

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 274/2021 de 25 Feb. 2021, Rec. 1990/2019

Ponente: Merino Jara, Isaac.

Nº de Sentencia: 274/2021

Nº de Recurso: 1990/2019

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:TS:2021:607

Los días invertidos en desplazamientos son renta exenta por considerarse rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Hecho imponible. Rentas exentas. En la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF deben entenderse comprendidos los rendimientos de trabajo percibidos por el trabajador que correspondan a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto por el obligado tributario contra sentencia dictada por el TSJ Madrid recaída en recurso relativo a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, con lo cual se casa y anula.

L 35/2006 de 28 Nov. (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio) art. 7 p)

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 274/2021

Fecha de sentencia: 25/02/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1990/2019

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 17/11/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 1990/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 274/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de febrero de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. 1990/2019, interpuesto por doña Sagrario, representada por el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, contra la sentencia de 16 de enero de 2019, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 341/2017, relativa a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 16 de enero de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso nº 341/2017, en el que se había impugnado la desestimación presunta por el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Madrid, de la reclamación formulada contra la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2013, practicada en fecha 19 de enero de 2015., con resultado de un importe a devolver de 6.176,11 euros.

2. Los hechos relevantes para la decisión de este recurso son los siguientes:

a) El 19 de enero de 2015, la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, dictó resolución que

contenía liquidación provisional núm. NUM000 en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2013, como resultado de la regularización de obligaciones pendientes de cumplimiento relativas a ese ejercicio, por doña Sagrario. En dicha regularización se justificaba la inaplicabilidad de la exención contenida en el artículo 7.p) LIRPF a algunos días concretos destinados a desplazamiento, e igualmente la falta de justificación de la aplicabilidad de dicha exención a algunos periodos declarados por la contribuyente.

b) La interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que fue desestimado por silencio administrativo.

3. Contra dicha resolución desestimatoria, interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el número de recurso ordinario 341/2017, la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que lo desestimó en la sentencia contra la que se dirige este recurso de casación. La Sala de instancia razona del siguiente modo, sintéticamente expuesto (FJ 4º):

"[...] a falta de regulación expresa en esta materia y a la vista de que la exención regulada en los artículos 7 p) LIRPF y 6RIRPF se refiere únicamente a los días de trabajos realizados en el extranjero, con los requisitos legales que determina, que aquí no se ponen en cuestión por la AEAT, cabe concluir que, para evitar una interpretación extensiva en materia del beneficio fiscal pretendido, prohibida expresamente por el art. 14 LGT, no es posible computar, a efectos de la exención prevista en el art. 7 p) LIRPF, como días de desplazamiento para efectuar trabajos para una empresa o establecimiento permanente en el extranjero, los días de viaje de ida o vuelta, si no se ha podido desarrollar en ellos una jornada de trabajo, en horario laboral, en el país de destino".

La ahora recurrente presentó escrito solicitando subsanación y complemento de la anterior sentencia, al que acompañó la Resolución del TEAR de 30 de octubre de 2018, que resolvió expresamente, en sentido favorable para el interesado, la reclamación económico-administrativa interpuesta, dictando la Sala auto de 23 de enero de 2019 por el que declaró no haber lugar al complemento ni subsanación de la sentencia por no cumplirse ninguna de las circunstancias observadas en el artículo 215 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso.

1. El procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en representación de doña Sagrario, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 16 de enero de 2019.

2. En tal escrito identificó como infringidas las siguientes normas: (i) los artículos 33.1 y 67.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa -LJCA-, 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y 24 y 120.3 de la Constitución Española (CE); (ii) el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), en relación con los artículos 9.3 y 31 CE; y (iii) los artículos 105 y 106 de la LGT.

3. La Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 14 de marzo de 2019 y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en otro de 21 de noviembre de 2019, en el que, considerando que concurre las circunstancias de interés casacional objetivo previstas en el artículo 88.3.a) LJCA, señala que la cuestión que presenta ese interés consiste en lo siguiente:

"Precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF y, en particular, si en tal concepto deben entenderse comprendidas las dietas o las cantidades percibidas por el trabajador, en atención a

los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 7.p) de la Ley del IRPF, en la versión aplicable al caso".

TERCERO.- *Interposición del recurso de casación.*

El representante procesal de doña Sagrario interpuso recurso de casación por escrito de 21 de enero de 2020.

Solicita en dicho escrito que: "se proceda a dictar en su día, sentencia por la que casando y anulando la sentencia recurrida, se estime plenamente el recurso en los términos expuestos".

CUARTO.- *Oposición al recurso de casación por la Administración.*

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso de casación con fecha 3 de junio de 2020. En el mismo, sobre la pretensión deducida de contrario, expone: "El recurrente solicita que se dicte sentencia por la que casando y anulando la sentencia recurrida, " *se estime plenamente el recurso en los términos expuestos.*"

Esa estimación plena del recurso podría entenderse como reconocimiento de la totalidad de las cantidades solicitadas, sin distinción del motivo que determina la denegación. Como afirma el TEAR de Madrid en la resolución de 30-10-18: "*La Oficina gestora no admite una serie de viajes realizados al extranjero dado que no se aporta prueba alguna de la realidad del desplazamiento como son: los 9 días del viaje a Corea del 24/03/2013 al 01/04/2013, 3 días de viaje a Turquía del 20/04/2013 al 22/04/2013, día de desplazamiento a Francia el día 25/04/2013, 7 días de desplazamiento a Malasia del 11/05/2013 al 17/05/2013 y 2 días del viaje a Brasil del 03/08/2013 al 08/08/2013 ya que según la documentación aportada se demuestra que el desplazamiento tuvo lugar del 05/08/2013 al 08/08/2013.*"

De esa manera se plantea una cuestión de prueba o valoración de la documentación aportada por la recurrente para justificar determinados viajes (incluidos los días de desplazamiento de esos viajes) y esa cuestión quedó imprejuizada en la instancia, por lo que, en su caso, si la Sala a la que nos dirigimos estima el recurso, solicitamos que se excluyan del reconocimiento de la exención esos viajes a que se refiere la resolución del TEAR de Madrid o, si se considera que debe ser la Sala *a quo* la que realice la valoración de los documentos aportados, que se ordene la retroacción de actuaciones".

QUINTO. - *Deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 17 de noviembre de 2020, fecha en la que efectivamente comenzó la deliberación con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

Para la Sección de admisión, únicamente presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la cuestión referida al alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero", contenida en el artículo 7.p) LIRPF y, en particular, si en tal concepto deben entenderse comprendidas las dietas o las cantidades percibidas por el trabajador, en atención a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

SEGUNDO.- *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

La recurrente comienza señalando que a la hora de resolver cuestiones interpretativas sobre los beneficios fiscales resulta de suma importancia recordar o exponer cual es la finalidad propia perseguida por el legislador con el beneficio fiscal, manifestando al respecto que con la exención regulada en el 7p) de la LIRPF se pretende favorecer la internacionalización del capital humano con residencia en España mediante una reducción de la presión fiscal a los trabajadores residentes en nuestro país que se desplazan al extranjero, lo que por ende favorecerá de forma indirecta la competitividad de nuestras empresas y entidades .

Es por ello, añade, que resultaría ilógico penalizar al contribuyente (trabajador), excluyendo del cómputo los días de efectivo desplazamiento -tanto de ida como de vuelta-, habida cuenta que en dichos desplazamientos puede existir una gran diferencia horaria que escapa del control del trabajador, así como también escapan a su control las circunstancias y detalles de los viajes en avión (escalas, repostajes etc.) o las diferencias horarias establecidas entre distintas regiones.

Recuerda que el Tribunal Supremo ha establecido en las sentencias número 428/2019 (recurso de casación 3774/2017), 429/2018 (recurso de casación 3772/2017), 488/2019 (recurso de casación 3765/2017) y 685/2019 (recurso de casación 3766/2017) que el artículo 7.p) de la LIRPF no establece ningún mínimo temporal ni se especifica un límite mínimo de algunos días a los que se tenga derecho la exención.

La interpretación restrictiva del TSJ de Madrid es contraria al espíritu y a la lógica del artículo 7.p) de la LIRPF, careciendo de sentido denegar o privar al contribuyente de dicha exención por los días que necesita para llegar a ese país extranjero y regresar.

La limitación del beneficio fiscal del artículo 7.p) de la LIRPF a aquellos días en los que se pueda desarrollar la jornada laboral en el país extranjero supone, asimismo, una modificación del ámbito material, tal y como se encuentra redactado en la actualidad y que únicamente dispone que los trabajos sean "efectivamente realizados en el extranjero", introduciendo un nuevo concepto, el de "jornada laboral" para el cómputo de los días que tienen derecho a la exención, que no ha sido incorporado por el legislador.

Además, hay que tener en cuenta que la jurisdicción laboral ha desarrollado una pacífica e incontrovertida doctrina en relación a la consideración del desplazamiento, hacia o desde el centro laboral (*in itinere*) como una extensión de la propia jornada laboral y se asimila, como es sabido, en los casos de accidente, en cuanto a sus consecuencias legales, a un accidente de trabajo como el que hubiera tenido en el propio centro de trabajo.

Considera que la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) en torno al artículo 7.p) de la LIRPF refuerza la tesis que defiende, citando a tal efecto la consulta vinculante V0140/17 de 23 de enero de 2017, en la que la DGT resolvió que "para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere, tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España", de donde deduce la recurrente que el concepto de desplazamiento fuera territorio español deberá entenderse de forma amplia, entendiendo por tal el iniciado al momento en que el trabajador, en cualquier medio de locomoción posible, pueda acreditar de forma fehaciente que se dirige hacia el país extranjero enviado por la compañía en la que trabaja y en la que se ubicara de forma temporal para desarrollar el trabajo en el extranjero.

También se refiere, en su apoyo, a la consulta vinculante V0916-17 de 11 de abril de 2017, en la que le fue preguntado a la DGT 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", respondiendo 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, según la recurrente, la DGT parece entender que no debe excluirse del cómputo para la determinación del beneficio fiscal esos días de efectivo desarrollo del trabajo en el extranjero aunque se simultaneen con el regreso a España, en tanto de ser así, lo había expuesto de forma expresa en la resolución de la consulta vinculante.

Por otro lado, también en sede de doctrina administrativa, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid se ha decantado por una interpretación del artículo 7.p) de la LIRPF y del ámbito material de "trabajos desarrollados efectivamente en el extranjero" que incluya los días de efectivo desplazamiento hacia el país extranjero o de regreso a España, considerando que se tratan en todo caso de días de jornada laboral.

Así, por ejemplo, lo resolvió en la resolución 28/06423/2015 de 14 de noviembre de 2018 (que afecta al presente caso), obrante en los autos judiciales remitidos por el TSJ de Madrid y que fue notificada un mes antes que la sentencia impugnada y objeto de presente recurso de casación.

Además, el TEAR de Madrid ha reiterado dicho criterio también en la resolución 28/17424/2016 de 25 de febrero de 2019 y que afecta a otro contribuyente, argumentándose que "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".

En atención a los distintos motivos expuestos y en opinión de la recurrente, teniendo en cuenta el criterio de la doctrina administrativa (DGT y TEAR de Madrid), así como de la interpretación que ha efectuado esta Sala del Tribunal Supremo sobre el artículo 7.p) de la LIRPF entendiendo que no existe ningún límite temporal en su aplicación, debiera resolverse la cuestión que presenta interés casacional en el sentido de considerar afirmativamente que la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" debe comprender también las dietas o cantidades percibidas por el trabajador en atención a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España concluyéndose en consecuencia, incorrecto el criterio por el que aboga el TSJ de Madrid y que la Administración Tributaria ha aplicado en el caso de autos.

Concluye la representación procesal de doña Sagrario manifestando que debe hacerse referencia a que la interpretación formalista del artículo 7. p) de la LIRPF adoptada por la Administración Tributaria y confirmada por el TSJ de Madrid, vulnera el artículo 31 de la CE (principio de capacidad económica), generando una imposición sobre unas rentas a los trabajadores residentes españoles que deban desplazarse al extranjero y que el legislador a previsto de forma expresa su exención en la normativa del IRPF.

Por su lado, la Abogacía del Estado se opone a las pretensiones de la parte recurrente remitiéndose a la que la sentencia recurrida expresa en su fundamento jurídico cuarto.

No deja de advertir, de todos modos, que su posición procesal de oposición es difícil de sostener cuando sobre el mismo asunto ha recaído resolución expresa del TEAR de Madrid reconociendo el derecho discutido.

Es por ello por lo que, dice, si la Sala entiende que la doctrina propugnada por el actor es correcta, la oposición de la Administración deberá entenderse limitada al alcance de la estimación del recurso, puesto que una estimación plena del recurso podría entenderse como reconocimiento de la totalidad de las cantidades solicitadas, sin distinción del motivo que determina la denegación.

TERCERO.- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

El artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. establece que están exentos de dicho impuesto:

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

1.º 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.

2.º 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 (...).

El cálculo de las cantidades exentas deberá realizarse con arreglo a la norma reglamentaria a la que se remite la ley, que no es otra que el 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 (en lo sucesivo, RIRPF), en particular, en lo que ahora importa, su apartado 2 que dispone:

"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".

