Estado y por el TSJ de Canarias, que confirmó las resoluciones impugnadas".

Y, en relación a la resolución del TEAR de Canarias de 18/03/2022 (RG 35/03663/2021) afirma la Directora:

<<Al igual que en la resolución antes mencionada, el TEAR de Canarias desestimó la pretensión actora, considerando así inaplicable la exención del art. 7.p) LIRPF, por concluir que no se daba el requisito de que los trabajos realizados a bordo de buque de la Armada fueran trabajos realizados en el extranjero. Todo ello con idéntica motivación a de la resolución de 29/04/2022 (RG: 35-03636-2021 y acumuladas), antes transcrita.

Del mismo modo, esta resolución fue confirmada por sentencia del TSJ de Canarias núm. 136/2023 de 13/04/2023 (recurso contencioso-administrativo 262/2022).

En este punto resta destacar que el TSJ de Canarias, en respuesta a las alegaciones formuladas por la parte demandante, contestaba que lo resuelto por el TEAR no entra en contradicción con otras resoluciones económicoadministrativas o sentencias favorables a la aplicación del art. 7.p) a miembros de Fueras y Cuerpos de Seguridad del Estado o funcionarios (Resolución del TEAC 2625/2018, FRONTEX y STS de 28/03/2019, rec. Casación 3774/2017, Banco de España-TARGET 2-Securities) por cuanto en este caso no existe despliegue en un país tercero, sino que los trabajos a bordo de buque de la Armada se entienden en todo momento realizados en territorio español:

<<Ninguna de las consultas ni Resoluciones del TEAC citadas en la demanda desvirtúan lo hasta ahora razonado. Y es que confunde el actor aquellos supuestos en que los miembros de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español están desplegados en otros Estados para la realización de operaciones conjuntas, en el marco de un convenio bilateral entre España y dicho tercer país, con el caso presente. En el primer caso, efectivamente se considera que los servicios se entienden prestados en el Estado de acogida. En el caso de autos:

i. No existe despliegue en un tercer país, puesto que el señor Juan Alberto en todo momento navegó en un buque de la Armada, bajo bandera española, por aguas internacionales (sujeto por tanto al Derecho del buque, en este caso, español).

ii. No existiendo tal despliegue, tampoco existe un convenio bilateral entre España y otro país que justificara declarar la exención de dichas rentas -ya exentas, por otra parte, como se ha indicado supra-

Por lo tanto, no se trata de supuestos asimilables." (TSJ de Canarias núm. 136/2023 de 13/04/2023, F.J.

TERCERO.III)>>

Posteriormente, la Directora recurrente defiende que no son de aplicación las consultas de la Dirección General de Tributos que han concluido que el trabajo se entiende realizado en el territorio en el que navega el barco porque todas ellas versarían sobre embarcaciones civiles que no tienen la consideración de territorio español para, finalmente, concluir:

<<CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEAR de Galicia en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de determinar que no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF a los rendimientos obtenidos por trabajos realizados a bordo de buques de la Armada española, 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>>

Cuarto.

En fecha 28 de junio de 2024 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesada (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, a la fecha en que se dicta la presente resolución, no consta que haya presentado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica suscitada es relativa a la aplicación de la exención consagrada en el artículo 7.p) LIRPF que establece:

Artículo 7 LIRPF. Rentas exentas:

<<Estarán exentas las siguientes rentas: (.....)

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

1º 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.

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. 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>>.

La exención es objeto de desarrollo en el artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), que dispone lo siguiente:

Artículo 6 RIRPF. Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero:

<<1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. 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, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

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 calificado reglamentariamente 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.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60. 100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero. Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A. 3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención>>.

El análisis del citado precepto nos permitió extraer en la resolución dictada en unificación de criterio RG 2625/2018 de 16 de enero de 2019 una serie de conclusiones respecto de la procedencia de la aplicación de la exención y los requisitos exigidos para su aplicación, entre los que destacan:

1) Debe tratarse de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, lo que implica necesariamente el desplazamiento efectivo del empleado a un centro de trabajo fuera del territorio español, con independencia de que se trate de un desplazamiento puntual o periódico o que exija una permanencia más continuada del trabajador en dicho lugar de trabajo.

