

La exención de trabajos realizados en el extranjero (art. 7 p) LIRPF) y la supuesta «interpretación restrictiva» de los beneficios fiscales

Análisis de la [STS de 28 de marzo de 2019, rec. núm. 3774/2017](#)

Pedro M. Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED

Extracto

El Tribunal Supremo considera que la exención de los rendimientos por trabajos realizados en el extranjero no exige una estancia «continua» en el extranjero ni excluye los trabajos de supervisión y asistencia a reuniones. La exención tampoco exige que el trabajo se realice de modo exclusivo para una entidad extranjera (con exclusión del empleador residente en España), siempre que la entidad extranjera resulte también beneficiada por dicho trabajo.

La sentencia afirma inicialmente que los beneficios fiscales deben interpretarse «de modo restrictivo», pero rectifica después afirmando que han de utilizarse los criterios generales de interpretación (particularmente la finalidad de la norma) y que «no cabe exigir para el disfrute de la exención [...] requisitos que no prevé el precepto que la establece».

1. Supuesto de hecho

El interesado, empleado público del Banco de España, realizó a lo largo de 2011 diversos desplazamientos breves (con regreso al día siguiente o dos días después) a ciudades de otros países de la Unión Europea para supervisar proyectos del Banco Central Europeo en los que participaba su empleador (el Banco de España).

Tras presentar en plazo la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) solicitó su rectificación por entender aplicable la exención prevista en el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), para las retribuciones derivadas de trabajos realizados en el extranjero que le había satisfecho su pagador (el propio Banco de España, según parece desprenderse de los hechos reflejados en la sentencia del Tribunal Supremo –TS–).

La Administración desestimó su solicitud, así como el posterior recurso de reposición. A continuación, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid. Este también desestimó su petición. Seguidamente interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que dictó Sentencia desestimatoria el 24 de mayo de 2017 (rec. núm. 1132/2015 –NFJ073023–).

Finalmente el interesado interpuso recurso de casación (núm. 3774/2017 –NFJ073021–) que fue admitido por Auto de 6 de noviembre de 2017 por concurrir la presunción de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia (art. 88.3 a) Ley 29/1998). El auto precisó que la cuestión de interés era la siguiente:

Determinar, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 7, letra p), de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el al-

cance del requisito referente al destinatario o beneficiario de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando se trata de rendimientos percibidos por funcionarios en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte.

2. Doctrina del tribunal

El TS concluye que (FJ 3.º):

1) El artículo 7, letra p), LIRPF, resulta aplicable a los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades.

2) Dicho precepto no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación, y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones.

Además, el tribunal realiza determinadas consideraciones *obiter dicta* sobre la interpretación «restrictiva» [sic] de los beneficios fiscales (FJ 2.º, apartado 5):

Tampoco podemos ignorar que en relación con las normas que establecen beneficios fiscales hemos señalado, no solo que no cabe una interpretación extensiva, sino que esta debe hacerse con carácter restrictivo. Así, en la Sentencia 1199/2016, de 26 de mayo (FJ 3.º), hemos declarado:

«3. [...] Ni en materia de bonificaciones tributarias ni en la de potestades administrativas cabe hacer una interpretación extensiva.

En cuanto a lo primero porque las bonificaciones y exenciones constituyen una excepción a la obligación general de contribuir [...].

Es doctrina jurisprudencial reiterada, en aplicación de los arts. 23.2 LGT (1963) y 12 y 14 de la LGT (2003) –que no son sino concreción en el ámbito tributario de los criterios hermenéuticos generales de los arts. 3.1 y 4.2 del Código Civil– la que establece el carácter restrictivo con el que deben interpretarse las normas relativas a bonificaciones fiscales, al objeto de asegurar que la excepción singular de la obligación general de contribuir –generalidad que tiene consagración incluso a nivel constitucional ex art. 31.1 CE– que se establece responde a la finalidad específica fijada por el legislador.

Todo beneficio fiscal ha de ser objeto de interpretación restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad consagrado en el art. 14 de la Constitución, en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la misma».

Más adelante se matiza (más bien, se rectifica) esta idea (FJ 2.º, apartado 7):

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. En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece.

3. Comentario crítico

3.1. Alcance de la exención por trabajos realizados en el extranjero

La sentencia resulta útil, en primer lugar, para los empleados públicos (funcionarios o no) que desarrollen trabajos en el extranjero para entidades internacionales no residentes. La sentencia aclara que la exención no se condiciona a la inexistencia de un beneficio para el empleador residente en España (en este caso, el Banco de España) por el hecho de que este forme parte del ente internacional al que se prestan los servicios.

Sin embargo, esto no es lo más relevante. Lo verdaderamente importante es que el tribunal elabora una interpretación finalista de la exención, rechazando los criterios restrictivos que venía aplicando la Agencia Tributaria con el apoyo de la Dirección General de Tributos y los tribunales económico-administrativos.

En efecto, la resolución que desestimó el recurso de reposición presentado por el interesado se basaba en tres argumentos que restringían el ámbito de la exención (antecedente de hecho 1.º 2, de la sentencia comentada):

- a) «Se debe [...] producir un desplazamiento físico del trabajador fuera de España, así como que los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España. Como ya se le indicó en el acuerdo de resolución y a la vista de la duración de los desplazamientos realizados por el interesado (2 o 3 días) y en contra de lo alegado, este órgano considera que no se puede

concluir que se haya producido un desplazamiento real y continuado del centro de trabajo. El contribuyente manifiesta en las alegaciones presentadas que se trata de una exigencia no recogida en la norma, no obstante, esta afirmación se desprende de la misma y así lo señala expresamente la propia Dirección General de Tributos en distintas consultas vinculantes (V1566-09)».

En nuestra opinión el «desplazamiento real» sí se deduce de la norma, pero no su «carácter continuado», por lo que la Administración venía utilizando una interpretación restrictiva (aquella que reduce el ámbito de la exención más allá del tenor de la ley).

- b) «El mero hecho de asistir a reuniones [...] no nos permite identificar si el último beneficiario de sus trabajos ha sido el Banco Central Europeo o su propia entidad pagadora, el Banco de España». Excluir la *participación en reuniones* (cursiva nuestra) del «trabajo» cubierto por el ámbito de la exención también constituye una interpretación restrictiva.
- c) El TEAR de Madrid (Res. de 22 de julio de 2015) entiende que no se ha realizado un trabajo para una entidad extranjera, porque «cabe concluir que el destinatario de tales servicios es el Eurosistema, y en definitiva el propio Estado español, que por medio del Eurosistema colabora con los Bancos Centrales de otros Estados, *revirtiendo estos proyectos en beneficio de todos sus miembros*» (cursiva nuestra). Es decir, si el trabajo revierte en función de un conjunto de entidades extranjeras y una española, se excluye la exención. Esto constituye también una interpretación restrictiva, aunque fuera respaldada por la Dirección General de Tributos. Como advierte García Carretero (2015, p. 92):

[...] en la Consulta 27/2005, de 28 de enero, se indica que no procede la aplicación de la exención con relación a un trabajador que trabaja para una empresa española la cual forma parte de un grupo de empresas y se desplaza al extranjero porque es asignado para un proyecto del grupo de empresas. En concreto establece que «[...] habida cuenta que el proyecto estaba dirigido a la elaboración de una aplicación informática que posteriormente se implantaría en todo el grupo de empresas, no puede considerarse que existe un trabajo prestado para la empresa no residente a la que el trabajador se ha desplazado, ya que estaremos en presencia de trabajos que redundan en beneficio de todas las empresas del grupo, residentes y no residentes».

El TS rechaza todas estas restricciones basándose en una interpretación literal (el texto de la ley) y teleológica (su finalidad) de la exención:

- a) «Aunque no nos lo pide el auto de admisión del recurso, al objeto de resolver el debate que se ventila en esta sede, conviene asimismo aclarar 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)*» (FJ 2.º 8, cursiva nuestra).

El tribunal se apoya en la finalidad de la exención (la internacionalización del capital humano residente en España) para concluir que puede concederse en el caso de «traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional».

- b) «[E]l artículo 7, letra p), LIRPF, únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La norma deja claro que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena; y resulta asimismo manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo. Como hemos dicho, este incentivo fiscal *no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores*» (FJ 2.º 7, cursiva nuestra).

De nuevo se alude a la finalidad de la norma para delimitar su ámbito de aplicación.

La doctrina elaborada por el tribunal resulta plenamente correcta y –reiteramos esta idea– no solo se basa en el tenor literal de la ley, sino en una interpretación teleológica.

3.2. Criterios generales sobre la interpretación de los «beneficios fiscales»

Además de resolver el problema concreto (en términos más amplios de los previstos por el auto de admisión), la sentencia realiza algunas afirmaciones sobre los criterios generales de interpretación de las exenciones.

Dichas consideraciones resultan contradictorias entre sí. Parece como si el texto del fundamento jurídico segundo.5 procediera de una «fuente literaria» distinta de la que ha redactado el fundamento jurídico segundo.7. En otras palabras, parece como si el ponente (don Ángel Aguillo Avilés) hubiera aceptado, como concesión, introducir unas frases que no responden al planteamiento general de la sentencia.

Así, el fundamento jurídico segundo.5 afirma que «en relación con las normas que establecen beneficios fiscales, hemos señalado, no solo que no cabe una interpretación extensiva, sino que esta debe hacerse “con carácter restrictivo”», invocando la STS 1199/2016, de 26 de mayo (rec. núm. 2876/2014 –NFJ064328–) (FJ 3.º), según la cual:

[...] todo beneficio fiscal ha de ser objeto de interpretación restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución, en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas, como señala el artículo 31.1 de la misma.

