

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, Resolución de 25 Feb. 2019, Rec. 28/17424/2016

Nº de Recurso: 28/17424/2016

Cómputo de los días de traslado al extranjero y de los días de regreso a España para calcular el número de días de estancia en el extranjero a efectos de aplicar la exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid

SALA PRIMERA

FECHA: 25 de febrero de 2019

PROCEDIMIENTO: 28-17424-2016

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Gx...** - NIF ...

DOMICILIO: ...

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 01/09/2016 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 12/08/2016 contra acuerdo del recurso de reposición (...) formulado contra la resolución de la solicitud de rectificación de autoliquidación (...), dictada por la AEAT en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 0A/2014, por cuantía determinante de la competencia de este Tribunal para resolver en única instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Número de días a los que resulta de aplicación la exención contenida en el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley del IRPF) para los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.
- Si deben incluirse las rentas exentas por otros conceptos (seguro médico, pago de guardería, comidas, etc.) dentro del cómputo del cálculo de la exención del artículo 7 p) dado que se trata de cantidades devengadas en el ejercicio.

TERCERO.- En relación con la cuestión planteada, el citado artículo 7 p) de la Ley del IRPF establece lo siguiente:

"Rentas exentas. Estarán exentas las siguientes rentas:

(...)

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. 2º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención."

La forma de calcular las cantidades exentas debe realizarse de conformidad con lo señalado por el artículo 6.2 del Reglamento de la LIRPF, que establece que:

"La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero. Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año."

En este caso concreto, no es objeto de controversia el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención, que la Oficina Gestora entiende que se cumplen, sino el número de días que deben tenerse en cuenta para realizar el cálculo de las cantidades que quedarían exentas en aplicación de la exención.

CUARTO.- A efectos de probar el número de días de estancia en el extranjero, se aporta la siguiente documentación relevante:

- Certificado de la entidad pagadora donde se mencionan los días de ida y vuelta de los desplazamientos.
- Justificación documental de la realidad de los desplazamientos.

Consta que la oficina gestora no admite una serie de días (aquellos en los que la parte reclamante inicia o finaliza los viajes) para la aplicación de la exención solicitada, argumentando para ello que en esos días no se han realizado trabajos en el extranjero.

No obstante, este Tribunal Regional entiende que esos días sí que deben tenerse en cuenta para el

cómputo del cálculo de la exención, dado que se ha justificado la realidad del desplazamiento, sin que pueda compartirse el argumento de la Administración según el cual no se considera que los días de traslado al extranjero o de regreso a España cumplan los requisitos para tener derecho a la aplicación de la exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero y recogidos en el artículo 7 de la Ley del IRPF.

Así, no debe ser ésta la interpretación que, a juicio de este órgano revisor, debe hacerse del artículo 6.2 del Reglamento de la LIRPF, habida cuenta de su tenor literal, esto es, "deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero", y de la finalidad pretendida por la norma, considerada por la Dirección General de Tributos, con cuyo criterio coincide este Tribunal Regional, en la contestación a la Consulta Vinculante V0916-2017 de fecha 11-04-2017, en la que a la pregunta de cómo calcular la exención si "el consultante trabajó ciertos días que coincidieron con el mismo día de desplazamiento al país extranjero y con el día de regreso a España", se contesta que: "a la hora de cuantificar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador que gozan de exención, únicamente deberán tomarse en consideración los días que el trabajador efectivamente ha estado desplazado en el extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional", por lo que no los excluye del cómputo.

En los desplazamientos en los que existe una gran diferencia horaria no parece lógico penalizar al trabajador por un motivo que escapa a su control y que además debe conjugarse con la legislación laboral vigente. Reiterada jurisprudencia ha entendido que en el caso de que el trabajador realice desplazamientos que no sean propios de la ida y vuelta al trabajo desde el domicilio o residencia del trabajador, aquéllos deben considerarse como jornada de trabajo. En estos supuestos el Tribunal Supremo entiende que cuando el horario se anticipa para el trabajador a fin de realizar una actividad concreta en un determinado lugar que no es el de trabajo, el tiempo dedicado a desplazarse desde el centro de trabajo a distinto lugar, debe considerarse o computarse como jornada de trabajo, de tal forma todos aquellos desplazamientos que no sean propios de la ida y vuelta al trabajo desde el domicilio o residencia, sino que sean desplazamientos que están determinados por un deber impuesto por la empresa en atención a las necesidades o conveniencias del servicio, deba computarse como jornada de trabajo (Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 septiembre de 2000). Por tanto, los 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.

Siguiendo con este razonamiento, y entendiendo que el tiempo de desplazamiento en el extranjero forma parte de la jornada laboral del trabajador, debe considerarse que el tiempo correspondiente a los cambios de horario en desplazamientos internacionales forma parte de la jornada laboral del trabajador, así como el que comprende los desplazamientos al aeropuerto. Por ello, este Tribunal Regional entiende que esos días de desplazamiento deben ser tenidos en cuenta para el cálculo de la exención solicitada.

QUINTO.- Respecto a la alegación de que para realizar el cálculo de las cantidades exentas por el artículo 7 p) deben tenerse en cuenta las rentas exentas por otros conceptos ya que han sido rentas devengadas durante el ejercicio, este Tribunal Regional no puede compartir la tesis del reclamante, en atención a lo señalado por el literal del artículo 6.2 del Reglamento de la LIRPF, transcrito anteriormente.

Las rentas exentas son aquellas rentas que, aún estando sujetas al impuesto por constituir el hecho imponible del mismo, la Ley entiende que no deben tributar y las deja fuera del cálculo del impuesto. Si el reclamante ha percibido cantidades exentas de tributación en concepto de seguro médico, guardería, comidas, transporte, etc., esas rentas no forman parte del cálculo del impuesto por lo que no serán tenidas en cuenta para realizar el cálculo proporcional de los rendimientos que deben

quedar exentos por aplicación del artículo 7p) de la Ley del IRPF. De tenerse en cuenta para realizar el cálculo se estaría produciendo una duplicidad de exenciones ya que, se dejan exentas de tributación en un primer momento, y se volvería a calcular una exención sobre una renta que no forma parte del impuesto, toda vez que ya quedó exenta inicialmente, motivo por el cual se desestiman las pretensiones del reclamante en este punto, siendo correcto el criterio de la oficina gestora.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.