

Interpretación finalista de la exención del artículo 7p de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: días utilizados para los desplazamientos

Núria Vila Masip

Of counsel del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo se pronuncia a favor de la interpretación finalista de la exención del artículo 7p de la Ley 35/2006, entendiendo que la expresión «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero» comprende las cantidades percibidas por el trabajador en los días utilizados para los desplazamientos al país de destino y para su regreso a España.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 25 de febrero del 2021 (rec. núm. 1990/2019), analiza en casación cuál es el alcance de la expresión «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero», contenida en el artículo 7p de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a efectos, en particular, de determinar si en tal concepto han de entenderse incluidas las dietas o las cantidades percibidas por el trabajador en los días utilizados para los desplazamientos al país de destino y para su regreso a España.

En defensa de su posición, la recurrente, tras recordar la finalidad que subyace en el citado beneficio fiscal —orientado a favorecer la internacionalización del capital humano con residencia en España, así como, indirectamente, la competitividad de nuestras empresas y entidades—, cita varias consultas de la Dirección General de Tributos que considera que pueden interpretarse a

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Maquetación: Rosana Sancho Muñoz • Diseño: José Ángel Rodríguez León y Ángela Brea Fernández

su favor, varias sentencias del propio Tribunal Supremo de las que se desprende que el artículo 7p de la Ley 35/2006 no somete ningún límite temporal a la exención en su aplicación, así como algunas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en las que expresamente se reconoce que el tiempo invertido en los desplazamientos al extranjero debe ser tenido en cuenta para el cálculo de la exención.

Sobre la base de lo anterior, entiende la parte actora que excluir del cómputo de días de efectivo desplazamiento los de ida y vuelta resulta ilógico, ya que supone penalizar al contribuyente por una serie de circunstancias inherentes al desplazamiento que escapan del control del trabajador, como pueden ser las diferencias horarias o las propias vicisitudes del viaje.

Considera así que la interpretación restrictiva tanto de la Administración como del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia de instancia, limitando la exención a los días en los que se pueda desarrollar la jornada laboral en el país extranjero, introduce un nuevo concepto —'jornada laboral'— en la redacción del citado artículo 7p para el cómputo de los días con derecho al beneficio fiscal, expresión que no ha sido incorporada por el legislador. Pero, aunque ello fuese así —añade la recurrente—, ha de tenerse en cuenta que la propia jurisdicción laboral mantiene una doctrina incontrovertida al considerar que el desplazamiento, hacia o desde el centro de trabajo (*in itinere*), es una extensión de la propia jornada laboral, lo que ha permitido, por ejemplo, considerar los accidentes que tienen lugar en dichos desplazamientos como accidentes de trabajo.

Pues bien, el Tribunal Supremo —siguiendo el razonamiento de la resolución expresa del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 30 de octubre del 2018, de la que todavía no había tenido conocimiento el tribunal de instancia cuando dictó la sentencia recurrida en casación— estima la pretensión de la recurrente al considerar que los rendimientos del trabajo percibidos por el trabajador y correspondientes a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España han de entenderse comprendidos entre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, a los que alude el artículo 7p de la Ley 35/2006. En defensa de tal criterio —apunta el tribunal—, la interpretación restrictiva que debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales no puede conducir a resultados contrarios a la lógica, a los criterios interpretativos recogidos en la propia Ley General Tributaria o a la propia letra de la ley. En ese contexto, considera que la letra del artículo 7p no concreta cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una duración determinada o permanencia en los desplazamientos ni prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación ni reclama que los viajes hayan de ser prolongados o tener lugar de forma continuada y sin interrupciones.

Por tanto —concluye—, una interpretación como la efectuada por la Administración es contraria a la lógica y a la finalidad de la norma, que exigen interpretar que los términos «trabajos efectivamente realizados en el extranjero» comprenden los días de llegada y de partida.

El criterio sentado ahora por el Tribunal Supremo ha sido también adoptado recientemente por varias sentencias y resoluciones. En ese sentido cabe citar tanto al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid como al valenciano, que en su Resolución de 17 de febrero del 2021 (núm. 3492/2017) modificó su criterio anterior apoyándose a su vez en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 12 de noviembre del 2020 (rec. núm. 1666/2019), para afirmar la posibilidad de incluir en la exención prevista en el citado artículo 7p el importe de la retribución correspondiente a los días utilizados para los desplazamientos de ida y vuelta que tienen por objeto la realización de trabajos en el extranjero.

Sin perjuicio de lo anterior, no podemos dejar de recordar que el Tribunal Supremo admitió a trámite un recurso de casación el 21 de febrero del 2020 en el que se le pedía que concluyese acerca de la aplicación de la exención del artículo 7p a los miembros de los órganos de administración, cuestión tradicionalmente negada por la Dirección General de Tributos y por la inspección y defendida por este despacho. A fecha actual, estamos pendientes del pronunciamiento del alto tribunal al respecto.

Ya la Audiencia Nacional, por medio de su Sentencia 742/2020, de 19 de febrero, concluyó categóricamente que, en la medida en que se cumplan los requisitos previstos en el citado artículo, la mera condición de miembro del órgano de administración no debe ser un motivo para rechazar este beneficio fiscal.

Admitida la concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, el Tribunal Supremo deberá pronunciarse sobre la compatibilidad de la condición de administrador o de consejero, con la aplicación de la exención analizada.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con los siguientes letrados:

Núria Vila Masip
Of counsel, Barcelona
nvila@ga-p.com

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.