Esta frase –con el debido respeto al tribunal– nos parece completamente errónea. Por un lado, la expresión «interpretación restrictiva» se refiere a aquella que reduce el mandato derivado de la literalidad de la norma. Resulta absurdo pensar que, cuando el legislador establece un beneficio fiscal, la Administración o los tribunales deban «inventar» requisitos adicionales que restrinjan el ámbito de aplicación definido literalmente por la ley.

Además, es falso que los beneficios fiscales constituyan excepciones al principio de igualdad. El principio de igualdad en materia tributaria debe integrar el principio de capacidad económica con otras finalidades dotadas de respaldo constitucional en los términos concretados por el legislador. Si un beneficio fiscal quebrantara el principio de igualdad, no debería «interpretarse restrictivamente», sino declararse inconstitucional.

Por otra parte, algunos beneficios fiscales no constituyen una excepción al principio de capacidad económica, sino una modalidad distinta de llevarlo a la práctica (pensemos en los beneficios fiscales relacionados con las actividades de interés general de las entidades no lucrativas, como ha señalado Martín Dégano, 2015, *passim*). En este sentido, se ha afirmado que la exención puede constituir una «modalidad del tributo y contenido del deber de contribuir» (Lozano Serrano, 2018, p. 275).

Como indica Velarde Aramayo (1997, p. 172), inspirándose en la doctrina italiana:

[...] la capacidad contributiva se presenta como un principio general que es a la vez positivo y negativo, subyacen en ella dos reglas que se definen recíprocamente: de un lado, las manifestaciones de capacidad contributiva deben ser gravadas, y de otros, aquellas en las que concurran ciertas circunstancias cualitativas y cuantitati-

vas no deben ser objeto de gravamen. Así algunas exenciones o bonificaciones se presentan como constantes delimitaciones del principio general de sometimiento a gravamen de todas las manifestaciones de capacidad contributiva, perfilándose de esta manera en un principio general concurrente, aunque no contrario a aquel.

La propia sentencia que comentamos afirma en el mismo fundamento de derecho que:

[...] *la interpretación restrictiva o, más precisamente estricta* [sic], 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. En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece (FJ 2.º 7).

Es decir, la propia sentencia rechaza la interpretación «restrictiva» («no cabe exigir para el disfrute de la exención [...] requisitos que no prevé el precepto que la establece»). Así, el TS precisa que la referencia a la «interpretación restrictiva» debe entenderse como una mera defensa de una interpretación «estricta». A continuación, la sentencia afirma que dicha interpretación «estricta» no debe limitarse al texto de la ley, sino que debe contemplar todos los elementos interpretativos previstos en el artículo 3.1 del Código Civil (por remisión del art. 12.1 LGT), entre los que destaca «el espíritu y finalidad de las normas».

La interpretación que realiza el TS del artículo 7 p) de la LIRPF es coherente con este planteamiento teleológico (la sentencia se refiere repetidamente a la finalidad del citado precepto) y no con una supuesta interpretación restrictiva (que era la realizada por la Administración y por la sentencia casada).

Entonces ¿qué sentido tiene la referencia a la «interpretación restrictiva»? Pensamos que se trata de una mera concesión a algunos miembros de la sala, preocupados, tal vez, por la interpretación «expansiva» que realizó, recientemente, la STS 1462/2018, de 3 de octubre (rec. núm. 4483/2017 –NFJ071575–), al declarar exentas las prestaciones por baja de maternidad percibidas de la Seguridad Social. Dicha sentencia afirmó, certeramente, que la exención debía interpretarse con arreglo a su finalidad, sus antecedentes, su tenor gramatical y su contexto. Sin embargo, aplicó incorrectamente dichos criterios, incurriendo, a nuestro juicio, en una errónea aplicación analógica.

En definitiva, como indica acertadamente Martín Dégano (2015, p. 143):

[...] el problema de los criterios especiales de interpretación de las normas tributarias –y, en particular, de los beneficios fiscales– por su supuesto carácter excepcional [...] es una materia superada aunque, por lo que parece, nunca está de más recordar. En las exenciones no existen criterios específicos de interpretación, sino que pueden utilizarse todos los elementos de la hermenéutica jurídica.

Referencias bibliográficas

- García Carretero, B. (2015). Aspectos conflictivos relacionados con la tributación en el IRPF de trabajadores expatriados residentes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 385, 157 y ss.
- Lozano Serrano, C. (2018). La exención tributaria. En Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (29.ª ed.). Madrid: Tecnos.
- Martín Dégano, I. (2014). Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general. *Anuario de Derecho de Fundaciones*, 1, 57-96.
- Martín Dégano, I. (2015). Las fundaciones y el cumplimiento indirecto de los fines de interés general. En torno a la interpretación restrictiva de las exenciones (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 393, 143 y ss.
- Velarde Aramayo, M.ª S. (1997). Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons.