

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055266

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de septiembre de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 2325/2013

SUMARIO:

IRPF. Rentas no sujetas. *Ayudas de la política pesquera comunitaria por la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión que se plantea consiste en determinar si procede la aplicación del beneficio fiscal regulado en la Disposición Adicional Quinta.1 b) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), a las ayudas de la política pesquera comunitaria establecidas por la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque, cuando son percibidas por contribuyentes del Impuesto que desempeñan trabajos por cuenta ajena en la actividad pesquera. Pues bien, la mencionada Disposición Adicional Quinta establece un beneficio fiscal, al disponer la no integración en la base imponible del IRPF de las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la percepción de unas concretas y determinadas ayudas de la política pesquera comunitaria, cuales son las referidas a la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, así como por el abandono definitivo de la actividad pesquera. Añadiendo que, para calcular la renta que no se integrará en la base imponible, han de considerarse además de las ayudas, las posibles pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos patrimoniales. Esta alusión a «los elementos patrimoniales» solo puede entenderse como hecha a los elementos patrimoniales afectos a la actividad. Así las cosas, llegamos a la conclusión de que el beneficio fiscal está contemplado sólo para las ayudas de la política pesquera comunitaria establecidas por la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque percibidas por sus propietarios, no resultando en cambio de aplicación a los contribuyentes del Impuesto que perciban ayudas, como pescadores o tripulantes de buques. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17, 27 y 28 y disp. adic. quinta.

Ley 58/2003 (LGT), art. 89.

Orden de 16 de mayo de 2008 (Bases reguladoras de la concesión de ayudas para la mejora estructural y la modernización del sector pesquero andaluz, en el marco del Programa Operativo para 2007-2013), arts. 1, 23, 24, 47 y 51.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, 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**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala Desconcentrada de Málaga, por la que se resuelve, estimándola, reclamación económico-administrativa nº 29/5442/2010 deducida frente a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Al interesado le fue notificada una liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2009, en cuya motivación se indicaba que no se habían declarado como rentas del trabajo, sujetas y no exentas del Impuesto, unas ayudas socioeconómicas que había percibido por causa de la finalización de su relación laboral como tripulante de un buque pesquero que había paralizado definitivamente su actividad. A juicio del órgano de gestión, el beneficio fiscal establecido en la norma solamente resultaba aplicable a aquellos contribuyentes del Impuesto que desarrollaran una actividad económica y no a contribuyentes que desempeñaran trabajos por cuenta ajena en el sector pesquero.

2. El obligado tributario promovió reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía-Sala de Málaga (en adelante, TEAR), alegando que no se declaró la ayuda percibida, establecida en la Orden de 16 de mayo de 2008 de la Consejería de Agricultura y Pesca de la Junta de Andalucía, (Programa Operativo de Intervención Comunitaria del FEP, Fondo Europeo de la Pesca, aprobado por decisión de la Comisión el 13 de diciembre de 2007, Reglamento CE nº 1198/2006 y Reglamento CE nº 498/2007), por entender que estaba exenta de acuerdo con la Disposición Adicional Quinta 1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Citó en su apoyo la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 15 de octubre de 2008, número 71/2009.

El TEAR estimó la reclamación, tras un análisis exhaustivo de la normativa aplicable, al entender que la Ley 35/2006, en su disposición Adicional Quinta 1.b), no efectúa distinción entre quien realiza la actividad económica pesquera y el que desempeña un trabajo por cuenta ajena en el sector pesquero, ya que *“se refiere a las ayudas percibidas con cargo a los FEP por el abandono definitivo de la actividad pesquera (sin señalar si se trata de rendimientos del trabajo o de actividades económicas o ganancias patrimoniales)”*. Considera además el TEAR que, como ejemplo en contrario, la Disposición Adicional Cuarta de la misma Ley sí especifica claramente qué perceptor de una ayuda o subvención resulta acreedor del beneficio fiscal: así en este caso se señala expresamente que *“No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales”*.

Segundo:

Frente a esta resolución formula el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al estimarla gravemente dañosa y errónea.

En síntesis, las razones, a juicio de la recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

La normativa aplicable que va a ser objeto de análisis se centra esencialmente en la Disposición Adicional Quinta 1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), según la cual *“1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:*

b) La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, así como por el abandono definitivo de la actividad pesquera.”

El debate se articula en torno a la posibilidad de aplicación de tal Disposición en el caso de que el perceptor de la ayuda por paralización definitiva de la actividad pesquera sea un trabajador por cuenta ajena del buque que paraliza su actividad.

Se reconoce en las alegaciones del Departamento que el apartado primero de la Disposición Adicional Quinta se refiere genéricamente a “rentas positivas” sin mayor especificación, pero se considera que, de la interpretación sistemática del resto de los apartados de la Disposición, junto con la Disposición Adicional Cuarta, se puede deducir que debe tratarse de rentas obtenidas por quien desarrolla una actividad económica, no resultando razonable concluir que la letra b) del apartado primero pretende englobar también a los sujetos que prestaban sus servicios por cuenta ajena.

A esta misma conclusión ha llegado la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, pudiendo citar al respecto las contestaciones a las consultas vinculantes números V1281-06 de 30 de junio de 2006 y V1740-12, de 7 de septiembre de 2012, siendo su criterio vinculante para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos de conformidad con el artículo 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Como conclusión finaliza solicitando de este Tribunal Central que unifique criterio en el sentido de declarar que *“el beneficio fiscal previsto en la letra b) del apartado 1 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, solamente es aplicable a aquellos contribuyentes del Impuesto que realizasen la actividad pesquera, es decir, que desarrollasen una actividad económica a efectos del mismo, por lo que no es aplicable a los contribuyentes del IRPF que desempeñen trabajos por cuenta ajena en el sector pesquero”*.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio, de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, ha presentado escrito de

alegaciones en el que manifiesta de nuevo que siguiendo la tesis de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 15 de octubre de 2008, número 71/2009, puede considerarse que la norma no establece una diferencia expresa entre quien realiza la actividad pesquera y quien es trabajador por cuenta ajena en una actividad pesquera, por lo que en ambos supuestos sería aplicable la no integración de la ayuda percibida en el IRPF, regulada en la citada Disposición Adicional Quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo:

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si procede la aplicación del beneficio fiscal regulado en la letra b) del apartado primero de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las ayudas de la política pesquera comunitaria establecidas por la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque, cuando son percibidas por contribuyentes del Impuesto que desempeñan trabajos por cuenta ajena en la actividad pesquera.

Con carácter previo, puesto que la Directora invoca en apoyo de sus pretensiones varias contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, debe subrayarse que las contestaciones a las consultas de dicha Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. En cambio, sí tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria, estatal o autonómica, ya sean órganos de aplicación de los tributos u órganos con función revisora, tanto los criterios que con carácter reiterado fije este Tribunal Económico-Administrativo Central, como las resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas, como sucede en el presente caso, en la resolución de recursos de alzada extraordinarios en unificación de criterio.

Así está previsto expresamente en el artículo 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 General Tributaria, y encuentra su sentido en la separación entre las funciones, y por ende entre los órganos de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar.

Tercero:

La letra b) del apartado primero de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), bajo el título de "Subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas públicas", establece:

*"1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **las rentas positivas** que se pongan de manifiesto como consecuencia de:*

(...)

*b) La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: paralización definitiva de la **actividad pesquera de un buque** y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, así como por el abandono definitivo de **la actividad pesquera**.*

(...)

*2. Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible **se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos patrimoniales**. Cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas."*

A juicio de este Tribunal, la citada disposición adicional quinta de la Ley del Impuesto no puede interpretarse de forma aislada, sino que para su adecuada y completa exégesis debe tenerse presente en primer lugar que la normativa reguladora del IRPF distingue a lo largo de su articulado entre rendimientos de las actividades económicas y los rendimientos de trabajo personal, siendo diferente la forma de cálculo del

rendimiento sujeto al Impuesto en cada uno de ellos. Y en segundo término, que la citada disposición adicional quinta de la Ley del Impuesto no puede interpretarse de forma aislada sino en conexión con la normativa que la desarrolla en cada Comunidad Autónoma.

Así, en cuanto a que la primera consideración formulada acerca de que la normativa reguladora del IRPF distingue a lo largo de su articulado entre rendimientos de las actividades económicas y los rendimientos de trabajo personal, siendo diferente la forma de cálculo del rendimiento sujeto al Impuesto en cada uno de ellos, podemos destacar los siguientes preceptos:

- El artículo 27 de la LIRPF define los **rendimientos de la actividad económica** como *“aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*, y entre dichos rendimientos incluye en particular en el párrafo segundo del número 1 de dicho artículo los provenientes de la actividad pesquera.

- Por su parte, el artículo 17 de la LIRPF, referido a los **rendimientos de trabajo**, establece *“Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*. En ningún precepto ni legal ni reglamentario, la normativa del IRPF alude a las rentas que pudieran derivar del trabajo utilizando el término “actividad” o actividad laboral, reservando la normativa del IRPF la expresión “actividad” como equivalente a la “ordenación por cuenta propia” de medios de producción.

- Siguiendo con el cálculo del rendimiento, y en cuanto a las actividades económicas, puesto que el artículo 28.1 de la LIRPF señala que el rendimiento neto de dichas actividades se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades sin perjuicio de las reglas especiales previstas para el IRPF, el mismo precepto añade a continuación precisamente una regla especial frente a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, cual es la de que en IRPF **“Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas”**. En cambio, tratándose de rendimientos del trabajo, al no existir elemento patrimonial afecto posible alguno, nada se contempla al respecto en la normativa del Impuesto.

- Finalmente, es cierto que la disposición adicional quinta de la LIRPF alude genéricamente a las “rentas” sin distinguir entre rendimientos de actividades económicas o rendimientos del trabajo, todos ellos rentas, pero no habla solo de rentas, sino de **“rentas positivas”**. Teniendo en cuenta, pues, la expresión completa que utiliza el legislador, debe recordarse que en el IRPF la regla general es obtener sólo rentas positivas del trabajo, siendo absolutamente excepcional los rendimientos negativos del trabajo, mientras que en actividades económicas (al igual que sucede por ejemplo en rentas del capital, tanto mobiliario como inmobiliario) son posibles tanto las rentas positivas como las rentas negativas.

Cuarto:

Por lo que respecta a la normativa que en la Comunidad Autónoma ha desarrollado la Disposición Adicional Quinta de la LIRPF, en el caso que nos ocupa, la Orden de 16 de mayo de 2008 de la Consejería de Agricultura y Pesca de la Junta de Andalucía establece las bases reguladoras de la concesión de ayudas para la mejora estructural y la modernización del sector pesquero andaluz, en el marco del Programa Operativo para 2007-2013 (y en términos similares regulan esta materia de las distintas Comunidades Autónomas (Galicia, Cantabria, Canarias, entre otras).

Esta Orden distingue dos tipos de medidas, cuyo principio rector es común, cual es favorecer la reestructuración del sector pesquero como consecuencia de la aplicación de la Política Pesquera Común, al disponer su artículo 1:

“Objeto.1. Es objeto de la presente Orden establecer las normas de desarrollo y aplicación en Andalucía de las ayudas prevista en la Decisión de la Comisión Europea de 13 de diciembre de 2007 por la que se aprueba el Programa Operativo de intervención comunitaria del Fondo Europeo de la Pesca de España, para el período 2007-2013 y, en particular, las siguientes:

a) Ayudas a la paralización definitiva de actividades pesqueras.

...

d) Medidas de carácter socioeconómico.

...”

Consecuentemente, la Orden regula de forma separada y diferenciada ambos tipos de ayudas; así, el capítulo II se dedica a las ayudas para la paralización definitiva de actividades pesqueras y en el Capítulo V se regulan las medidas de carácter socioeconómico.

De las disposiciones reguladoras del capítulo II relativo a las ayudas para la paralización definitiva de actividades pesqueras, podemos comenzar subrayando su objeto y beneficiarios:

“Artículo 23. **Objeto.**

*El objeto de las ayudas a la paralización definitiva de actividades pesqueras es la adaptación de la flota pesquera a la disponibilidad de los recursos a los que tiene acceso, **mediante el desguace de buques, el hundimiento sustitutorio del desguace y la reconversión de los buques con fines distintos a la pesca.*** “

“Artículo 24. **Beneficiarios** y requisitos.

(...)

2. Los beneficiarios podrán ser los propietarios registrales de los barcos objeto de paralización definitiva que tengan puerto base en Andalucía.”

Por su parte, y respecto de las medidas de carácter socioeconómico, se prevé lo siguiente en cuanto a su objeto y beneficiarios:

“Artículo 47. **Objeto y beneficiarios.**

1. El objeto de estas ayudas es favorecer la realización de acciones de carácter socioeconómico vinculadas a las medidas de reestructuración del sector pesquero, a favor de los pescadores, como consecuencia de la aplicación de la Política Pesquera Común a la flota pesquera andaluza.

2. Las líneas de ayudas son:

- a) La diversificación de actividades y promover la pluriactividad de los pescadores.
- b) La mejora de la formación profesional, en particular para los jóvenes pescadores.
- c) La realización de planes de reciclaje profesional en áreas distintas de la pesca marítima.
- d) Posibilitar la salida anticipada del sector pesquero, incluyendo jubilación anticipada de los pescadores.
- e) La concesión de compensaciones no renovables a los pescadores de barcos que hayan sido objeto de paralización definitiva.
- f) Favorecer el acceso a la propiedad del primer barco por parte de jóvenes pescadores.

3. Podrán concederse ayudas de carácter socioeconómico a los pescadores afectados por las limitaciones en la pesca y, en particular:

a) Los tripulantes que acrediten su actividad profesional principal, a bordo de buques que son objeto de medidas de paralización definitiva de las actividades pesqueras.

(...)”

El artículo 51 concreta los requisitos, que en el caso de la ayuda por “compensación no renovable para pescadores por paralización definitiva”, exigiendo:

a) Estar dado de alta en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar y acreditar al menos 12 meses en el ejercicio de la profesión de pescador.

b) Tener menos de 55 años de edad o, siendo mayor, no tener la posibilidad de jubilarse.

c) **Acreditar el ejercicio de su actividad profesional principal a bordo del buque objeto del ajuste estructural en el momento en que el armador solicite la prima por paralización definitiva.** Caso de que el buque haya interrumpido su actividad en el momento de la solicitud de la prima por paralización definitiva, podrá acogerse a estas ayudas la última tripulación del buque.

d) Acreditar al menos 12 meses de ejercicio de la profesión de pescador”.

De la normativa que acabamos de transcribir, resulta que deben distinguirse dos tipos de ayudas en relación con la reestructuración del sector pesquero:

A) Las ayudas a la paralización definitiva de actividades pesqueras.

Su finalidad es la adaptación de la flota pesquera a la disponibilidad de los recursos a los que tiene acceso, mediante el desguace de buques, el hundimiento sustitutorio del desguace y la reconversión de los buques con fines distintos a la pesca, pudiendo ser sus posibles beneficiarios son los armadores de tales buques, los propietarios registrales de los barcos objeto de paralización definitiva que tengan puerto base en Andalucía.

B) Y las medidas de carácter socioeconómico. Tienen como finalidad favorecer la realización de acciones de carácter socioeconómico vinculadas a las medidas de reestructuración del sector pesquero, siendo sus beneficiarios los pescadores afectados por las limitaciones en la pesca y, en particular, los tripulantes que acrediten su actividad profesional principal a bordo de los buques que son objeto de medidas de paralización definitiva de las actividades pesqueras (que son las medidas previstas en el apartado anterior). Estos tripulantes pueden serlo en concepto de trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia, de ahí que la Orden hable de "actividad profesional", esto es, como autónomos que prestan sus servicios al propietario del buque que va a ser objeto de paralización definitiva.

Quinto:

Pues bien, partiendo de todo lo anterior, debemos recordar que la controvertida disposición adicional quinta establece un beneficio fiscal al disponer la no integración en la base imponible del IRPF de las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la percepción de unas concretas y determinadas ayudas de la política pesquera comunitaria, cuales son las referidas a la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, así como por el abandono definitivo de la actividad pesquera. Añadiendo que, para calcular la renta que no se integrará en la base imponible, han de considerarse además de las ayudas, las posibles pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos patrimoniales. Esta alusión a "los elementos patrimoniales" solo puede entenderse como hecha a los elementos patrimoniales afectos a la actividad.

Así las cosas, una interpretación sistemática de la Ley del Impuesto y de la Orden que la desarrolla, nos conduce a la conclusión de que el beneficio fiscal está contemplado sólo para las ayudas de la política pesquera comunitaria establecidas por la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque percibidas por sus propietarios, contempladas en el Capítulo II de la de la Orden de 16 de mayo de 2008 de la Consejería de Agricultura y Pesca de la Junta de Andalucía, no resultando en cambio de aplicación a los contribuyentes del Impuesto que perciban las ayudas reguladas en su Capítulo V como pescadores o tripulantes de los buques.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se estima el presente recurso.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente:

El beneficio fiscal previsto en la letra b) del apartado 1 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, está contemplado sólo para las ayudas de la política pesquera comunitaria establecidas por la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque percibidas por sus propietarios, contempladas en el Capítulo II de la de la Orden de 16 de mayo de 2008 de la Consejería de Agricultura y Pesca de la Junta de Andalucía, no resultando en cambio de aplicación a los contribuyentes del Impuesto que perciban las ayudas reguladas en su Capítulo V como pescadores o tripulantes de los buques.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.