Como hemos dicho, el Tribunal de instancia, cuando dictó la sentencia ahora recurrida no tenía conocimiento de la resolución expresa del TEAR de Madrid de 30 de octubre de 2018, y no lo tuvo hasta que la representación de doña Sagrario se la trasladó, solicitado subsanación y complemento de la sentencia. Dicha resolución, en el extremo que nos ocupa, señala:

"Hay una serie de días (los días en los que la reclamante inicia o finaliza los viajes) que no se admiten para la aplicación de la exención por la Oficina gestora, que argumenta que el horario de llegada o salida de los vuelos no permite al interesado realizar ningún trabajo en el extranjero, o que los días se corresponden con cambios horarios en los desplazamientos internacionales (es decir, cuando se sale un día de España y se llega al día siguiente al sitio de destino).

Por un lado, la Oficina gestora presupone que no se trabaja en el extranjero dependiendo de la hora en la que el vuelo se coge ya que "la hora de salida del vuelo de regreso a España fue a las 13,20 horas de este día, y teniendo en cuenta que primero debe trasladarse desde el hotel en el que ha pernoctado hasta el aeropuerto, y al ser un vuelo internacional embarcar con bastante antelación respecto a la hora de salida del vuelo de regreso a España, este laboral no se desarrolló en el extranjero". Por otro lado, tampoco tiene en cuenta los días que se sale de España, por ejemplo, el día 17/11/2013 y se llega al destino el día 18/11/2013 a las 21,05 porque no se desarrolla ningún trabajo en el extranjero.

No obstante, este Tribunal Regional entiende que esos días sí deben tenerse en cuenta para el cómputo del cálculo de la exención, toda vez que 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 residente del trabajador deben considerarse 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 que 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 conveniencia del servicio, debe computarse como jornada de trabajo (Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 de 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 del trabajador, así como el que comprende los desplazamientos al aeropuerto. Lo mismo ocurriría en los días en los que se sale de España un día y se llega al extranjero el día siguiente, puesto que el tiempo de desplazamiento (tenga este la duración que tenga) es parte de la jornada laboral del trabajador".

Por todo ello, el TEAR de Madrid consideró que esos días de desplazamiento deben ser tenidos en cuenta para el cálculo de la exención cuestionada.

Como ya se ha dicho, sin embargo, esa resolución expresa no es la que se recurre, puesto que de ella no tuvo noticia el Tribunal Superior de Justicia hasta que ya había recaído sentencia. Lo que se recurrió fue la desestimación tácita del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Madrid, de la reclamación formulada contra la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2013, practicada en fecha 19 de enero de 2015.

Ello no obstante, consideramos que la línea interpretativa que ha de seguirse es la recién mencionada Hemos dicho en ocasiones precedentes (por todas, sentencia de 28 de marzo de 2019 (rec. 3774/2017) que este incentivo fiscal "está pensado para los trabajadores, que "la 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 " y que "el artículo 7, letra p), LIRPF , tampoco contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos. En particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación. Y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, lo que no resulta incompatible con la finalidad de la exención (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) artículo 6 apartado 2, del Real Decreto 439/2007, también sin especificar límite mínimo alguno de días".

Una interpretación tal como la realizada por la administración gestora es contraria a la lógica y a la finalidad de la norma, en la línea del objetivo de la exención (la internacionalización del capital humano con residencia en España) es coherente y razonable interpretar que los términos "trabajos

efectivamente realizados en el extranjero", comprenden los días de llegada y de partida. No tomar en consideración esos días entraña una interpretación contraria a los postulados que presiden la regulación de esa exención

Por tanto, el criterio que fijamos es que en la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF deben entenderse comprendidos los rendimientos de trabajo percibidos por el trabajador que correspondan a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

CUARTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación

La Abogacía del Estado pretende que nos pronunciemos sobre una cuestión que no está recogida en el auto de admisión, y que ni siquiera se abordó en la sentencia recurrida (tras haber delimitado el objeto del recurso en su fundamento jurídico cuarto). No es posible. Por tanto, exclusivamente, nos pronunciaremos sobre un único extremo, el admitido por la sección de admisión. Siendo así, a la vista de lo que hemos manifestado en el fundamento de derecho precedente, declaramos que procede haber lugar al recurso y, asimismo, que, actuando como tribunal de instancia, procede estimar el recurso contencioso administrativo 341/2017, interpuesto por doña Sagrario, con lo cual se anulan los actos administrativos recurridos.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este 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 :

- 1º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.
- 2º- Haber lugar el recurso de casación núm. 1990/2019, interpuesto por doña Sagrario, representada por el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, contra la sentencia de 16 de enero de 2019, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 341/2017, relativa a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, con lo cual se casa y anula.
- 3º- Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la desestimación presunta por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de la reclamación formulada contra la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2013, practicada en fecha 19 de enero de 2015, con lo cual se anulan los actos administrativos recurridos.

- 4º- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la

misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.