

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094174

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 19 de septiembre de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7656/2023

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. *Rendimientos del trabajo obtenidos por los servicios prestados como tripulante de buque de guerra que navega en aguas internacionales.* La cuestión planteada coincide con la del ATS de 10 de julio de 2024, recurso n.º 7566/2023 (NFJ093744) y consiste en discernir si resulta de aplicación la exención prevista en el art. 7.p) Ley IRPF a los rendimientos del trabajo percibidos por los tripulantes de buques de guerra españoles que navegan en aguas internacionales en este caso, en el marco de operaciones de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN). La recurrente participó durante 104 días del año 2018 a bordo de una fragata en el seno de una operación de la OTAN, SNMG-2 con apoyo asociado a la operación «Sea Guardian», que implicó su alistamiento como tripulante de un buque de la Armada Española que navegaba en aguas internacionales y solicitó la rectificación de su autoliquidación de IRPF del año 2018, invocando la exención del art. 7.p) Ley IRPF, por los rendimientos del trabajo obtenidos por la prestación de los citados servicios. Esta petición fue rechazada por la Administración y confirmada por la sentencia aquí recurrida al considerar, en primer lugar, que los trabajos de los que derivaban los rendimientos no se habían realizado efectivamente en el extranjero dado que el buque pertenecía a la Armada Española y, por ello, tenía la consideración de territorio español y, en segundo lugar, que no se cumplía el requisito de haberse realizado para una entidad no residente en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si resulta de aplicación la exención prevista en el art. 7.p) Ley IRPF a los rendimientos percibidos por trabajos desarrollados por los tripulantes de buques de guerra de la Armada Española que naveguen en aguas internacionales, en el marco de operaciones de la OTAN.

PRECEPTOS:

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

Ley 14/2014 (Navegación Marítima), art. 90.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY

Don DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 19/09/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7656/2023

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7656/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 19 de septiembre de 2024.

HECHOS

Primero.

Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de doña Rosa interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 22 de abril de 2022, que desestimó la reclamación contra la desestimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), ejercicio 2018.

La sentencia de 28 de junio de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, desestimó el recurso, tramitado con el n.º 516/2022.

Contra dicha sentencia, la representación procesal de la Sra. Rosa ha preparado el actual recurso de casación.

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 infringido el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y la jurisprudencia que lo interpreta contenida en las sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2022 (rec. 3468/2020) y de 25 de febrero de 2021 (rec. 1990/2019).

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 18 de octubre de 2023, habiendo comparecido la procuradora doña Antonia María Domínguez Márquez, en representación de la parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, 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 organismos internacionales, en este caso, de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN).

Del examen de las actuaciones y del expediente administrativo se desprende que la hoy recurrente participó durante 104 días del año 2018 a bordo de la fragata " DIRECCION000" en el seno de una operación de la OTAN, SNMG-2 con apoyo asociado a la operación "Sea Guardian", que implicó su alistamiento como tripulante de un buque de la Armada Española que navegaba en aguas internacionales.

La Sra. Rosa presentó solicitud de rectificación de autoliquidación de IRPF del año 2018, invocando la exención del artículo 7.p) LIRPF, por los rendimientos del trabajo obtenidos por la prestación de los citados servicios. Esta petición fue rechazada por la Administración y confirmada por la sentencia aquí recurrida al considerar, en primer lugar, que los trabajos de los que derivaban los rendimientos no se habían realizado efectivamente en el extranjero dado que el buque pertenecía a la Armada Española y, por ello, tenía la consideración de territorio español y, en segundo lugar, que no se cumplía el requisito de haberse realizado para una entidad no residente en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero.

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 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 presente recurso suscita una cuestión esencialmente análoga a la ya considerada con interés casacional en el auto de 10 de julio de 2024 (rec. 7566/2023) en el que se planteó el siguiente interrogante: "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", con la diferencia de que, en el citado recurso, se trataba de operaciones de la Unión Europea y, en el actual caso, los trabajos se desarrollaron en el seno de operaciones de la OTAN.

En el citado auto se apreció la concurrencia de los supuestos de interés casacional del artículo 88, apartados 3.a) y 2.c), de la LJCA, por lo que exigencias de unidad de criterio e igualdad en la aplicación de la Ley imponen adoptar la misma conclusión y admitir el recurso de casación preparado.

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 OTAN.

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 de Navegación Marítima, 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 7656/2023, preparado por la procuradora doña Antonia María Domínguez Márquez en representación de doña Rosa, contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, que desestimó el recurso n.º 516/2022.

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 OTAN.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.