

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Retenciones de los trabajadores del mar y "lagunas" del Concierto económico (Comentario a la Sentencia nº 1319/2019 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 4 de octubre de 2019)

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Navarra*

RESUMEN:

El Tribunal Supremo considera que existe una laguna en el Concierto Económico y estima que el criterio para determinar la Administración competente para ingresar las retenciones de los trabajos realizados en el mar es la ubicación del puerto base del buque al que están adscritos los trabajadores. El órgano judicial ignora el poder tributario originario del Estado que establece la Constitución y el hecho de los puntos de conexión del Concierto no tienen la misma virtualidad para ambas Administraciones.

Palabras clave: retenciones, trabajos en el mar, lagunas jurídicas, IRPF, Concierto Económico.

ABSTRACT:

The Supreme Court estimates that there is a loophole in the Economic Agreement between the Central Government and the Basque Authorities and the criterion to ascertain the Administration entitled to collect the withholding tax on the income deriving from labor performed at sea is the base port location of the ship to which the workers are assigned. The Court ignores the primary right to tax the Constitution provides to the State with and the fact that the connecting factors do not have the same effects for both tax authorities.

Key words: Income Tax, withholding tax, labor at sea, tax loophole, Economic Convention between the Central Government and the Basque Authorities.

ANTECEDENTES

Desde hace tiempo, las retenciones de las rentas de los trabajos realizados en el mar han sido objeto de continuos conflictos entre el Estado y el País Vasco. Tradicionalmente no ha existido una referencia expresa a estas situaciones en el Concierto Económico, lo que obligaba a abordar la cuestión a través del punto de conexión previsto para las retenciones sobre los rendimientos de trabajo [art. 7.Uno. a) Ley 12/2002, de 23 de mayo], entonces integrado por una regla general y una regla especial.

El punto de conexión general atribuía la competencia a las Diputaciones Forales a través de un criterio basado estrictamente en el principio de territorialidad ("las retenciones a ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a (...) trabajos o servicios que presten en el País Vasco"). La regla especial venía a flexibilizar el rigor del principio de territorialidad, a través de una fórmula que ha ido variando con el paso de los años pero que, en todo caso, sólo resultaba aplicable cuando el trabajo se realiza en territorio común y vasco. A la vista de ambas referencias, no sorprende que la Administración Tributaria del Estado reclamase la competencia sobre los trabajos realizados en el mar territorial o en aguas internacionales.

La controversia que nos ocupa tiene su origen en una consulta tributaria planteada el 26 de marzo de 2010 ante la Diputación Foral de Vizcaya por una empresa cuyo objeto social era la realización de estudios, reconocimientos, exploraciones y explotaciones submarinas con trabajos de buceo, instalaciones y reparaciones de equipos en el mar, limpiezas y reparaciones de barcos a flote, reparaciones y construcciones marítimas, y en el alquiler de todo tipo de barcos, embarcaciones, equipos industriales navales y marítimos. La sociedad, con domicilio social y fiscal en Vizcaya, quería saber ante qué Administración debía ingresar los pagos a cuenta correspondientes a las retribuciones de los empleados que prestaban sus servicios a bordo de un buque cuyo puerto base se encontraba en Murcia. En particular, si debía ingresarlas en la Diputación de Vizcaya, por ser la Administración del domicilio fiscal del retenedor, o si debía hacerlo en la Administración del Estado, por razón de la ubicación del centro de trabajo al que estaban adscritos los trabajadores.

Con anterioridad, el Tribunal Supremo había tenido ocasión de manifestarse sobre esta cuestión en su Sentencia de 14 de noviembre de 1998 (rec. 3053/199). La controversia vino motivada entonces por la pretensión de la Diputación de Vizcaya de exigir a una compañía naviera domiciliada en el País Vasco las retenciones correspondientes a tripulaciones de buques que realizaban travesías internacionales. El TS vino a avalar el fallo de la STSJ del País Vasco de 4 de septiembre de 1991 (rec. 1055/1988) y reconoció la competencia de la Diputación Foral y, por ende, la procedencia de las liquidaciones. Y ello pese a que los trabajadores habían permanecido más de seis meses en aguas internacionales y el Concierto de 1981 solo atribuía la competencia a la Diputación Foral sobre las retenciones derivadas (además de trabajos prestados en el País Vasco) de trabajos circunstan-

ciales realizados en territorio común cuya duración no excediese de seis meses y siempre que fuesen abonados por empresas o entidades que no operasen en el mismo [art. 10. Primera a) Ley 12/1981, de 13 de mayo].