2) El trabajador puede estar contratado por una entidad residente con la que mantiene la relación laboral y prestar sus servicios a una sociedad extranjera, o bien ser directamente contratado por la entidad no residente para la prestación del servicio. En el lugar en el que el trabajador presta el servicio se debe aplicar un Impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no puede tratarse de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. No exige la norma que la renta en cuestión tribute efectivamente en dicho país sino que sea susceptible de ello. 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.

3) La presente exención es incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del Impuesto (la denominada prima de expatriación) pero es compatible con el régimen general de dietas por desplazamiento fuera de España reguladas en el citado artículo 9.

4) Exige el precepto que los servicios retribuidos se presten "para" una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente en el extranjero.

Tercero.

El artículo 242.1 de la Ley General Tributaria dispone en qué casos se admitirá el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que como tal medio extraordinario, tiene motivos tasados de impugnación, señalando:

<<1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía>>

En el presente caso, la Directora recurrente considera errónea la resolución del TEAR de Galicia por no cumplirse el requisito de prestación en el extranjero de los rendimientos del trabajo para los que se invoca la exención. Concretamente, la Directora recurrente argumenta que un buque militar de las Fuerzas Armadas españolas constituye territorio nacional español y, por ende, con independencia de las aguas en las que el mismo haya navegado, no habría efectiva prestación en el extranjero que amparase la aplicación de la exención.

En consecuencia, solicita de este TEAC que fije criterio sobre si los buques militares españoles tienen la consideración de territorio nacional español y, por tanto, enjuicie si los servicios prestados a bordo de los mismos tienen derecho a la exención del artículo 7.p) LIRPF:

<<CONCLUSIÓN.

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEAR de Galicia en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de determinar que no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF a los rendimientos obtenidos por trabajos realizados a bordo de buques de la Armada española, 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>>

Así, la Directora recurrente se opone a la resolución del TEAR de Galicia por entender que no se cumple el requisito de prestación en el extranjero, mientras que el TEAR de Galicia reconoció la exención por entender que sí se cumplía "el único requisito discutido", a saber, la existencia de un beneficiario no residente.

Recordemos que, como la propia resolución del TEAR de Galicia ahora impugnada afirma, "la Agencia Tributaria deniega la exención porque entiende que los servicios prestados no tienen como destinatario un Estado distinto del español" concluyendo, en la citada resolución simplemente que ese requisito sí se debía entender cumplido pero sin haberse negado ni discutido el lugar de prestación del servicio, esto es, si el abanderamiento del buque militar español suponía que los servicios prestados a bordo del mismo se entendieran realizados en territorio nacional.

De hecho, esto lo advierte la Directora cuando afirma expresamente en sus alegaciones que "ni la obligada tributaria, ni la Oficina gestora, ni el TEAR someten a debate el cumplimiento de este requisito (si el buque de la armada española constituye territorio nacional), sino que dan por hecho su cumplimiento sin más consideraciones. No obstante, este Departamento entiende que los trabajos no se realizan en el extranjero".

Lo anterior evidencia que la controversia jurídica en vía administrativa y en esta vía económico-administrativa ha versado exclusivamente sobre el cumplimiento del requisito normativo del beneficiario no residente de los servicios prestados y, por el contrario, la Directora recurrente funda el presente recurso en atención a un requisito normativo distinto, a saber, el lugar de prestación del servicio en atención al abanderamiento del buque militar español.

Por ende, se pone de manifiesto que conforme a lo anteriormente expuesto, el TEAR de Galicia en la resolución aquí impugnada no ha realizado pronunciamiento alguno sobre este extremo.

Dicho con otras palabras, el TEAR de Galicia no analizó el cumplimiento del requisito de la prestación personal en el extranjero, esto es, si las dos embarcaciones militares de la Armada española en las que la interesada estuvo embarcada tendrían la consideración de territorio español, sino únicamente si se habían realizado sus servicios en favor de una persona o entidad no residente.

Así las cosas, no es admisible a trámite un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio si se aprecia incongruencia entre lo solicitado por el Director recurrente en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues corresponde al recurrente motivar que el criterio aplicado es dañoso y erróneo, lo que no se produce en el presente caso, en cuanto el criterio considerado como tal por la Directora recurrente no es el sostenido por el Tribunal Regional en su resolución. Por ello, procede la inadmisión del presente recurso.

Finalmente, debemos señalar que el TEAR de Canarias, si bien en las dos resoluciones mencionadas por la Directora recurrente (RG 35/03663/2021 y RG 35/03636/2021 y acumuladas) entendió que los trabajos prestados por un militar español a bordo de un buque perteneciente a las Fuerzas Armadas españolas debían entenderse prestados en territorio nacional, ha superado este criterio interpretativo en su resolución de 31 de marzo de 2023 (RG 35/4191/2021 y acumulada 35/4488/2021). En esta resolución se afirma (el subrayado es nuestro):

<<En este caso, la causa de la no admisión de la exención, como se ha dicho, se resume en que entiende la oficina gestora que el trabajo efectivamente realizado por el tripulante de un buque español se ha de considerar realizado en España, no concurriendo, en consecuencia, desplazamiento físico del trabajador al extranjero aunque el buque se desplace a aguas de otros países o a aguas internacionales.

Tal afirmación se sustenta en la aplicación del denominado principio de extraterritorialidad, concepto que según la RAE se define como "Derecho o privilegio fundado en una ficción jurídica que considera el domicilio de los agentes diplomáticos, los buques de guerra, etc., como si estuviesen fuera del territorio donde se encuentran, para seguir sometidos a las leyes de su país de origen."

Sin perjuicio de que la citada ficción sirva para explicar determinadas situaciones de sujeción por parte de ciertas personas y cosas como pertenecientes a la nación que representan y sometidos a sus leyes, lo que cabe plantearse aquí es si esa ficción puede decaer en determinados supuestos como el ahora analizado.

Lo que habría que discernir es, si la ficción (de acuerdo con la cual los buques se han de considerar , en todo caso, y estén donde estén, como territorio español), debe prevalecer sobre la realidad física geográfica (que el buque se encuentre en aguas internacionales o en aguas territoriales de otros países).

La respuesta a esta cuestión debemos abordarla desde el particular beneficio fiscal cuya aplicación se pretende, puesto que más allá de que existan determinadas normas, como las que cita la oficina gestora en su resolución, en base a las cuales se reconozca que los buques españoles forman parte del territorio español, ello no nos puede llevar, sin más, a negar la aplicación de la exención fiscal, pues no podemos olvidar que su finalidad es 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.

Aunque se refiere a un supuesto distinto al aquí analizado, queremos ahora hacer referencia a la resolución del TEAC de 00/03519/2022 de 23 de febrero de 2023, dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

En esta resolución lo que se planteaba era la aplicación de la exención a las retribuciones obtenidas por una persona contratada laboralmente por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID), en la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID integrado en la Embajada de España en Mozambique.

Entre otras cuestiones, había alegado la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT que las embajadas no pueden ser consideradas como entidades residentes en el extranjero, ya que no tienen una personalidad jurídica propia e independiente del Estado al que representan.

Por parte del TEAC, al resolver la controversia suscitada, se pone el acento en la necesidad de analizar la cuestión en su integridad, indicando: << (...)>>

Aunque ya hemos dicho que el supuesto enjuiciado por el TEAC se plantea en términos distintos al de la presente reclamación, queremos destacar, al igual que se hace en esa resolución, la necesidad de examinar la cuestión enjuiciada en su integridad, no pudiendo obviar que las misiones internacionales, como las dos concretas realizadas por el reclamante, llevadas a cabo por los buques de la Armada española, se han de realizar fuera del territorio español, sin que, precisamente por ello, tenga sentido alguno la prevalencia de la ficción que la extraterritorialidad conlleva. Y es que, tal principio de extraterritorialidad, surge por determinadas causas y se desenvuelve en ámbitos concretos, en el caso de los buques podemos referirnos a la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar de 1982, a la Ley 14/2014 de Navegación Marítima o al Código Civil Español, pero ello no significa que haya de ser de aplicación en todo caso.

No cabe, en definitiva, entronizar una ficción cuando sus consecuencias suponen privar a un contribuyente de la posibilidad de disfrutar de un beneficio fiscal como el aquí analizado, teniendo en cuenta que, por la mismas características del trabajo desarrollado por parte de un militar que presta sus servicios en un buque de la Armada, la aplicación del beneficio resultaría, en la práctica, imposible.

En consecuencia, hemos de considerar el acuerdo recurrido, incorrectamente motivado, lo que conduce a su anulación>>

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

ACUERDA

INADMITIRLO.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas