



Roj: **STS 1676/2025 - ECLI:ES:TS:2025:1676**

Id Cendoj: **28079130022025100068**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/04/2025**

Nº de Recurso: **7656/2023**

Nº de Resolución: **456/2025**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 456/2025

Fecha de sentencia: 21/04/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **7656/2023**

Fallo/Acuerdo: Sentencia Estimatoria

Fecha de Votación y Fallo: 01/04/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo

Lemos

Transcrito por: AFJ Nota:

R. CASACION núm.: **7656/2023**

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo

Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 456/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 21 de abril de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **7656/2023**, interpuesto por la procuradora doña Antoni María Domínguez Márquez, en representación de doña Elsa ., contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga en fecha 28 de junio de 2023, en el recurso núm. 516/2022 sobre desestimación de la solicitud de rectificación de la declaración-liquidación correspondiente al Impuesto de las Personas Físicas del año 2018, dictada por la Administración de Marbella de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Ha comparecido como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El objeto del presente recurso lo constituye la sentencia dictada el 28 de junio de 2023, 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, que desestimó el recurso interpuesto contra la resolución dictada el 22 de abril de 2022, por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) en el expediente NUM000 , que desestimó el recurso interpuesto contra la rectificación de la liquidación del IPPF correspondiente al ejercicio de 2018, cuyo Fallo decía: « *[q]ue desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la procuradora D^a Antonia María Domínguez Márquez, en la representación indicada, contra la resolución dictada el 22 de abril de 2022, por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) en el expediente NUM000 , sin hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales]*»

SEGUNDO.- Con fecha 25 de septiembre de 2023, por la representación de doña Elsa ., se presentó escrito ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante Auto de dicha Sala de fecha 18 de octubre de 2023, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por plazo de 15 días.

TERCERO.- Mediante Auto dictado el 19 de septiembre de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2023 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 y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 24 de septiembre de 2024, en el cual concluye solicitando «*[que, tenga por presentado este escrito en tiempo y forma y por INTERPUESTO EL RECURSO DE CASACIÓN núm.: 7656/2023 contra la sentencia núm.1799/2023 de fecha 28/06/2023 (rec. 516/2022) de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga del que mi representada ha sido parte, y, conforme a los artículos 86 a 89 de la LJCA , tenga por cumplidos todos los requisitos legales y de forma y, estimando el recurso, anule la sentencia recurrida y ordene se dicte otra que estime las pretensiones articuladas en este escrito, esto es, el derecho de mi representado a la aplicación de la exención del art. 7, p) de la Ley 35/2006 por concurrir los requisitos que en él se establecen.]*»

CUARTO.- El Abogado del Estado, presentó escrito de oposición el 15 de diciembre de 2024, solicitando «*[e]n primer lugar, que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión y demás contenidos en este escrito, siente como doctrina que: No 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. Sobre esa base, desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida y con ella la resolución el TEARA impugnada ante el mismo]*».

QUINTO.- De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 17 de diciembre de 2024, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 6 de marzo de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 1 de abril de 2025, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

1.1.- Es objeto del presente recurso de casación la sentencia del 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, que desestimó el recurso nº 516/2022, que doña Elsa . interpuso contra la resolución del 22 de abril de 2022, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEAR), que rechazó la reclamación económico-administrativa que doña Elsa . dedujo contra el acuerdo de la Administración de Marbella, Oficina de Gestión Tributaria, Delegación de Málaga, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), por la que se acordó que no procedía la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2018.

La recurrente pretendía la aplicación del exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), sobre la retribución que, como rendimientos del trabajo, percibió durante ese ejercicio fiscal por el tiempo que estuvo embarcada en la fragata VICTORIA realizando la misión Operación «SNMG-2 (Apoyo Asociado Op Sea Guardian)» O.O. 03/18 CMOPS en el marco de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN); concretamente desde el 25 de febrero al 8 de junio (104 días).

1.2.- La sentencia de instancia, siguiendo el criterio de resolución del TEAR y de la AEAT, desestimó la pretensión de la actora, por los siguientes motivos:

(i) La previsión legal del artículo 7 p) de la LIRPF exige que estemos ante rendimientos percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, lo que no es aplicable a los desarrollados en un buque perteneciente a la Armada Española porque tiene la consideración de territorio español.

(ii) Es preciso que se trate de rendimientos del trabajo que se realicen para una empresa o entidad no residente en España o para un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Este requisito que no es aplicable al caso porque la OTAN es una Alianza de distintos Estados cuya finalidad es la defensa mutua de los países que la integran, además no beneficia a ningún país extranjero, ni a su población, ni produce una utilidad específica para la organización.

(iii) Se remite a lo dicho en una anterior sentencia (de la que no dice fecha), dictada en el recurso 288/2022, entrecorriendo lo resuelto en aquella ocasión.

SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional

2.1.- Tras tener por preparado el recurso de casación por la Sala de instancia, fue admitido por auto de 19 de septiembre de 2024, fijándose como cuestión de interés casacional:

« [D]eterminar 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. [...]».

Se identificaron como preceptos legales a interpretar:

« [l]os 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 . [...]»

TERCERO.- Alegaciones de la parte recurrente

3.1- A modo de sucinto resumen, la representación procesal de doña Elsa . se centra en el párrafo 2º del artículo 7 p) de la LIRPF, concretamente en el requisito de la realización efectiva de los trabajos en el extranjero, y en que el trabajo se realice para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Afirma que la localización de los servicios prestados por la recurrente no fue objeto de debate en ningún momento del procedimiento administrativo o judicial. Según palabras de la propia AEAT « De acuerdo con la doctrina de la DGT (V2777-10, V0686-10), en el caso de barcos, el trabajo se entiende realizado en el territorio en que navega el barco. [...]».

3.2.- La existencia de determinadas normas que reconocen a los buques españoles como parte del territorio español no puede llevar, sin más, a la denegación de la exención fiscal. La finalidad de dicho beneficio fiscal es la internacionalización del capital humano con residencia en España, lo que se da en estas misiones internacionales. La interpretación que se ha hecho de la extraterritorialidad, por las características del trabajo desarrollado por un militar que presta sus servicios en un buque de la Armada, hacen imposible la aplicación de la exención.

3.3.- Rechaza la afirmación de la sentencia de instancia, de que los servicios prestados por la recurrente para la OTAN no redundan en el beneficio de la organización internacional o en ni ningún país miembro o tercero. Critica que la remisión que hace la sentencia de instancia a un anterior pronunciamiento se refiera a una azafata de vuelo de una compañía irlandesa y a su base de operaciones.

3.4.- Cita sentencias de otros tribunales que llegan al criterio distinto:

(i) La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sede Barcelona, Sección primera, del 14 de mayo de 2021, recurso 256/2017, que reconoce la aplicación del artículo 7 p), a los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado en misión de la Unión Europea Frontex deslazados a Mauritania. Consideró que las operaciones efectuadas en el marco de operaciones de la Misión de la Unión Europea FRONTEX favorecen al conjunto de la Unión Europea, conforme al Convenio Schengen, llevadas a cabo en Mauritania, beneficiaban a los 29 países que lo forman en la actualidad. Se materializaron los trabajos con los embarques conjuntos de vigilancia y control de las aguas jurisdiccionales de Mauritania, tanto en embarcaciones de la Guardia Civil, como en embarcaciones del país.

(ii) La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sección Cuarta, recurso 15008/2020, en la que se reconoció la exención al trabajador de un buque pesquero, bajo la premisa de que los trabajos se realizaban fuera de España y para una entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

3.5.- La sentencia impugnada es contraria a la dicho por la STS del 28 de marzo de 2019, RC 3774/2017, en la que se admitía que los beneficiarios de los servicios prestados fueran varios « *[n]o prohíbe que existan múltiples beneficiarios 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. [...]*».

3.6.- Para justificar la aplicación de la exención, cita el artículo 51.1 de la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima (LNM), « *[L]os buques extranjeros de guerra podrán entrar en las aguas interiores marítimas y visitar los puertos abiertos previa autorización, en cada caso, del Ministerio de Defensa, que se tramitará por vía diplomática y de acuerdo con las previsiones contenidas en los tratados concluidos por España, sin perjuicio de su sujeción a las prescripciones contenidas en esta ley y en las demás de la legislación portuaria [...]*». La exigencia de esa autorización pone de manifiesto que hay cierta separación, en cuanto al pabellón del buque y el del estado ribereño cuyas aguas pretenden atravesarse. Considera superada la idea que el buque es una prolongación del territorio del estado del pabellón o un territorio flotante.

CUARTO.- Motivos de oposición abogado del Estado

4.1.- Podemos resumir los motivos de oposición del abogado del Estado comenzando por la crítica que hace al escrito de interposición, le achaca falta de orden y de sistemática. Continúa con una transcripción literal del artículo 7 p) de la LIRP y del 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). Se centra en las STS 28 de marzo de 2019, RC 3774/2017 y 3772/2017; 9 de abril de 2019, RC 3765/2017; y 24 de mayo de 2019, RC

3766/2019; que interpretaban la exención para los funcionarios y personal del Banco de España desplazados cumpliendo un encargo del Banco Central Europeo al Banco de España, cuya situación es diferente a la ahora enjuiciada.

4.2.- Dice que estamos ante un beneficio fiscal y su interpretación tiene que ser estricta. Con la cita de la STS de 26 de mayo de 2016 RC 2876/2014, afirma que está vedada la analogía, ex artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y « *[T]odo beneficio fiscal ha de ser objeto de interpretación restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución, en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la misma [...]*». Además, los trabajadores ya perciben dietas exentas de tributación por tales desplazamientos, lo que supondría que estuvieran doblemente retribuidos por sus desplazamientos al extranjero y, además, ambas retribuciones quedarán exentas de tributación.

4.3.- La finalidad de la norma de favorecer la internacionalización de las empresas incentivando a los trabajadores para desplazarse al extranjero, no se corresponde con la política de un Estado relativa a la presencia de militares en misiones internacionales en el extranjero a bordo de buques de la Armada. La presencia, en este caso, de militares en misiones internacionales en el extranjero a bordo de buques de la Armada no requiere de un incentivo fiscal, sino de decisiones políticas incluso supranacionales, pero sin forzar la aplicación de un incentivo fiscal.

4.4.- Un buque de la Armada debe considerarse territorio español y no se cumple el requisito de territorio extranjero a los efectos de la realización del trabajo. Cita el artículo 29 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar de 1982 (CNUDM), y el artículo 3 Ley de Navegación Marítima, la Ley 14/2014, de 24 de julio, que se refiere tanto a los buques de guerra como los buques o embarcaciones de Estado a los afectos a la Defensa nacional, siempre que estén «[d]estinados con carácter exclusivo a un fin no comercial [...]»; «[s]on 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 [...]». Con arreglo a este artículo «[L]os buques debidamente matriculados y abanderados en España tendrán, a todos los efectos, la nacionalidad española [...]». Completa el marco jurídico con la cita del artículo 11 del Código Civil (CC) «[L]os navíos y las aeronaves militares se consideran como parte del territorio del Estado al que pertenezcan [...]»; y el artículo 10.2 del CC que considera a «[L]os 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. [...]». En la navegación en aguas internacionales, los buques poseerán la nacionalidad del Estado cuyo pabellón estén autorizados a enarbolar, como se expresa en el artículo 91 de la CNUDM. Concluye que, un buque de la Armada es territorio español, aunque transite por aguas internacionales está sujeto al Derecho español, por lo que no hay prestación de servicios para una empresa extranjera, ni para un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

4.5.- En cuanto al destinatario del servicio, analiza los prestados por los militares a bordo de la fragata Victoria, que tuvieron lugar en el seno de una operación de la OTAN SNMG-2 con apoyo asociado a la operación Sea Guardian. La OTAN constituye un sistema de defensa colectiva en la que los Estados miembros acuerdan defender a cualquiera de sus integrantes si son atacados. La misión tenía como objetivo afianzar el conocimiento del entorno marítimo y, como en el resto de los ejercicios de la OTAN, el objetivo era el adiestramiento y mejora de las capacidades de la Armada española. Estamos ante una operación de seguridad marítima de la OTAN en el Mediterráneo circunscrita a tres tareas: (i) creación de capacidad de seguridad marítima, (ii) apoyo al conocimiento de la situación marítima y (iii) la lucha contra el terrorismo marítimo. No beneficia a ningún país en concreto, a su población, ni produce una ventaja o utilidad específica para la organización de manera particular. En este sentido, el destinatario de estos servicios fue el propio Estado Español que, por medio de la OTAN, colaboraba en el adiestramiento y mejora de las capacidades de la Armada española.

4.6.- Por último, estos argumentos no se contradicen con lo que dijo el TEAC en su resolución de 16 de enero de 2019, en la que se reconoció la exención a los agentes de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegados por FRONTEX en otros Estados miembros de la Unión Europea para la realización de operaciones conjuntas, intervenciones fronterizas rápidas y en el marco de los equipos de apoyo a la gestión de la migración, que llevaban cabo su trabajo para el Estado miembro de acogida.

QUINTO.- Respuesta a la cuestión casacional: interpretación de las exenciones tributarias

La correcta respuesta a la cuestión de interés casacional requiere que, primero, abordemos determinadas cuestiones necesarias para la interpretación del alcance de esta exención, y que han sido traídas al debate por el representante de la Administración General del Estado.

5.1.- La pregunta de interés casación se circunscribe a la aplicación del artículo 7.p) de la LIRPF, con relación 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. Completándose con la interpretación del artículo 7 o) de la LIRPF, y el artículo 90 de la Ley 14/2014, de 24 de julio.

Nos encontramos ante una exención fiscal y es cierto que la STS 26 de marzo de 2015, FJ 2º, RC 2876/2014, dijo que «[N]i en materia de bonificaciones tributarias ni en la de potestades administrativas cabe hacer una interpretación extensiva. (...) Es doctrina jurisprudencial reiterada, en aplicación de los arts. 23.2 LGT (1963) y 12 y 14 de la LGT (2003) - que no son sino concreción en el ámbito tributario de los criterios hermenéuticos generales de los arts. 3.1 y 4.2 del Código Civil - la que establece el carácter restrictivo con el que deben de interpretarse las normas relativas a bonificaciones fiscales, al objeto de asegurar que la excepción singular de la obligación general de contribuir - generalidad que tiene consagración incluso a nivel constitucional ex art. 31.1-

CE que se establece responde a la finalidad específica fijada por el legislador. [...]».

No obstante, esta afirmación ha sido matizada por sentencias posteriores del 28 de marzo de 2019, FJ 2º, RC 3774/2017; y 9 de abril de 2019, FJ 7º, RC 3765/2017, cuando advertíamos que « *[L]a interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT (...) la exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF, se aplica a los rendimientos percibidos por funcionarios (o trabajadores por cuenta ajena) en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último [...]*».

Existe la tendencia a confundir los criterios hermenéuticos propios de la interpretación de una norma, con los instrumentos de integración del ordenamiento jurídico, como pueda ser la analogía. En esta asimilación incurre el abogado del Estado cuando, tras la cita de la STS 26 de marzo de 2015, RC 2876/2014, acto seguido hace referencia a la prohibición de la aplicación de la analogía en las exenciones tributarias. Precisamos que, en esa sentencia, nada dijimos sobre la integración analógica, solo nos pronunciábamos sobre la interpretación del presupuesto de hecho de la exención.

Como advertimos en la STS del 8 de junio de 2022, FJ 1º, RC 6662/2019, « *[u]na cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas, pues mientras la primera -proscrita- constituye una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda, por el contrario, tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma en el marco de la realidad social en el que la misma se aplica. (...) la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. (...) Lo prohibido por el artículo 14 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias, pero dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias [...]*».

5.2.- Tampoco compartimos la asimilación que hace el abogado del Estado entre exención y beneficio fiscal, para justificar una interpretación restrictiva.

Basta con atender a la procelosa casuística del artículo 7 de la LIRPF, para comprobar que esta afirmación no se corresponde con la realidad ni con la razón de ser del complejo cuadro de exenciones que se recogen en este artículo.

No está de más recordar que, originariamente, el artículo 3.4 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contemplaba, como supuestos de no sujeción, las indemnizaciones percibidas por el sujeto pasivo por la pérdida de derechos. En esos casos, no había tributación efectiva por los importes que compensaban esas pérdidas. Este criterio cambió rápidamente tras la entrada en vigor de la Ley 18/199, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que consagró el principio de plena sujeción de todo rendimiento, incluidas las indemnizaciones por pérdidas de derechos, sin perjuicio de los supuestos de exención expresamente previstos por la Ley.

La vigente Ley, siguiendo ese modelo, recoge en su artículo 7 un variadísimo elenco de supuestos de rentas exentas que obedecen a razones de la más diversa política fiscal pero, en líneas generales, con el objeto de atemperar y mitigar el criterio de la plena sujeción de todo rendimiento, a los principios de capacidad económica y justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución. Por este motivo, los casos en los que el principio de plena sujeción provoca la tributación efectiva de las indemnizaciones recibidas por el contribuyente para mitigar el daño por lesiones físicas, por la pérdida de bienes o derechos, o por daños materiales, a través de la exención se pueden ajustar las circunstancias personales del contribuyente a su verdadera capacidad económica, mitigando los rigores de la imposición.

En definitiva, con estas exenciones se evita tributar por los importes recibidos por el sujeto pasivo, que solo pretenden compensar esas pérdidas, daños o quebrantos. Así ocurre, por ejemplo, en las recogidas en el artículo 7, apartados: a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo; b) Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana; d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida; f) por prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez; o, g) pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas.

Difícilmente podemos afirmar que, en estos casos, estemos ante un beneficio fiscal en el sentido pretendido por el abogado del Estado, sino ante el ajuste, vía exención, de la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo ante una concreta situación personal y económica que el Legislador ha querido, expresamente, excluir de la tributación, total o parcialmente.

SEXTO.- Finalidad y razón de ser de la exención del 7 p) de la LIRPF

6.1.- En cuanto a la razón y finalidad de la exención del artículo 7 p) de la LIRPF, en la STS 20 de octubre de 2016, FJ 5º, RC 4786/2011, reiterada por las del 28 de marzo de 2019, FJ 2º, RC 3774/2017; 25 de febrero de 2021, FJ 3º, RC 1990/2019; 13 de diciembre de 2022, FJ 3º, RC 707/2021; dijimos que « *[E]l incentivo fiscal pretende 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. No está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores [...]* ». Luego son los parámetros de la internacionalización del trabajo y el acomodo de la « *presión fiscal* », los adecuados para interpretar su verdadero alcance, todo bajo la óptica del beneficio para el trabajador y no desde la del empleador.

Esta línea hermenéutica para valorar los requisitos recogidos en el artículo de 7 de la LIRPF, completados por el artículo 6 del RIRPF, nos pone sobre la pista de las circunstancias que deben concurrir en la aplicación de esta exención:

- (i) Es necesario que se trate de rendimientos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.
- (ii) Los trabajos deben realizarse para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.
- (iii) Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y que no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.
- (iv) Se establece un límite máximo de 60.100 euros anuales.
- (v) Esta exención es incompatible con la del artículo 9.A.3.b) del RIRPF.

SÉPTIMO.- Buque de la armada como territorio español a los efectos de la exención del artículo 7 p)

7.1.- Tanto la AEAT como la sentencia impugnada denegaron la aplicación de la exención a la interesada porque:

- (i) Los trabajos no se consideraron efectivamente realizados en el extranjero porque se llevaron a cabo en un buque de la Armada Española, que es territorio español.
- (ii) Se objetó que fueran prestados para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La OTAN, como Alianza de distintos Estados, tiene como finalidad la defensa mutua de los países que la integran, y no beneficia a ningún país extranjero. El propio Estado español es beneficiario.

7.2.- Insiste el abogado del Estado en reforzar este argumento. Sin embargo, la razón de la denegación no puede girar en si el buque de la Armada es o no territorio español. Debemos centrarnos en sí, a los efectos de lo pretendido por la exención, estos extremos resultan determinantes para su denegación.

La interpretación correcta de la exención no puede descansar en la condición de territorio español atribuible a un buque de la Armada. El artículo 90 de la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima, cuando dice que « *[L]os buques debidamente matriculados y abanderados en España tendrán, a todos los efectos, la nacionalidad española. [...]* », no deja lugar a dudas sobre la nacionalidad de la nave, de su soberanía y de la jurisdicción competente. Esta interpretación se refuerza, como advierte el abogado del Estado, con los artículos 11 de CC « *[L]os navíos y las aeronaves militares se consideran como parte del territorio del Estado al que pertenezcan [...]* »; y el 10.2 « *[L]os 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. [...]* ».

No obstante, y al margen de este contexto legal que no está pensando en el Derecho tributario, la correcta aplicación de la exención debe centrarse en la extraterritorialidad de los trabajos realizados, en el efectivo desplazamiento del contribuyente para llevarlos a cabo y en que el centro de trabajo se ubique, al menos temporalmente, fuera de España.

7.3.- La finalidad de la exención descansa en la promoción de la movilidad y en el desplazamiento de trabajadores cualificados para que lleven a cabo su desempeño más allá de nuestras fronteras. Esta circunstancia tiene lugar con la salida del trabajador de su Estado de residencia y el efectivo desempeño del trabajo fuera, en el extranjero. Todo ello al margen de la indiscutible soberanía nacional y la jurisdicción que,



sobre los buques de la Armada española, corresponde al Estado Español, que obedece a razones políticas y jurídicas ajenas a la idea de la extraterritorialidad para la aplicación de la exención fiscal.

Esta idea de la extraterritorialidad de la actividad, subyacía en la STS de 25 de febrero de 2021, FJ 3º, RC 1990/2019, cuando, para el cálculo de la exención y se tomaron en consideración los días en los que el trabajador se desplazaba aunque no realizara trabajos efectivos « *[l]os desplazamientos deben computarse como jornada laboral en los casos de trabajadores con centro de trabajo fijo que, por deber impuesto por la empresa en atención a las necesidades o conveniencias del servicio, tengan que desplazarse para ejercer sus funciones a un lugar distinto al centro de trabajo. [...]* ».

Las razones que provocaron el desplazamiento ya fueran empresariales, comerciales, estratégicas, políticas o militares, no son relevantes puesto que permanecen fuera de la previsión normativa de la exención. Tampoco que el desplazamiento de los militares fuera voluntario, o si obedeció al servicio que les obligaba a embarcarse; estas razones también son ajenas a los términos en los que el Legislador ha ido configurado la exención.

7.4.- Si nos ceñimos a la literalidad de los términos « *[e]fectivamente realizados en el extranjero [...]* », como pretende el abogado del Estado, podría llevarnos a interpretaciones de la exención incompatibles con la finalidad con la que fue creada.

Implicaría denegársela, por ejemplo, a los funcionarios diplomáticos y consulares que no hubieran optado por la exención del artículo 9.3.A) del RIRPF, porque tanto el territorio de una embajada o de un consulado, como un buque de la Armada, están sometidos a la jurisdicción española. También supondría un trato injustificadamente desigual de los integrantes de una dotación de la Armada que, prestando un mismo servicio en una idéntica misión, podrían beneficiarse de la exención por el solo desembarco en territorio extranjero, frente a los que tuvieron que permanecer a bordo.

En definitiva, una interpretación como la sugerida por el representante de la Administración, podría resultar contraria al principio de igualdad tributaria del 31.1 de la CE, al tratar de manera diferente e injustificada a trabajadores que se encuentran en la misma situación. No se trataría de una diferenciación de índole subjetiva, sino en una « *[d]esigualdad fundada en elementos objetivos [...]* », como expresaron las SSTC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 4º; 183/1997, de 28 de octubre, FJ 3º; 55/1998, de 16 de marzo, FJ 3º; 71/1998, de 30 de marzo, FJ 4º; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 3º; 84/1999, de 10 de mayo, FJ 4º; y 200/1999, de 8 de noviembre, FJ 3º. Igualdad ante la Ley tributaria, que como como nos recuerda, entre otras la STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 4º, resulta « *[i]ndisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4 ; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3 ; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6 ; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4 ; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1 ; y 134/1996, de 22 de julio , FJ 5) [...]* ».

OCTAVO.- La OTAN como entidad no residente y destinataria de los servicios

Para la denegación de la exención también se objetó que los servicios fueran prestados para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

8.1.- Sin pretender una mayor profundidad en el análisis y su naturaleza jurídica, la OTAN, de la que España es miembro desde su incorporación en 1982, es una institución que nace como alianza intergubernamental el 4 de abril de 1949, en Washington con la firma del tratado del Atlántico Norte. Tiene como objeto la defensa política y militar de sus integrantes, destacando como su máximo exponente el artículo 5. Desde el punto de vista organizativo tiene una delegación permanente en Bruselas, y el Consejo del Atlántico Norte constituye el centro neurálgico en su toma de decisiones.

8.2.- A los meros efectos aplicativos de la exención que nos ocupa, la OTAN puede encajar, como cualquier otra organización internacional e intergubernamental, en la tipología de « *[e]ntidad no residente [...]* » a la que se refiere el artículo 7 p). El hecho de que España forme parte de esta organización y sea firmante del Tratado, no implica la exclusión de la exención para los trabajos llevados a cabo por aquellas personas allí destinadas, la vinculadas a un proyecto o en tareas de una misión bajo su encomienda. En esta línea, las ya citadas STS del 28 de marzo de 2019, FJ 2º, RC 3774/2017; y 9 de abril de 2019, FJ 7º, 3765/2017 han corroborado que « *[l]a exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF , se aplica a los rendimientos percibidos por funcionarios (o trabajadores por cuenta ajena) en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último [...]* ». Por lo tanto, no cabe restringir la aplicación de la exención porque el beneficiario del trabajo realizado por el trabajador desplazado sea un organismo internacional, ni porque España sea miembro de ese organismo internacional.

NOVENO.- Sobre los riesgos de la aplicación de una doble exención

Aunque hayamos alterado el orden expositivo propuesto por el abogado del Estado, pasamos a abordar el eventual riesgo de que estos trabajadores ya percibieran dietas exentas de tributación por los desplazamientos.

Nos encontraríamos ante la incompatibilidad del artículo 7 p) de la LIRPF con el artículo 9.3.A) del RIRPF. Antes debemos precisar que no consta que este extremo hubiera tenido lugar con las retribuciones percibidas por doña Elsa ..

Tampoco el pagador de renta hizo constar esta circunstancia en el cumplimiento de sus obligaciones formales y materiales como retenedor en la fuente.

Dice en el último apartado el artículo 7 p) de la LIRPF, que « *[E]sta 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 [...]* ». El artículo 6.3 del RIRPF, que lo desarrolla aclara que « *[E]sta 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. [...]* ».

Nos estamos refiriendo a las dietas reguladas en el artículo 9 del RIRPF, que en el punto A) 3.b), regula un supuesto de exceso de retribución exenta para determinados funcionarios públicos con destino en el extranjero. Esta exención, en todo caso, constituye un derecho del funcionario que puede optar por la del artículo 7 p) o por los excesos de retribución exentas del Reglamento. Corresponde al pagador en función de la opción ejercitada por el sujeto pasivo, evitar que tenga lugar la doble exención a la que se refiere el abogado del Estado. Insistimos en que nadie dijo que esta circunstancia tuviera en el caso enjuiciado, ni tampoco se esgrimió como razón para denegar la aplicación de la exención.

DÉCIMO.- Sobre la aplicación de la exención del artículo 7 o) de la LIRPF

El auto de admisión señala como precepto legal a interpretar el artículo 7 o) de la LIRPF, ante las eventuales dudas de compatibilidad entre esta exención y contemplada en el apartado p).

No obstante, ni la sentencia de instancia ni resolución de la AEAT que denegó la rectificación de la autoliquidación, se pronunciaron ni aplicaron el artículo 7

o) de la LIRPF. Tampoco tenemos constancia de que la recurrente percibiera gratificaciones de las contemplados en este apartado.

Este punto se refiere a « *[L]as gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan. [...]* ». En el artículo 5 del RIRPF que lo desarrolla, identifica como gratificaciones, « *[a)] Las gratificaciones extraordinarias de cualquier naturaleza que respondan al desempeño de la misión internacional de paz o humanitaria. b) Las indemnizaciones o prestaciones satisfechas por los daños personales que hubieran sufrido durante las mismas. [...]* ».

No obstante, y a pesar de que no fue objeto de aplicación al supuesto enjuiciado, no está demás si aclaramos que estamos ante una exención distinta y no incompatible con la del apartado p) por varios motivos: (i) tanto por quien es pagador; (ii) por el objeto y la finalidad con las que se satisface; (iii) por la irrelevancia del desplazamiento efectivo; (iv) por los límites exentos; y (v) por la forma de calcular el importe exento.

DÉCIMO PRIMERO.- Fijación de doctrina

En respuesta a la cuestión planteada se puede concluir de lo razonado en esta sentencia que:

Sí resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7 p) LIRPF, a los rendimientos percibidos por el trabajo desarrollado por los tripulantes de buques de guerra de la Armada Española que naveguen en aguas internacionales en el marco de operaciones de la OTAN.

DÉCIMO SEGUNDO.- Resolución del recurso de casación y de las pretensión del proceso de instancia

12.1.- La doctrina que acabamos de sentar aplicable al supuesto enjuiciado nos lleva a acoger favorablemente el recurso de casación y a la anulación de la sentencia impugnada.

12.2.- Como Sala de instancia, debemos estimar el recurso contencioso administrativo que doña Elsa . interpuso contra la resolución del 22 de abril de 2022, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEAR), que rechazó la reclamación económico-administrativa que doña Elsa . dedujo contra el acuerdo de la Administración de Marbella, Oficina de Gestión Tributaria, Delegación de Málaga, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), por la que se acordó que no procedía la solicitud de

rectificación de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2018, y:

(i) anulamos la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Málaga y la resolución de la Administración tributaria de la que trae causa.

(ii) declaramos la procedencia de la rectificación de la autoliquidación presentada por la actora con devolución de las cantidades e intereses de demora que, en caso, procedan.

DÉCIMO TERCERO.- Pronunciamiento sobre costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA, habida cuenta de las dificultades jurídicas que la cuestión jurídica suscitaba como evidencia la admisión del recurso de casación.

FALLO

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

1.- Fijamos como doctrina, la recogida en el fundamento décimo primero de esta sentencia.

2.- Ha lugar al recurso de casación interpuesto por doña Elsa . contra la sentencia del 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, que desestimó el recurso nº 516/2022; sentencia que casamos y anulamos.

3.- Estimamos el recurso contencioso-administrativo que dedujo doña Elsa . contra la el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEAR), que rechazó la reclamación económico-administrativa que interpuso frente al acuerdo de la Administración de Marbella, Oficina de Gestión Tributaria, Delegación de Málaga, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; resoluciones que anulamos, reconociendo el derecho a la rectificación de la autoliquidación y a la devolución en, su caso, de las cantidades indebidamente ingresadas y a sus intereses de demora.

4.- No hacemos imposición de las costas procesales causadas en esta casación ni en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.