Conviene aclarar que, en el momento de la consulta, los puntos de conexión no coincidían exactamente con los vigentes cuando se dictó la STS de 14 de noviembre de 1998. Para ser más precisos, la divergencia estaba en la regla especial, que ahora permitía a la Diputación Foral ingresar las retenciones correspondientes a trabajos realizados fuera del territorio vasco en mayor medida que el Concierto de 1981, a través de una presunción *iuris tantum* de prestación del trabajo en el País Vasco, basada en la ubicación del centro de trabajo en territorio foral. Según la letra a) del artículo 7 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, "...en el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador". A diferencia del Concierto de 1981, no existía una previsión similar a favor de la Administración del Estado cuando el centro de trabajo se ubicaba en territorio común.

El conflicto propiamente surgió en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) elaboró una propuesta en la que concluía que la competencia debía atribuirse atendiendo al lugar de radicación del centro de trabajo al que los trabajadores están adscritos, que en el caso de los buques viene determinado por la ubicación de su puerto base. En cambio, para la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, adscrita al entonces Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, los trabajos desarrollados en el mar no pueden en ningún caso considerarse prestados en el País Vasco puesto que el mar no forma parte del Territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Siguiendo lo dispuesto en el artículo 64 b) del Concierto, la discrepancia fue trasladada a la Junta Arbitral que, tras conocer del asunto, resolvió a favor de la Diputación Foral en su resolución núm. 6/2018, de 28 de junio de 2018. Con carácter preliminar, es preciso tener en cuenta dos aspectos. Primero, la respuesta al caso concreto es la misma con independencia del criterio aplicable (la competencia corresponde en todo caso a la Administración del Estado), no obstante, es preciso resolver la discrepancia para sentar las bases con las que abordar una serie de conflictos pendientes (la Administración del Estado había girado liquidaciones por las retenciones de trabajadores que prestaban servicios en buques adscritos a puertos del País Vasco). Segundo, con posterioridad al planteamiento del conflicto, si bien antes de recaer la resolución de la Junta Arbitral, la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, introdujo un punto de conexión expresamente para las retenciones correspondientes a los trabajos realizados en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar, con lo que la controversia quedaba resuelta a partir del momento de la entrada en vigor de la modificación del Concierto y la virtualidad de la resolución de la Junta quedaba circunscrita a las situaciones producidas con anterioridad.

Retenciones de los trabajadores del mar y "lagunas" del Concierto económico
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

Centrándonos ya en el contenido de la resolución, la Junta Arbitral se basa en la referida STS de 14 de noviembre de 1998 para rechazar que la competencia corresponda al Estado cuando el punto de conexión no atribuye expresamente la competencia a la Diputación Foral. La Junta Arbitral rechaza (el argumento del Estado de) que los trabajos realizados en el mar no pueden considerarse prestados en los Territorios Históricos, por tres razones. Primero, porque contradice el criterio de la Dirección General de Tributos, expresado en la consulta vinculante V2465-10, de 16 de noviembre de 2010 (la DGT había señalado que la competencia tributaria de la Comunidad Valenciana se extendía al mar territorial adyacente en relación con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos). Segundo, porque la referida STS de 14 de noviembre de 1998 no entró en esa línea argumental. Tercero, porque la Ley 10/2017 ha resuelto la cuestión sin pronunciarse sobre el ámbito de las competencias tributarias de las Diputaciones Forales en el mar, estableciendo un vínculo entre las Administraciones competentes y el concepto de centro de trabajo.

Profundizando en lo que, a nuestro entender, resulta más relevante de la resolución, la Junta Arbitral entiende que existe un "vacío legislativo", por cuanto "las retenciones de los trabajadores a bordo de buques no se atribuían de modo explícito ni a la Administración estatal ni a las Administraciones forales". Dicho vacío, en todo caso, puede resolverse a través de las "reglas generales" del Concierto que "dan una especial relevancia al lugar de prestación de los servicios y al de ubicación del centro de trabajo". Desde esta perspectiva, "el trabajo de los empleados enrolados se desarrolla efectivamente en el mar, pero de forma significativa a los efectos que interesan, a bordo de un buque al que la legislación laboral otorga la calificación de centro de trabajo y atribuye una ubicación en tierra" (art. 1.5 del RDLeg. 2/2015, de 23 de octubre, del Estatuto de los Trabajadores). Finalmente, la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, aunque dictada con posterioridad, al dar una nueva redacción al artículo 7.1.a) del Concierto, ha fundado la localización en tierra del centro al que está adscrito el tripulante, criterio conforme al que "ha rellenado el histórico vacío del Concierto Económico en relación con la competencia para exaccionar las retenciones de los trabajadores del mar".

En definitiva, la Junta Arbitral considera que existe una laguna en el Concierto y procede a su integración basándose en los puntos de conexión que rigen las retenciones sobre los rendimientos del trabajo y, más concretamente, atendiendo al lugar donde se ubica el centro del trabajo.

SENTENCIA Nº 1319/2019 DE LA SECCIÓN 2ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPREMO, DE 4 DE OCTUBRE DE 2019

La Administración del Estado interpuso el recurso contencioso-administrativo núm. 411/2018 contra la resolución de la Junta Arbitral 6/2018, de 28 de junio de 2018. Mediante escrito de 8 de febrero de 2019 solicitó la anulación de la resolu-

ción y la declaración de que la única Administración competente para la exacción de las retenciones era el Estado, con independencia del lugar de radicación del puerto base del buque al que los trabajadores estuviesen adscritos.

El TS avala la resolución de la Junta Arbitral con lo que, en definitiva, acepta el criterio inicialmente propuesto por la Diputación Foral de Vizcaya (lugar donde se encuentra el centro de trabajo). Para el órgano judicial, de todos los argumentos esgrimidos por la Junta Arbitral, hay uno especialmente convincente: "es difícil sostener la tesis del Abogado del Estado (según la cual, el mar territorial y las aguas internacionales *nunca* pueden ser territorio vasco) cuando el propio legislador de 2017 ha regulado la cuestión previendo expresamente la posibilidad de que los servicios prestados en aquellos lugares se imputen al "centro de trabajo" que no es otro, en estos casos, que el lugar en el que se sitúe el puerto base, sea territorio común, sea territorio foral". Además, "es indiscutible que la regulación anterior a la reforma de 2017 presentaba una laguna que, necesariamente debe ser llenada por el intérprete o el aplicador del Derecho. Y los argumentos empleados por la Junta Arbitral para efectuar esa labor integradora no solo son absolutamente lógicos, sino que —a nuestro juicio— son los que mejor se atemperan a nuestro ordenamiento jurídico, tributario y laboral". A partir de esta declaración de intenciones, el TS realiza las siguientes consideraciones:

En primer lugar, resulta un criterio hermenéutico enormemente seguro "la posición del legislador al reformar el precepto en el que se ha identificado la laguna". A lo que añade, "si fuera tan evidente la tesis del actor porque el mar *nunca* puede ser territorio autónomico (...) difícilmente la ley hubiera establecido —sin distinción alguna— que el punto de conexión aplicable es "el centro de trabajo al que está adscrita la persona trabajadora". Para el TS, lo que ha hecho la Ley 10/2017 ha sido "llenar la laguna que hemos identificado y ofrecer una interpretación auténtica sobre la cuestión, que se proyecta al futuro, cierto es, pero que puede servir como parámetro interpretativo —respecto de periodos anteriores— de un extremo que puede ofrecer alguna duda sobre su resolución".

Segundo, la circunstancia de que el Estado ejerza su soberanía sobre el mar territorial no tiene por qué constituir un escollo insalvable para que el Concierto reconozca una competencia tributaria a la Hacienda Foral cuando en su territorio tiene su sede el centro de trabajo al que debe reputarse adscrito el trabajador.

Tercero, como señala la Junta Arbitral, esta decisión es la que mejor se atempera a nuestra legislación laboral, que (i) concreta en el puerto base el centro de trabajo de los trabajadores que desempeñan servicios a bordo de un buque y (ii) sitúa a éste en la "provincia" correspondiente.

Cuarto, aunque la STS de 14 de noviembre de 1998 no se refiere a un supuesto idéntico al que ahora se analiza, el órgano judicial no tuvo problema en considerar que la exacción de un tributo correspondía al Territorio Histórico por la razón esencial de que el puerto base del empleado que trabajaba en alta mar estaba en una provincia vasca. Por lo demás, asiste la razón a las demandadas cuando señalan que la tesis de la AEAT es contraria a la sentencia de 1998 pues "ésta afirmó expresamente que las aguas internacionales o el mar territorial no son territorio

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Retenciones de los trabajadores del mar y "lagunas" del Concierto económico
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

común a efectos del Concierto, sin que la falta de previsión expresa (...) autorice *per se* para atribuir al Estado la competencia fiscal sobre la exacción de la renta derivada de los servicios prestados en aquellas aguas".

COMENTARIO

El Tribunal Supremo cierra filas con la resolución de la Junta Arbitral y elabora un fallo que enlaza con la modificación legislativa introducida en el Concierto por la Ley 10/2017, con lo que el criterio legislativo sirve también para resolver el conflicto planteado con anterioridad. A diferencia de otras controversias producidos con anterioridad, el problema no trae causa de una modificación introducida en el sistema tributario del Estado, ni constituye una laguna sobrevenida: el punto de conexión revela un defecto cuando se enfrenta con una realidad económica tradicional, como son los trabajos realizados en el mar.

Como es evidente, el hecho de que antes de la Ley 10/2017 no existiese una previsión expresamente referida a las retenciones sobre las retribuciones de los trabajos realizados en el mar, no basta para concluir la existencia de un vacío normativo. Dichas rentas constituyen rendimientos de trabajo y, por ende, están sometidos al régimen establecido en el artículo 7. Uno a) del Concierto Económico. El problema es que, de una parte, el punto de conexión no permite atribuir la competencia a la Diputación Foral en ningún caso, ni siquiera cuando el trabajador tiene su residencia fiscal en el País Vasco o el retenedor tiene su domicilio fiscal en dicho territorio, puesto que el mar territorial y las aguas internacionales no forman parte de los Territorios Históricos. Sin embargo, tampoco existe una norma que expresamente atribuya la competencia al Estado. En otras palabras, el Concierto distribuye las competencias tributarias entre el Estado y el País Vasco y no existe una norma que expresamente atribuya la competencia a una de las Administraciones. Estamos ante un planteamiento que potencia, a nuestro juicio erróneamente, lo dispuesto en la STS 14 de noviembre de 1998 en detrimento del verdadero sentido de los puntos de conexión y, en definitiva, de la virtualidad del poder tributario originario del Estado que sanciona el artículo 133.1 CE.

El Estado diseña el sistema tributario que se aplica en todo el territorio español y concierta con los Territorios Históricos su aplicación en el País Vasco. Ahora bien, las competencias tributarias del Estado en el País Vasco, exclusivas o de otra naturaleza, no derivan del Concierto sino del poder tributario originario que le atribuye el artículo 133.1 CE. Como ha señalado el Tribunal Constitucional, "el artículo 133. 1 CE (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ. 4º), puesto en relación con el artículo 149.1.14 CE y con el artículo 157.3 CE, es una norma atributiva de competencias en materia tributaria al Estado, cuyo poder es originario o primario por derivar directamente del texto constitucional, en contraposición con el poder derivado o secundario (...). Esto supone que aquella potestad originaria del Estado no puede quedar enervada por disposición alguna de inferior rango, referida a la materia tributaria" (SSTC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3; 192/2000, de 13 de julio, FJ 6;

y 72/2003, de 10 de abril, FJ 5). Evidentemente, el Estado no puede ignorar el reconocimiento de los poderes tributario autonómico y local (art. 133.2, 142 Y 157 CE) ni, sobre todo en lo que aquí interesa, los sistemas tributarios tradicionales de Convenio y de Concierto (DA 1ª CE), que constituyen verdaderos límites a un poder tributario originario que se extiende por todo el territorio español.

En ningún caso cabe entender que el artículo 41.2 b) del Estatuto de Autonomía del País Vasco comporta un vaciamiento en abstracto de las competencias del Estado en el País Vasco, puesto que si bien es cierto que la exacción de todos los impuestos (salvo la Renta de Aduanas) corresponde a las Diputaciones Forales en los Territorios Históricos, esto es así en la medida en que los tributos hayan sido concertados con el Estado. A fin de cuentas, el reconocimiento de la peculiaridad foral –en definitiva, la posibilidad de que los Territorios Históricos dispongan de un sistema tributario propio– ya se encuentra salvaguardada por la DA 1ª CE, lo que obliga al Estado a concertar los impuestos aplicables en el País Vasco sin que sea preciso recurrir a interpretaciones excluyentes a partir del Estatuto de Autonomía, ni a desposeer al Estado *ab origine* de toda competencia en el País Vasco.

El sistema de Concierto Económico supone una especialidad dentro del régimen de financiación autonómica, pues permite que el Estatuto de Autonomía del País Vasco asuma competencias en materia tributaria que permiten a los Territorios Históricos establecer y aplicar un sistema tributario propio, si bien en coordinación con el del Estado. Dicho de otra manera, el Estado diseña el sistema tributario que rige en todo el territorio español y las Juntas Generales establecen el régimen aplicable en el País Vasco cuando concurren los puntos de conexión que el Estado y el País Vasco han acordado a través del Concierto. Desde esta perspectiva se aprecia claramente la virtualidad jurídica de los puntos de conexión. Para las Diputaciones Forales, son normas de atribución de competencia, de manera que la Administración Foral sólo está legitimada para la exacción, gestión, liquidación, inspección, etc., cuando el punto de conexión le atribuye la competencia. Dicho de otra manera, el Concierto es una verdadera norma de atribución de competencias a las Diputaciones Forales, o, si se prefiere, la norma que, en coordinación con el Estado, permite concretar las competencias tributarias genéricamente asumidas por el EAPV.

De lo expuesto se desprende que no podemos compartir el planteamiento del TS, cuando considera que la falta de un punto de conexión que atribuya expresamente la competencia al Estado comporta un vacío normativo. El poder tributario del Estado, la aplicación de las leyes que integran el sistema impositivo estatal y las competencias de la Administración del Estado, sólo resultan excluidos cuando existe un punto de conexión en el Concierto que atribuye la competencia a las Diputaciones Forales. Los puntos de conexión limitan el poder tributario del Estado con la finalidad de que los Territorios Históricos puedan disponer de un sistema tributario propio, pero en ningún caso atribuyen al Estado algo de lo que ya dispone en virtud del artículo 133.1 CE. De donde resulta que la falta de una atribución expresa de la competencia a favor del Estado en ningún caso comporta un vacío normativo. La Administración del Estado percibe todas las retenciones

Retenciones de los trabajadores del mar y "lagunas" del Concierto económico
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

correspondientes a los rendimientos del trabajo realizados en el mar que están sujetos al poder tributario español.

Estamos de acuerdo en que no parece que la mejor solución pase por negar toda competencia a la Diputación Foral. Ahora bien, esta circunstancia debe servir *de lege ferenda* para estimular la intervención del legislador, como finalmente ha ocurrido con la Ley 10/2017, y no para legitimar una actuación del intérprete que del armazón normativo existente en aras de la justicia material. Lamentablemente, la STS de 14 de noviembre de 1998 inició esta vía y, prescindiendo del hecho de que los puntos de conexión específicos no imponían límite alguno al poder tributario del Estado, atribuyó la competencia a la Diputación Foral a partir del domicilio fiscal del pagador. La STS de 4 de octubre de 2019 (rec. 411/2018) continúa por la misma senda y crea un punto de conexión que atribuye la competencia a la Administración foral, basándose ahora en el propio régimen de atribución de competencias previsto para los pagos a cuenta.

Pese a que el TS se adhiere fundamentalmente al planteamiento de la Junta Arbitral, hay varios aspectos que cabe destacar.

Primero, como sostiene el órgano judicial, el hecho de que el Estado ejerza su soberanía sobre el mar territorial no obsta para que el Concierto pueda reconocer la competencia tributaria de la Hacienda Foral cuando la sede del centro de trabajo al que está adscrito el trabajador se encuentra situada en territorio vasco. El problema es que, en el momento de plantearse el conflicto, el Concierto no establecía nada y que se trata de una opción que no corresponde al intérprete, sino a las partes contratantes del Concierto. El hecho de que la Ley 20/2017 haya introducido una regla especial para estos casos, basada en la ubicación del centro de trabajo, no ha de interpretarse en el sentido de que antes existía una laguna, sino en el de que no existía una norma de atribución de la competencia a la Hacienda Foral y, por tanto, la competencia para ingresar las retenciones era del Estado.

Segundo, la STS de 14 de noviembre de 1998 en ningún momento resolvió el conflicto basándose en la ubicación del puerto base, sino que lo hizo atendiendo al domicilio fiscal del retenedor, en línea con la solución que previamente había sostenido el TSJ del País Vasco, lo que no le impidió reconocer que el conflicto se habría dirimido de manera diferente si se hubiese acreditado la residencia habitual de los trabajadores en territorio común. Para el TS de entonces, lo que debía primar en último término era el punto de conexión que rige la exacción del IRPF, a diferencia de la interpretación que sostienen ahora la Junta Arbitral y el TS.

Tercero, la ubicación del puerto base es una solución traída de otro ámbito del ordenamiento, concretamente de la legislación laboral y de la Seguridad Social, donde surge con unos fines determinados que no son los del Concierto, y que excede claramente del principio de territorialidad en el que se basa el punto de conexión que atribuye la competencia a las Diputaciones Forales ("...trabajos o servicios que se presten en el País Vasco"). El órgano resolutorio prescinde totalmente del lugar de trabajo efectivo y crea la ficción de que los trabajos realizados en el mar territorial o en aguas internacionales son prestados en el País Vasco simplemente porque el buque tiene su puerto base en territorio vasco (téngase

en cuenta que el propio Derecho del Trabajo distingue entre centro de trabajo y lugar de trabajo). Es una solución que carece de fundamento en el Concierto, sobre todo si tenemos en cuenta que la ubicación del centro de trabajo en el País Vasco solo regía entonces cuando el trabajo había sido realizado en territorio vasco y común y, aun en este supuesto, como mera presunción *ius tantum* de prestación del trabajo en dicho territorio.

Como ya hemos indicado, la cuestión ha quedado definitivamente zanjada por la Ley 10/2017, que ha consolidado y potenciado la ubicación del centro de trabajo de adscripción del trabajador como punto de conexión. El Estado y el País Vasco han acordado introducir este criterio, no como presunción del lugar de prestación del trabajo, como hasta ahora, sino como punto de conexión que atribuye directamente la competencia cuando los trabajos o servicios son prestados en territorio común y vasco o no se puede determinar el lugar en donde se realizan, así como en los casos de teletrabajo y trabajos o servicios prestados en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar. Pese a la apariencia neutra de la redacción, las nuevas previsiones sólo despliegan su verdadera virtualidad jurídica cuando el centro de trabajo está situado en el País Vasco, como puntos de conexión que atribuyen la competencia a las Diputaciones Forales y correlativamente "desconectan" la legislación y las competencias de la Administración del Estado.

BIBLIOGRAFÍA

- ARMENTÍA BASTERRA, J.: "Comentario a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por el Acuerdo de la Comisión Mixta de 19 de julio de 2017", *Forum Fiscal*, nº 235, octubre 2017, págs. 1 a 19.
- MORIES JIMÉNEZ, M^a T.: "Análisis de los nuevos puntos de conexión en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo del I.R.P.F.: modificaciones introducidas por la Ley 10/2017 de 28 de diciembre de modificación del Concierto Económico", en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA (dirs.), *Concierto Económico y puntos de conexión*, European Inklings (EU), n.º 18, 2019, págs. 181 a 210.
- RUBÍ CASINELLO, J.: "La modificación del Concierto Económico: Análisis de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre", *Zergak: Gaceta Tributaria del País Vasco*, 55/2018, págs. 119 a 144.

