

## EL GASTO DEDUCIBLE POR MOVILIDAD GEOGRÁFICA: ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE SU APLICACIÓN

**Alfonso Sanz Clavijo**

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Cádiz*

---

### EXTRACTO

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, LIRPF– contempla, *lato sensu*, un beneficio fiscal para la movilidad geográfica, entendida como aquella de las personas que, *grosso modo*, estando desempleada acepta un puesto de trabajo en un municipio distinto al de su residencia.

Tras la reforma del impuesto, este beneficio fiscal, reconfigurado ahora como gasto deducible, sigue siendo de aplicación, si bien, no se ha aprovechado la iniciativa legislativa para subsanar algunos problemas de los que conoce el referido beneficio fiscal y que han sido puestos de manifiesto por la doctrina jurisprudencial y administrativa sobre la misma.

**Palabras claves:** IRPF, rendimientos del trabajo, beneficio fiscal y movilidad geográfica.

---

*Fecha de entrada: 07-10-2015 / Fecha de aceptación: 13-11-2015 / Fecha de revisión: 10-02-2016*

## TAX DEDUCTION FOR GEOGRAPHICAL MOBILITY OF WORKERS: CONTROVERSIAL ISSUES OF ITS IMPLEMENTATION

Alfonso Sanz Clavijo

---

### ABSTRACT

Law n° 35 of 28<sup>th</sup> November 2006, regulating individuals' income tax –hereinafter, LIRPF– provides for a tax relief for the geographical mobility of workers, more precisely, the geographical mobility of unemployed who accept a job in a different town of their residence city.

After the amendment of LIRPF, this tax relief continues to be applicable, though the legislative initiative has not resolved some problems in the application of the aforementioned tax relief highlighted by the case law and administrative doctrine on it.

**Keywords:** individual income tax, employment income, tax relief and geographical mobility.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. El gasto deducible por movilidad geográfica: algunas cuestiones generales
- III. Los presupuestos para la deducción del gasto por movilidad geográfica
  - 1. Contribuyente en (situación legal de) desempleo: la problemática de la adquisición de la condición de funcionario de carrera
  - 2. Inscripción (como demandante de empleo) en la correspondiente oficina
  - 3. Aceptación de un puesto de trabajo: la problemática de los empleados fijos discontinuos
  - 4. Traslado de la residencia habitual consecuencia de la aceptación del puesto de trabajo
- IV. Conclusiones

**ABREVIATURAS:** DGT (Dirección General de Tributos), EBEP (Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público), ET (Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores), IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), LGSS (Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social), LGSS/1994 (Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social), LGT (Ley 58/2003, de 17 de noviembre, General Tributaria), LIRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), LIRPF/1998 (Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física), STSJ (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia) y STS (Sentencia del Tribunal Supremo).

## I. INTRODUCCIÓN

Sea como reducción del rendimiento del trabajo neto –art. 20.2 letra b) LIRPF antes de su reforma por la Ley 26/2014<sup>1</sup>– o sea gasto deducible para determinar el mismo –párrafo segundo del vigente art. 19.2 letra f) LIRPF–, lo cierto es que la LIRPF contempla un beneficio fiscal, *lato sensu*, para aquellos trabajadores que, estando previamente *desempleados*, acepten una oferta de trabajo que les obligue a cambiar su municipio de residencia<sup>2</sup>. Por tal razón, a este beneficio fiscal suele denominársele reducción o gasto deducible por *movilidad geográfica*<sup>3</sup>.

El actual gasto deducible por movilidad geográfica, beneficio fiscal modesto ya sea en su cuantía que en el número de contribuyentes que lo aplican<sup>4</sup>, ha adquirido no obstante cierto protagonismo en los últimos tiempos consecuencia de la atención que a su configuración se ha prestado tanto por el *Informe Lagares*<sup>5</sup> como por la última reforma tributaria.

En efecto, más allá de que la reforma tributaria ha supuesto una indiscutible disminución de la cuantía de este beneficio fiscal, en este momento no interesa profundizar en este aspecto del mismo; no, el objeto fundamental de este trabajo radica en evidenciar las no pocas disfunciones de las que conocía la aplicación del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF consecuencia, fundamental, de su deficiente redacción y, también, de la falta de cierta lógica económica a la hora de configurar este beneficio fiscal, disfunciones que, aunque conocidas, sorprendentemente no han sido abordadas a la hora de proponer la reforma de esta disposición y consagrarla *mutatis mutandis* en el párrafo segundo del vigente artículo 19.2 letra f) de la LIRPF.

<sup>1</sup> Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>2</sup> Independientemente de su cuantía o de su aplicación como reducción o como gasto deducible, del beneficio fiscal que ocupa, antes y tras la reforma operada por la Ley 26/2014, podrán valerse los «contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen».

<sup>3</sup> Y se escribe en cursiva porque no debe confundirse la expresión *movilidad geográfica* con que se apellida al beneficio fiscal que ocupa con la idéntica expresión que se emplea para dar título al artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores (ET), precepto que regula la movilidad geográfica de trabajadores, no de personas desempleadas, distinguiendo distintos supuestos de movilidad (traslados vs. desplazamientos, movilidad débil vs. movilidad fuerte, etc.).

<sup>4</sup> Atendiendo a la memoria de beneficios fiscales que acompaña al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015, se observa que son solo 35.396 contribuyentes los que aplican este beneficio fiscal, por un valor total de 13,18 millones de euros, siquiera un 0,1 % del presupuesto total de beneficios fiscales en el IRPF que asciende a 15.216,62 millones de euros. Disponible en: [www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2015/Proyecto/MaestroTomas/PGE-ROM/doc/L\\_15\\_A\\_A2.PDF](http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/Presup/PGE2015/Proyecto/MaestroTomas/PGE-ROM/doc/L_15_A_A2.PDF)

<sup>5</sup> *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Disponible en [www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf](http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf)

Por ello, en las líneas que continúan se tratará de poner de manifiesto, a la luz de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa, las principales dificultades que presenta la deducción del gasto por movilidad geográfica, para finalizar el estudio con alguna breve reflexión acerca de cómo se entiende debiera configurarse este beneficio fiscal que se cree merecen los expatriados interiores.

## II. EL GASTO DEDUCIBLE POR MOVILIDAD GEOGRÁFICA: ALGUNAS CUESTIONES GENERALES

Fue el artículo 25 de la Ley 46/2002, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el precepto que introdujo en la LIRPF/1998 un artículo 46 *quarter* en virtud del cual, y con la finalidad de reducir «la aportación de las rentas salariales a los ingresos públicos respecto a las demás fuentes de renta»<sup>6</sup>, se consagraba *ex novo* una reducción de los rendimientos del trabajo netos por movilidad geográfica, en unos términos que han permanecido prácticamente inalterados hasta el anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF.

En principio, tal y como se reconoce en la exposición de motivos de la Ley 46/2002, esta disposición legal se inspiraba en las modificaciones de la ley reguladora del impuesto que proponía la Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, inspiración que, en esta cuestión, no fue del todo acertada, pues lo cierto es que el artículo 46 *quarter* de la LIRPF/1998 resultante parece que fue una extraña síntesis en un solo beneficio fiscal de dos incentivos distintos que la Comisión aconsejaba adoptar con dos finalidades diversas: de un lado, conseguir una mayor oferta de trabajo promocionando el empleo frente a la percepción de prestaciones sociales y, de otro, lograr una mayor movilidad geográfica de los ya empleados.

En efecto, comenzando por las medidas para conseguir una mayor oferta de trabajo, lo que la Comisión aconsejaba al respecto era un incentivo fiscal dirigido a los desempleados *reales* que, percibiendo prestaciones sociales por tal condición, aceptasen una oferta de trabajo que tuviera una duración de al menos doce meses<sup>7</sup>, y todo ello con una evidente lógica hacendística cual es que la incorporación al mundo laboral de desempleados que estén percibiendo la correspondiente prestación social «resulta doblemente beneficiosa pues, por un lado, satisface las necesidades de empleo del interesado y, por otro, fortalece el sistema público de previsión social, que deja de pagar prestaciones y pasa a convertirse en acreedor de nuevas cotizaciones sociales»<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Motivo tercero de la exposición de motivos de la Ley 46/2002.

<sup>7</sup> Léase en este sentido la página 100 del *Informe de la Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* –en adelante, INFORME REFORMA IRPF 2002–. Disponible en [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Libros\\_blanco/ReformaIRPF.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Libros_blanco/ReformaIRPF.pdf)

<sup>8</sup> En efecto, en su Informe, la Comisión para la reforma del IRPF, tras considerar «aconsejable establecer algún incentivo especial, de carácter temporal para el beneficiario, que de algún modo compense o contrarreste la tendencia a permanecer en situación de desempleo generada por la propia existencia de la ayuda pública», señalaba que el mismo, el incentivo, «debería limitarse a las personas que se encuentren recibiendo la prestación por desempleo, frente a la opción de considerar la totalidad de la población desempleada», que «solo debería concederse a los beneficiarios de pres-

Repárese que, de esta forma, la Comisión no vinculaba este incentivo fiscal a la movilidad geográfica del desempleado consecuencia de la aceptación de la oferta de trabajo, sino a que este, el desempleado, viniera percibiendo prestación por desempleo, circunstancia que pone de manifiesto que el incentivo fiscal propuesto no respondía a la conveniencia de compensar los gastos no deducibles que comporta el traslado de la residencia consecuencia de la aceptación de una oferta de trabajo, sino a la lógica hacendística antes comentada.

En cambio, sí respondía a la precitada conveniencia otra de las medidas que proponía la Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Concretamente, reputando el indiscutible hecho que es que «El traslado del domicilio acarrea siempre importantes gastos para toda familia, gastos que generalmente no tienen la consideración de fiscalmente deducibles en el IRPF ni incluso cuando ese traslado se produce por motivos laborales», la Comisión, con la referida finalidad de lograr una mayor movilidad geográfica de los trabajadores, aconsejaba admitir (limitadamente) la deducibilidad de los gastos en que incurrieran los empleados consecuencia del traslado de su residencia por razones laborales –siempre y cuando tales gastos no hubieran sido ya compensados por el empleador–, deducibilidad que entendía procedente cuando «ese traslado se deba a inequívocas razones laborales»<sup>9</sup>.

Añadía la Comisión al respecto que «para que la deducción de estos gastos pudiera admitirse fiscalmente, el traslado del puesto de trabajo debería exceder de una determinada distancia y suponer, al menos, el cambio de municipio de residencia»<sup>10</sup>.

Más allá de cuáles fueran los límites propuestos por la Comisión a la deducibilidad de los gastos por traslado<sup>11</sup>, lo cierto es que este incentivo fiscal estaba previsto para personas que ya estuviesen ocupadas y que fuesen trasladadas por sus empleadores en el ejercicio de su poder de dirección, mas no para facilitar la movilidad geográfica de personas que estuviesen desempleadas y aceptasen una oferta de trabajo.

Teniendo en cuenta lo anterior, no parece arriesgado afirmar que, en la introducción de la reducción de los rendimientos del trabajo netos por movilidad geográfica en la LIRPF/1998, el

---

taciones por desempleo que aceptasen una oferta de trabajo» y, finalmente, que el incentivo «debería condicionarse a la firma de un contrato fijo o temporal superior a doce meses», debiendo condicionarse su concesión «a que la situación de desempleo se hubiese mantenido durante un periodo mínimo superior a los seis meses, para evitar que algunos individuos empleados optasen por pasar a situación de desempleados para volver a emplearse cobrando la compensación y el salario», de ahí que se haya señalado que se trataba de un incentivo fiscal para desempleados reales (INFORME REFORMA IRPF 2002, págs. 100 y 101).

<sup>9</sup> INFORME REFORMA IRPF 2002, págs. 102 y 103.

<sup>10</sup> INFORME REFORMA IRPF 2002, pág. 103.

<sup>11</sup> En este sentido, como se ha dicho, la Comisión para la reforma del IRPF entendía que este incentivo debería estar supeditado, lógica y fundamentalmente, a la no compensación de estos gastos por el empresario, debiéndose exigir también «la justificación de tales gastos y limitarse a los indispensables para el traslado del contribuyente y de su familia, así como de los muebles y enseres del domicilio familiar, sin exceder en ningún caso de un porcentaje de los ingresos derivados del empleo» (INFORME REFORMA IRPF 2002, pág. 103).

legislador trató de condesar en uno solo beneficio fiscal dos incentivos distintos sugeridos por la Comisión con diversa finalidad.

Así, del primero de los incentivos antes descritos, y coadyuvando al objetivo de mejorar la oferta de trabajo, tomó en su integridad el presupuesto relativo a la necesidad de que sus beneficiarios, para su disfrute, aceptasen una oferta de trabajo y, parcialmente, consideró también el requisito concerniente a la condición de desempleados de las personas llamadas a aplicar el incentivo, sin distinguir entre desempleados que perciban o no la correspondiente prestación social; en cambio, del segundo de los incentivos prendió la necesidad de que se dé un cambio de residencia a otro municipio consecuencia del mencionado presupuesto de aceptación de una oferta de trabajo, necesidad que poco tiene que ver con la finalidad pretendida por Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con este incentivo (compensar los gastos que comporta el traslado de la residencia por movilidad geográfica de los trabajadores en sentido estricto).

Pero si puede resultar extraña la composición que hizo el legislador a la hora de instaurar la reducción de los rendimientos del trabajo netos por movilidad geográfica, lo realmente grave fueron las omisiones en que el mismo incurrió en su redacción, pues, del primero de los incentivos antes descritos, el legislador olvidó los presupuestos de naturaleza temporal en virtud de los cuales el beneficio fiscal que ocupa debería otorgarse solo a desempleados *reales* (*i. e.* aquellos en «situación de desempleo [...] durante un periodo mínimo superior a los seis meses») que aceptaran una oferta de trabajo fijo o temporal de duración superior al año, mientras que del segundo obvió el requisito de orden cuantitativo en virtud del cual el incentivo que se concediera no podría «exceder en ningún caso de un porcentaje de los ingresos derivados del empleo»<sup>12</sup>.

Como se verá en los apartados que siguen, de haberse observado los presupuestos y requisitos referidos en el párrafo anterior se hubieran evitado problemas de los que conoce la aplicación del párrafo segundo del actual artículo 19.2 letra f) de la LIRPF y de su predecesor el anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, habiéndose además asegurado que este beneficio fiscal se empleara con una mayor lógica económica, pues, en la actualidad, puede suceder que recurran al mismo quienes no son desempleados *reales*, sino personas que acceden a esta condición incluso un solo día antes de aceptar una nueva oferta de trabajo, que se valgan del gasto deducible, ahora limitadamente como se verá, personas que aceptan una oferta de trabajo que tiene una duración inferior a los dos años en que se puede aplicar el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, etc.

### III. LOS PRESUPUESTOS PARA LA DEDUCCIÓN DEL GASTO POR MOVILIDAD GEOGRÁFICA

Dicho lo anterior sobre el origen del beneficio fiscal que ocupa y atendiendo a la redacción del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, para la deducción del gasto por movilidad geográfica han de concurrir distintos presupuestos de diversa naturaleza, presupuestos cuya efec-

<sup>12</sup> INFORME REFORMA IRPF 2002, pág. 103.

tiva concurrencia no es todo lo clara que se pudiera desear por dos motivos fundamentalmente, de una parte, porque alguno de los presupuestos a los que se hace referencia descansa en conceptos propios del Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social (condición de desempleado, aceptación de un puesto de trabajo, etc.), lo que obstaculiza su aplicación por quienes no conocen esta rama del ordenamiento y, de otra, porque el precepto está redactado empleando términos que no están suficientemente determinados (exigencia del cambio de residencia a otro municipio, inscripción en la oficina de empleo correspondiente, etc.), oscuridad que dificulta a los operadores saber si concursan o no los requisitos que están referenciados a tales conceptos jurídicamente indeterminados.

Para tratar de superar las dificultades señaladas, se va a analizar separadamente cada uno de los presupuestos exigidos por el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, labor ejecutiva que se realizará a la luz de la escasa jurisprudencia y de la doctrina administrativa emanada respecto a este precepto y, sobre todo, respecto al anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, únicos precedentes de los que se dispone para tratar de solventar los problemas aplicativos referidos.

Por la común redacción del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF y del vigente artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, se entiende que las conclusiones que *ratione temporis* se alcancen en relación con el primero de los preceptos son plenamente aplicables respecto del segundo.

## 1. CONTRIBUYENTE EN (SITUACIÓN LEGAL DE) DESEMPLEO: LA PROBLEMÁTICA DE LA ADQUISICIÓN DE LA CONDICIÓN DE FUNCIONARIO DE CARRERA

En la determinación de su ámbito de aplicación subjetivo, el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF comienza señalando que podrán aplicar el mayor gasto deducible que este precepto comporta aquellos contribuyentes que, cumpliendo con el resto de presupuestos exigidos por la disposición, se encuentren además desempleados.

Pues bien, una de las primeras dificultades que encuentra la aplicación del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF es esa, saber cuándo un contribuyente se encuentra en situación de desempleo o no, pues el concepto de desempleo que se maneja a estos efectos no es un concepto *lato*, sino jurídico<sup>13</sup>, *i. e.* el concepto de desempleo en una acepción *iustlaboralista*.

En este sentido, es el artículo 267.1 de la Ley General de la Seguridad Social (LGSS) la disposición que marca las circunstancias que comportan la situación legal de desempleo –entendida esta *ex art.* 262.1 LGSS como la contingencia en la que se encuentran «quienes, pudiendo y queriendo trabajar, pierdan su empleo o vean reducida su jornada ordinaria de trabajo», y así, señala como

<sup>13</sup> Así lo advirtió la Dirección General de Tributos (DGT) en su Resolución de 6 de agosto de 2007, en respuesta a la Consulta número V1716/2007 (NFC027224), acto en el que el centro directivo, conociendo de una consulta en la que el contribuyente había cesado voluntariamente en su puesto de trabajo, concluyó que «no pudiendo considerar que el consultante ha estado desempleado, en sentido jurídico, este no podrá aplicar la reducción por movilidad geográfica».

tales, los supuestos de extinción de la relación laboral por despido, los casos de expiración del tiempo convenido o realización de la obra o servicio en los contratos de trabajo temporales o, incluso, los distintos escenarios de cese voluntario del trabajador en los supuestos de movilidad geográfica en sentido estricto y de modificación de las condiciones de trabajo previstos en los artículos 40 y 41 del ET.

En cambio, el artículo 267.2 de la LGSS sienta que no estarán en situación legal de desempleo los trabajadores que cesen voluntariamente en su relación laboral, supuestos que representan otro problema aplicativo del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF a la vista ya sea de las diversas consultas planteadas a la Administración tributaria por contribuyentes que pretenden aplicar el beneficio fiscal que ocupa y, sobre todo, a la vista de las dispares contestaciones que esta, la Administración tributaria, da a consultas planteadas en ese sentido.

En efecto, consultando un contribuyente la aplicabilidad del beneficio fiscal que se analiza —el contribuyente había cesado voluntariamente en su puesto trabajo en Asturias el 13 de noviembre de 2006, inscribiéndose al día siguiente como demandante de empleo y aceptando el 20 de ese mismo mes una oferta de trabajo en Zaragoza, donde trasladó su residencia habitual—, la DGT, en un primer momento, entendió acertadamente que este no podía valerse del mismo pues «el trabajador cesó de manera voluntaria en su anterior trabajo» y, por tanto, «no se considerará en situación legal de desempleo» *ex* artículo 208.2.1 de la LGSS/1994 —en la actualidad, art. 267.2 letra a) LGSS—<sup>14</sup>.

Sin embargo, apenas un año después, la DGT, pronunciándose sobre los mismos hechos, consideró en cambio, sin mayores explicaciones, que «en el caso planteado, se entienden cumplidos por el consultante los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción por movilidad geográfica», cambio de criterio que obligó al centro directivo a sustituir la anterior resolución por esta y a eliminar de la misma la referencia a la situación legal de desempleo y al artículo 208 de la LGSS/1994<sup>15</sup>.

Sea como fuera, parece que tras de este cambio de criterio late un cierto (¿y voluntario?) desconocimiento por parte de la Administración tributaria de la diferencia entre los términos *ius-laboralistas* de desempleo y demandante de empleo; así es, el término desempleo, tal y como se ha descrito anteriormente, es utilizado para hacer referencia a esa circunstancia, a la situación legal de desempleo, que es presupuesto habilitante para recibir la correspondiente acción protectora pública, mientras que el término demandante de empleo no describe más, como se verá posteriormente, que una obligación que *ex* artículo 266 letra e) de la LGSS han de observar aquellas personas en situación legal de desempleo para conservar la percepción de las prestaciones.

<sup>14</sup> Resolución de la DGT de 6 de agosto de 2007, en respuesta a la Consulta número V1716/2007 (NFC027224).

<sup>15</sup> Resolución de la DGT de 3 de noviembre de 2008, en respuesta a la Consulta número V2006/2008 (NFC031206). Aunque se abordaba cuestión distinta a la de los ceses voluntarios, llama la atención que la DGT reiteró este proceder y sustituyó dos resoluciones por otras eliminando en las resultantes la referencia a la situación legal de desempleado y al artículo 208 de la LGSS; concretamente, fueron las dos Resoluciones de la DGT de 3 de noviembre de 2008, en respuesta a las Consultas número V2005/2008 (NFC031372) y V2007/2008 (NFC031357), las sustituyeron respectivamente a su Resolución de 19 de octubre de 2007, en respuesta a la Consulta número V2216/2007 (NFC027789), y a su Resolución de 4 de octubre de 2007, en respuesta a la Consulta número V2095/2007 (NFC027888).

O con otras palabras, son perfectamente posibles situaciones en las que, como parecía acontecer en el supuesto planteado, una persona esté inscrita como demandante de empleo –lo que no exige especiales requisitos– sin ostentar la condición de desempleado, pues esta última se otorga a quienes, de manera involuntaria, pierden su trabajo o ven reducida su jornada laboral. En las situaciones descritas, pese al cambio de criterio de la Administración tributaria, lo correcto sería obstar la posibilidad del contribuyente de aplicar el beneficio fiscal que ocupa, ya que no es ni real ni legalmente un desempleado, tal y como exige el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF.

Más allá de la problemática que suponen los ceses voluntarios de los trabajadores en su puesto a efectos de la aplicación del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, otra dificultad de la que conoce este precepto derivada del concepto de desempleado es la relativa a en qué momento los funcionarios de carrera dejan de ser tal –desempleados– y pasan a adquirir la condición de empleados públicos.

Atendiendo a la normativa aplicable<sup>16</sup>, no parece dudoso que la condición de funcionario de carrera no se adquiere con la mera publicación del nombramiento como tal en el Diario Oficial correspondiente, pues para *consolidarse* tal condición se precisa de ulteriores actuaciones, fundamentalmente, y en lo que aquí interesa, la toma de posesión en plazo.

No obstante, la afirmación anterior debe matizarse en algunos aspectos, y así, aunque la jurisprudencia del Tribunal Supremo confirma que «mientras no se cumplan con todas estas exigencias no se adquiere la condición de funcionario y consiguientemente no cabe obtener ninguna de las situaciones propias del mismo»<sup>17</sup>, la publicación del nombramiento en el Diario Oficial correspondiente sí produce ciertos efectos tales como la fijación de la antigüedad o el «escalafonamiento» con arreglo a la puntuación obtenida<sup>18</sup>, mientras que la toma de posesión genera, sustancialmente, el nacimiento

<sup>16</sup> En la actualidad es el artículo 62.1 del Estatuto Básico del Empleado Público (EBEP) la disposición que regula cómo y cuándo se adquiere la condición de funcionario de carrera, señalando en este sentido que «La condición de funcionario de carrera se adquiere por el cumplimiento sucesivo de los siguientes requisitos: a) Superación del proceso selectivo. b) Nombramiento por el órgano o autoridad competente, que será publicado en el Diario Oficial correspondiente. c) Acto de acatamiento de la Constitución y, en su caso, del Estatuto de Autonomía correspondiente y del resto del Ordenamiento Jurídico. d) Toma de posesión dentro del plazo que se establezca».

<sup>17</sup> Haciendo suyo el fundamento de derecho tercero de la resolución de la instancia y aplicando la entonces vigente Ley de Funcionarios Civiles del Estado, sobre la adquisición de la condición de funcionario sienta la STS de 25 de octubre de 1989 que «su art. 36 los requisitos generales para adquirir la condición de funcionarios y que son los siguientes: superación de las pruebas o cursos de selección correspondientes, nombramiento por la autoridad competente, juramento y toma de posesión de tal manera que mientras no se cumplan con todas estas exigencias no se adquiere la condición de funcionario y consiguientemente no cabe obtener ninguna de las situaciones propias del mismo como la de excedencia».

<sup>18</sup> Se recomienda al respecto la lectura del fundamento de derecho cuarto de la STSJ de Navarra de 12 de mayo de 1995, donde el Alto Tribunal realiza una interesante distinción de las consecuencias que producen respectivamente la publicación del nombramiento y la toma de posesión, para concluir en este sentido que «a efectos administrativos, como bien dice la actora, la antigüedad es [...] la del nombramiento, y una vez tomada la posesión se da la consecución de los demás efectos, como económicos, derechos pasivos, trabajo efectivo».

de los derechos y obligaciones de *carácter económico*<sup>19</sup>, sin que en ningún caso tal trámite, la toma de posesión, pueda considerarse como un mero acto de ejecución del nombramiento<sup>20</sup>.

Pues bien, la DGT abordó esta cuestión en un primer momento sin especial profundidad, y así, habiéndole consultado la contribuyente la aplicabilidad del beneficio fiscal que se analiza teniendo en cuenta que estuvo inscrita como demandante de empleo hasta diciembre del 2007 y que, tras aprobar las oposiciones en febrero del 2008, se incorporó a su puesto de trabajo en otro municipio, el centro directivo respondió que:

«la consultante podría aplicar la citada reducción si a la fecha de publicación de su nombramiento en el Boletín Oficial del Estado, como funcionaria de la Administración General del Estado, se encontraba desempleada e inscrita en la Oficina Nacional de Empleo correspondiente, y siempre que además, la aceptación de este puesto de trabajo le haya exigido el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio»<sup>21</sup>.

De esta forma, la DGT parece dar a entender que la condición de funcionario público, incompatible con la situación legal de desempleo, se adquiriría con la publicación del nombramiento como empleado público en el Diario Oficial correspondiente, de modo que se podría aplicar el beneficio fiscal que ocupa si con anterioridad a este momento, a la publicación del nombramiento, se estuviera inscrito como demandante de empleo y se cumplieran con la incorporación posterior a la Administración Pública correspondiente los otros requisitos que exige el mencionado precepto.

Con tal posicionamiento el centro directivo parece querer anticipar el momento en el que se entiende se adquiere la condición de funcionario de carrera, contraviniendo con ello, lo que es más importante, el mandato del artículo 62.1 del EBEP que, como se ha visto, sitúa tal circunstancia en el último acto del procedimiento de adquisición de la condición de funcionario: la toma de posesión.

Si con esta primera expresión la DGT ya mantenía un entendimiento sobre la cuestión poco ajustado a la normativa aplicable, más alejado de la misma puede resultar la ulterior posición que

<sup>19</sup> Así se viene apuntando en el fundamento de derecho primero de la STSJ de Castilla y León de 29 de octubre de 2002, en la que este órgano jurisdiccional, en referencia a la toma de posesión, afirma que «Esto, como acto voluntario de aceptación del nombramiento, determina la eficacia definitiva de este, confiriendo al funcionario la plenitud de derechos y obligaciones integrantes de la relación de servicios. Es también un acto formal, pues ha de plasmarse en una diligencia extendida en su título de funcionario, cuya fecha fija el comienzo para el cómputo de tiempo a efectos de trienios y derechos pasivos. También nacen con la toma de posesión los derechos económicos».

<sup>20</sup> En este sentido, haciendo referencia expresa a la posición mantenida por el profesor GONZÁLEZ NAVARRO acerca del momento de adquisición de la condición de funcionario, el Alto Tribunal se pronuncia sobre la naturaleza jurídica del nombramiento y en el fundamento de derecho tercero de la STS de 30 de junio de 1990 apoya que «La moderna doctrina científica ha dicho que "Con el acto de nombramiento hay que entender terminado el procedimiento de selección. Sin embargo, para que la relación jurídico-funcionarial se perfeccione hace falta todavía un trámite más: la toma de posesión [...]" Aunque la doctrina suele remitir a la figura del acto-condición para explicar el acto de toma de posesión, ... habría quizá que considerarla como acto de ejecución del acto de nombramiento».

<sup>21</sup> Resolución de la DGT de 25 de noviembre de 2008, en respuesta a la Consulta número V2215/2008 (NFC032919).

parecía querer patrocinar sobre el momento de adquisición de la condición de funcionario de carrera y la aplicación del beneficio fiscal que ocupa.

A saber, consultándosele al centro directivo la aplicabilidad del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF a un supuesto en el que la publicación del nombramiento del contribuyente como funcionario de carrera tiene lugar en fecha 6 de mayo de 2010, mientras que su toma de posesión se realiza el día 2 de junio de 2010, inscribiéndose el mismo como demandante de empleo entre una y otra data, la DGT comienza su razonamiento sobre el momento de adquisición de la condición de funcionario trayendo a colación el mandato del transcrito artículo 62.1 del EBEP, tras lo cual sienta, acertadamente, que «Como puede observarse se trata de un proceso que exige el cumplimiento sucesivo de una serie de requisitos para finalmente adquirir la condición de funcionario de carrera», añadiendo en lo que aquí interesa que:

«A los efectos de poder aplicar la reducción por movilidad geográfica la LIRPF exige que el contribuyente se encuentre desempleado e inscrito en la oficina de empleo, circunstancia que debe valorarse antes del inicio de dicho proceso. Por tanto, en el presente caso no podrá aplicar la reducción señalada puesto que la inscripción se produce una vez publicada la relación definitiva de aspirantes aprobados en las pruebas selectivas»<sup>22</sup>.

Ciertamente, de la resolución traída a colación sorprende que la DGT, acompañándose al tenor del artículo 62.1 del EBEP, sitúe el momento de adquisición de la condición de funcionario en el acto de toma de posesión, para, a reglón seguido y a efectos de la aplicación del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, dar a entender sin embargo que la condición de desempleado se vendría a perder, no con la toma de posesión o con la publicación del nombramiento como se decía en la ya vista Resolución de la DGT de 25 de noviembre de 2008 (NFC032919), sino antes, con la sola superación del proceso selectivo.

Obviando el evidente cambio de criterio que esta Resolución de la DGT de 4 de octubre de 2010 (NFC039397) significa en cuanto al momento en que debe verificarse la condición de desempleado a efectos de aplicación del beneficio fiscal que analiza, a lo dicho en el párrafo anterior podría oponerse que una cosa es la adquisición de la condición de funcionario de carrera y otra bien distinta la pérdida de la condición de desempleado, pero lo cierto es que la circunstancia que separa temporalmente una y otra condición se sitúa en el inicio de una prestación de servicios retribuidos<sup>23</sup>, circunstancias que, en relación con los funcionarios y atendiendo a la jurisprudencia transcrita, se da cuando estos toman posesión de sus cargos, viniendo a coincidir en ese momento,

<sup>22</sup> Resolución de la DGT de 4 de octubre de 2010, en respuesta a la Consulta número V2194/2010 (NFC039397).

<sup>23</sup> Aunque las mínimas nociones del sentido común invitan a pensar que alguien deja de estar desempleado cuando comienza a trabajar para obtener con ello sustento, confrontando diversa normativa se alcanzaría idéntica conclusión, pues mientras que el artículo 262.1 de la LGSS considera desempleados a «quienes, pudiendo y queriendo trabajar, pierdan su empleo», se consideran trabajadores o empleados a quienes «presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona» (art. 1.1 ET) y a quienes «desempeñan funciones retribuidas en las Administraciones Públicas al servicio de los intereses generales» (art. 8.1 EBEP).

en coherencia con el mandato del artículo 62.1 del EBEP, la pérdida de la condición de desempleado y la adquisición de la condición de funcionario.

Por lo tanto, y para cerrar ya esta reflexión acerca de cuándo se adquiere la condición de funcionario de carrera y, coherentemente, se pierde la condición de desempleado a efectos de la deducción del gasto por movilidad geográfica, podría concluirse que es el inicio de la prestación de servicios a favor de la Administración Pública –y con ello la percepción de las correspondientes retribuciones– el momento en el cual se pasa a ser empleado público, momento este que, como se ha dicho, arranca con la toma de posesión, marcando tal acto a su vez, a efectos de aplicar el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, el *dies ad quem* para la verificación de que se ostenta la condición de desempleado.

Esta conclusión late tras numerosas resoluciones de la DGT que niegan la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal que ocupa a los funcionarios en prácticas, por considerarse que los mismos, los funcionarios en prácticas, no están desempleados.

En este sentido, debe comenzarse recordando que los funcionarios en prácticas no ostentan la condición de funcionarios de carrera hasta que tomen posesión como tal una vez superado, normalmente, un periodo formativo<sup>24</sup>. En este escenario de separación en el tiempo del inicio de la prestación de servicios retribuida y de la toma de posesión del cargo, la pauta general ofrecida al respecto en el párrafo anterior quiebra, y así, no coincidiendo tales circunstancias en el supuesto de funcionarios en prácticas, a efectos de determinar cuándo estos dejan de ser desempleados se debería atender al hecho del inicio de la prestación de servicios retribuida aunque sea anterior a la toma de posesión, pues, como se dijo, la circunstancia que verdaderamente marca la frontera entre cuándo se está empleado o desempleado no es la toma de posesión del cargo, sino el inicio de la prestación de servicios que, como se acaba de ver, no necesariamente y en todos los casos coincide con la toma de posesión

Teniendo en cuenta lo anterior, la DGT se ha pronunciado en distintas ocasiones sobre la aplicabilidad del beneficio fiscal que ocupa por los funcionarios en prácticas que, tras la finalización del periodo formativo, toman posesión de su cargo en un municipio distinto de aquel donde han desarrollado las prácticas, con el correspondiente traslado de la residencia que pudiera habilitar la aplicación del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF.

Pues bien, la doctrina del centro directivo en este punto sí es clara, y así, habiéndosele consultado en diversas ocasiones sobre la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal que ocupa en supues-

<sup>24</sup> Véase al respecto el fundamento de derecho quinto de la STS de 8 de enero de 2013, resolución jurisdiccional en la que el Alto Tribunal, pronunciándose sobre un supuesto en el que el proceso selectivo preveía, tras la publicación de los aspirantes que superaran la fase de concurso-oposición, el nombramiento de los mismos como funcionarios en prácticas para la realización de un periodo formativo (periodo de prácticas) no selectivo, señala al respecto, en relación con el recurrente que decidió no realizar tal periodo de prácticas, que «la realización del periodo de prácticas, al que el Sr. [...] estaba convocado al igual que el resto de aspirantes, constituye una obligación y no un derecho. Se trata de un requisito más, que debe ser superado por el aspirante para adquirir la condición de funcionario de carrera, conforme a lo dispuesto en el artículo 62.1 a) de la Ley 7/2007».

tos en los que el contribuyente, estando desempleado en la localidad donde desarrolla el periodo formativo tras su nombramiento como funcionario en prácticas, finalmente toma posesión de su cargo en otro municipio distinto, la DGT responde al respecto que:

«en la medida en que el nombramiento de funcionario en prácticas del consultante conlleva la pérdida de la condición de demandante de empleo, la ausencia de dicha condición en la fecha en que empieza a surtir efectos el nombramiento de funcionario de carrera del consultante (que es el que exige el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio), determinará la imposibilidad de aplicar el incremento de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo por cambio de residencia»<sup>25</sup>.

Con todo, para cerrar este epígrafe, se cree que tras la errática interpretación que sostiene la DGT del concepto de desempleado sí se esconde una intención razonable cual es evitar una aplicación en fraude de ley del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, pues, como se ha visto en algunos de los supuestos traídos a colación, los contribuyentes que se valían de este beneficio fiscal no eran desempleo reales, sino personas que, ante la eminencia del inicio de una relación laboral o funcionarial en otro municipio, se inscribían artificioosamente como demandantes de empleo con el objetivo fundamental de adquirir la condición de desempleado y así aplicar la entonces reducción de los rendimientos del trabajo netos por movilidad geográfica.

Siendo razonable tal intención de la Administración tributaria, se estima en cambio que para evitar una aplicación fraudulenta del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, en lugar de forzar la interpretación de los términos con los que se redactó tal precepto, hubiera sido más fácil adoptar la cautela ya comentada que, en este sentido, apuntó la Comisión para la reforma del IRPF, de manera que, entonces, la aplicación del beneficio fiscal que ocupa quedaría condicionada a que «la situación de desempleo se hubiese mantenido durante un periodo mínimo superior a los seis meses»<sup>26</sup>.

## 2. INSCRIPCIÓN (COMO DEMANDANTE DE EMPLEO) EN LA CORRESPONDIENTE OFICINA

Una vez analizado el primero de los presupuestos para la deducción del gasto por movilidad geográfica –que el contribuyente se encuentre en situación legal de desempleo–, el párrafo segun-

<sup>25</sup> Resolución de la DGT de 18 de julio de 2013, en respuesta a la Consulta número V2402/2013 (NFC048696).

En idéntico sentido véanse la Resolución de la DGT de 26 de abril de 2011, en respuesta a la Consulta número V1061/2011 (NFC048696) –relativa igualmente a la no aplicabilidad del art. 20.2 letra b) LIRPF por los funcionarios en prácticas del entonces Ministerio de Economía y Hacienda–, la Resolución de la DGT de 7 de octubre de 2013, en respuesta a la Consulta número V2989/2013 (NFC049240) –relativa a la no aplicabilidad del citado precepto por los funcionarios en prácticas o policías-alumnos del Cuerpo Nacional de Policía– y, por último, la más reciente DGT de 13 de marzo de 2015, en respuesta a la Consulta número V0812/2015 (NFC054175).

<sup>26</sup> INFORME REFORMA IRPF 2002, pág. 101.

do del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF exige además que tal contribuyente esté inscrito como demandante de empleo en la correspondiente oficina, requisito este cuya interpretación por parte de la Administración tributaria se entiende, nuevamente, que no es la más adecuada.

Este presupuesto de la inscripción en la oficina de empleo encuentra su origen en diversos preceptos de la LGSS, disposiciones en virtud de las cuales se viene a imponer, fundamentalmente a quienes puedan resultar beneficiarios de prestaciones por desempleo, la obligación de inscripción como demandantes de empleo «en el servicio público de empleo competente» y el mantenimiento de tal inscripción durante el periodo de percepción de la prestación<sup>27</sup>, so pena de suspensión de su abono<sup>28</sup>.

Más allá de tal suspensión, en lo que aquí interesa, el incumplimiento de las referidas obligaciones de inscripción como demandante de empleo y de mantenimiento de tal inscripción está tipificado como infracción en el orden social, y así, en el artículo 24.4 letra b) del Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social<sup>29</sup> –en adelante, LISOS–, se contempla como infracción leve del solicitante o beneficiario de prestación por desempleo «No cumplir el requisito, exigido para la conservación de la percepción de la prestación, de estar inscrito como demandante de empleo en los términos establecidos en los artículos 209.1 y 215.4 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, salvo causa justificada»<sup>30</sup>.

Curiosamente, a los efectos que se verán, la comisión de esta infracción no comporta *per se* la pérdida completa del derecho a la prestación por desempleo, sanción que solo acaccerà, *ex* artículo 47.1 letra a) de la LISOS, cuando exista reincidencia en la comisión de tal infracción<sup>31</sup>.

<sup>27</sup> Haciendo referencia a los requisitos para el nacimiento del derecho a la percepción de prestaciones por desempleo, el artículo 266 letra e) de la LGSS establece como tal que «Estar inscrito como demandante de empleo en el servicio público de empleo competente», añadiendo en este sentido el artículo 299 letra c) de la LGSS que es obligación tanto de los trabajadores en situación de desempleo como de los solicitantes y beneficiarios de tales prestaciones «Inscribirse como demandante de empleo, mantener la inscripción, suscribir y cumplir las exigencias del compromiso de actividad».

<sup>28</sup> Así lo dispone el párrafo segundo del artículo 268.1 de la LGSS al ordenar que «La inscripción como demandante de empleo deberá mantenerse durante todo el periodo de duración de la prestación como requisito necesario para la conservación de su percepción, suspendiéndose el abono, en caso de incumplirse dicho requisito».

<sup>29</sup> Aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.

<sup>30</sup> Junto a la infracción prevista en el artículo 24.4 letra b) de la LISOS, en el artículo 17.1 letra a) de la LISOS se tipifica como infracción leve de los trabajadores, «no renovar la demanda de empleo en la forma y fechas que se determinen en el documento de renovación de la demanda, salvo causa justificada», infracción que para los no solicitantes ni beneficiarios de prestaciones por desempleo se sanciona, *ex* artículo 47.2 letra a) de la LISOS, «con el cambio de la situación administrativa de su demanda de empleo de la de alta a la de baja».

<sup>31</sup> Véase lo dispuesto al respecto en el artículo 47.1 letra a) de la LISOS: «En el caso de las prestaciones por desempleo de nivel contributivo o asistencial, las infracciones leves tipificadas en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 24 se sancionarán conforme a la siguiente escala: 1.ª infracción. Pérdida de un mes de prestaciones. 2.ª infracción. Pérdida de tres meses de prestaciones. 3.ª infracción. Pérdida de seis meses de prestaciones. 4.ª infracción. Extinción de prestaciones».

Pues bien, atendiendo a lo dicho hasta ahora sobre la inscripción de los desempleados como demandantes de empleo «en el servicio público de empleo competente», resulta sorprendente la interpretación que de esta circunstancia ha hecho la DGT, interpretación en virtud de la cual, y a modo de anticipada conclusión, este centro directivo viene a sostener que la inscripción como demandante de empleo en una determinada oficina equivale a una suerte de confesión del municipio de residencia del obligado tributario a efectos de la aplicación del anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, de forma tal que si este, el obligado tributario, se inscribe en una oficina de empleo, no de la localidad donde venía residiendo, sino del municipio donde se trasladará consecuencia de la aceptación de una oferta de trabajo, se podría considerar entonces que el mismo tenía domicilio con carácter previo en la localidad a la que se desplaza<sup>32</sup>, extremo que obstaría a la aplicación del beneficio fiscal que se viene analizando por no existir movilidad geográfica.

En efecto, consultándose a la DGT la aplicabilidad de la entonces vigente reducción por movilidad geográfica por parte de una contribuyente que, hasta el 31 de agosto de 2006, residía y trabajaba en Galicia y que, en 1 de septiembre de 2006, solicitó su inscripción en una oficina de empleo de Gijón y aceptó un puesto de trabajo en dicho municipio, el centro directivo negó tal posibilidad sosteniendo que:

«conviene recordar que los demandantes de empleo deben dirigirse a la oficina de empleo según el distrito postal de su domicilio, lo cual significa que la consultante tenía un domicilio en Gijón con carácter previo a la aceptación del puesto de trabajo, de manera que [...] el traslado de la residencia de la consultante a Gijón no hubiese constituido una exigencia de la aceptación del puesto de trabajo referido, en cuyo caso, la consultante no tendría derecho a la aplicación de la reducción por movilidad geográfica»<sup>33</sup>.

Resultando indiscutible que, de hecho, los servicios públicos de empleo determinan su competencia atendiendo al código postal del lugar de residencia del desempleado<sup>34</sup>, no deja de ser sorprendente

<sup>32</sup> Aunque se reiterará a continuación, puede extraerse esta conclusión de la Resolución de la DGT de 23 de mayo de 2011, en respuesta a la Consulta número V1300/2011 (NFC041504), en la que el centro directivo sienta con carácter general que «conviene recordar que los demandantes de empleo deben dirigirse a la oficina de empleo según el distrito postal de su domicilio, lo cual significa que la consultante tenía un domicilio en el municipio correspondiente a la oficina de empleo en la que se inscribió como demandante de empleo con carácter previo a la aceptación del puesto de trabajo».

<sup>33</sup> Resolución de la DGT de 3 de noviembre de 2008, en respuesta a la Consulta número V2023/2008 (NFC032843). En idéntico sentido véanse las Resoluciones de la DGT de 20 de marzo de 2009, en respuesta a la Consulta número V0540/2009 (NFC032189), de 2 de febrero de 2012, en respuesta a la Consulta número V0226/2012 (NFC043630) o la mencionada en el pie de página anterior.

<sup>34</sup> Y se dice de hecho pues no se conoce disposición de carácter general que contengan la obligación del desempleado de inscribirse como demandante en una concreta oficina.

En este sentido, en la página web del Servicio Andaluz de Empleo, tras señalarse que «Si deseas incorporarte a la base de datos de personas demandantes de empleo del Servicio Andaluz de Empleo debes acudir a la oficina de empleo que te corresponda», se añade a continuación que «Si realizas la inscripción por primera vez, el sistema pedirá que identifiques tu código postal para asignarte la cita en la oficina que te corresponde» (disponible en [www.juntadeandalucia.es/servicioandaluzdeempleo/web/websae/portal/es/empleo/tramitesDemanda/informacionDemanda/?ticket=nocas](http://www.juntadeandalucia.es/servicioandaluzdeempleo/web/websae/portal/es/empleo/tramitesDemanda/informacionDemanda/?ticket=nocas)).

la interpretación que la DGT patrocina en este sentido, anudando a un defecto (formal) en cuanto al lugar de la inscripción como demandante de empleo una suerte de confesión de la localidad de residencia del desempleado incompatible con la aplicación del beneficio fiscal a la movilidad geográfica. Y se dice que esta interpretación es sorprendente por lo desproporcionado de la misma, pues, en el ámbito social, una conducta incluso más reprochable como sería el no mantenimiento de la inscripción como demandante de empleo no determina *per se* la pérdida de la percepción de la prestación a la que se tiene derecho, lo que sí vendría a acaecer con la deducción del gasto por movilidad geográfica, pues pudiendo tenerse derecho a la misma desde una perspectiva material, la inadecuada observancia de esta formalidad—la inscripción como demandante de empleo en la oficina correspondiente a la localidad de residencia previa del desempleado que se desplaza—privaría a este de la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal que ocupa. Además, ni que decir tiene que la interpretación de la DGT en esta cuestión casaría mal con esa idea de *ventanilla única* de las Administraciones Públicas<sup>35</sup>.

No dudándose que la Administración tributaria interpreta tan rigurosamente este presupuesto para evitar una aplicación fraudulenta del beneficio fiscal que ocupa, se cree sin embargo que ello no sería necesario si, como dicho en el cierre del epígrafe anterior, se hubiera introducido en el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF la ya referida cautela de condicionar el disfrute de este precepto a que «la situación de desempleo se hubiese mantenido durante un periodo mínimo superior a los seis meses», pues de haber sido esto así resultaría irrelevante en qué oficina se hubiera inscrito el desempleado *real* como demandante de empleo, evitándose de este modo esas inscripciones *express* que repentina y erróneamente protagonizan ciertos contribuyentes para, en los días siguientes, iniciar una relación laboral o funcional.

Finalmente, para cerrar este epígrafe relativo a la inscripción del desempleado como demandante de empleo, debe hacerse mención a una problemática menor al respecto cual es la relativa al no mantenimiento de tal inscripción.

Así es, sentado anteriormente que los desempleados, con carácter general, están obligados a inscribirse y mantener su inscripción como demandantes de empleo, el mantenimiento de la misma, de la inscripción, se verifica mediante una ulterior obligación de renovación de la demanda de empleo<sup>36</sup>, obligación cuyo incumplimiento, como se ha visto, es constitutivo de infracción cuya

<sup>35</sup> Recuérdese que el artículo 3.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece como principio general que «Cada una de las Administraciones públicas actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única».

<sup>36</sup> En este sentido, sentado en el artículo 299 letra d) de la LGSS que es obligación de los desempleados «Renovar la demanda de empleo en la forma y fechas en que se determine en el documento de renovación de la demanda», la vinculación entre la efectividad de la condición de demandante de empleo y la renovación de la demanda se deduce del artículo 41.1 del Texto Refundido de la Ley de Empleo, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2015, de 23 de octubre, precepto que viene a disponer en este sentido que los desempleados «deberán inscribirse y mantener la inscripción como demandantes de empleo en el servicio público de empleo, lo que implicará la suscripción ante el mismo del compromiso de actividad, y deberán cumplir las exigencias de dicho compromiso, que quedarán recogidas en el documento de renovación de la demanda».

sanción comporta *grosso modo* que la demanda de empleo pase a estar en situación de baja y, con ello, la pérdida de la condición de demandante de empleo por no mantenimiento de la inscripción.

Pues bien, este entendimiento de la cuestión de la no renovación de la demanda de empleo ha sido acogido por la Administración tributaria, y así, consultándosele la aplicabilidad de la entonces vigente reducción por movilidad geográfica por una contribuyente que fue nombrada funcionaria en prácticas en fecha 18 de enero de 2008 y que no procedió previamente a renovar su demanda de empleo en fecha 2 de enero de 2008 tal y como correspondía, la DGT, tras reiterar la obligación que impone el artículo 231.1 letra d) de la LGSS/1994 –en la actualidad, art. 299 letra d) LGSS– sobre la renovación de la demanda, concluye que no es posible la aplicación de la reducción ya que:

«En la medida en que la falta de renovación de la tarjeta de desempleo en el plazo establecido conlleva dejar sin efecto la inscripción como demandante de empleo, de manera que no figure inscrita en la correspondiente oficina de empleo como tal en la fecha en que empieza a surtir efectos su nombramiento de funcionaria en prácticas, determinará la imposibilidad de aplicar el incremento de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo por cambio de residencia»<sup>37</sup>.

Con todo, a diferencia de lo que sucedía en los supuestos de inscripción como demandante de empleo en oficina distinta al «servicio público de empleo competente», en los casos que ocupan de no renovación de la demanda de empleo sí que existe algo más que un mero defecto formal, pues con el incumplimiento de la obligación de renovación, de acuerdo con la normativa social expuesta, se pierde la condición de demandante de empleo y con ello, tal y como acertadamente concluye la Administración tributaria, la posibilidad de aplicar la reducción por movilidad geográfica, *mutatis mutandis*, la posibilidad de deducir el equivalente gasto.

### 3. ACEPTACIÓN DE UN PUESTO DE TRABAJO: LA PROBLEMÁTICA DE LOS EMPLEADOS FIJOS DISCONTINUOS

Junto a los presupuestos ya analizados para la deducción del gasto por movilidad geográfica, en el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF se contempla para tal otro requisito cual es que los desempleados correctamente inscritos como demandantes de empleo «acepten un puesto de trabajo», requisito cuya redacción va a generar algunos inconvenientes de índole económica y jurídica en la aplicación de este beneficio fiscal.

En efecto, en cuanto se refiere a la lógica hacendística de este beneficio fiscal, ya se dijo que, en el origen del mismo, el Informe para la reforma del IRPF del año 2002 sugería que este incentivo

<sup>37</sup> Resolución de la DGT de 2 de julio de 2009, en respuesta a la Consulta número V1585/2009 (NFC034648).

«debería condicionarse a la firma de un contrato fijo o temporal superior a doce meses» y que, además, no debería «exceder en ningún caso de un porcentaje de los ingresos derivados del empleo».

Pese a lo anterior, ninguna de estas sugerencias fue acogida por el legislador que, con la redacción dada a esta disposición ya en su origen, permite la deducción del actual gasto por movilidad geográfica sea cual sea la duración del empleo que se acepte siempre que este, el nuevo empleo, comporte el traslado de la residencia habitual.

Así es, tras señalar que la aplicación del beneficio fiscal que ocupa está condicionada al cambio de residencia del contribuyente a un nuevo municipio –municipio que no tiene por qué ser aquel en que esté situado el puesto de trabajo que acepta–, la DGT, en numerosas resoluciones emanadas en relación con el anterior artículo 20.2 letra b) de la LIRPF, ha confirmado que «Tampoco limita la norma la aplicación de esta reducción a la duración del contrato de trabajo»<sup>38</sup>, circunstancia que, puesta en relación con el hecho de que el gasto por movilidad geográfica se deduce «en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente», desemboca en la posibilidad de que el contribuyente pueda aplicar este beneficio fiscal en periodos impositivos en los cuales no reúne los presupuestos exigidos para tal por el artículo 19.2 letra f) de la LIRPF.

En este sentido se ha pronunciado la Administración tributaria, y así, consultándosele la aplicabilidad de la reducción por movilidad geográfica por un contribuyente residente en Granada hasta fecha 10 de noviembre de 2014 y que, tras aceptar un puesto de trabajo que comporta el traslado de su residencia a otra provincia, en el mes de junio de 2015, una vez finalizado el contrato de trabajo, vuelve a residir en Granada, la DGT ha señalado que:

«Cumpliéndose los requisitos anteriormente expuestos será de aplicación la reducción por movilidad geográfica en el periodo impositivo 2014, que es en el que se produjo el cambio de residencia como consecuencia de la aceptación del nuevo puesto de trabajo, y en el siguiente»<sup>39</sup>.

Igualmente, si nos atenemos exclusivamente a la literalidad de la redacción dada al párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, sucede que este precepto vendría permitiendo la plena deducción del gasto por movilidad geográfica sea cual sea el montante del rendimiento del trabajo que el nuevo empleo genere, pues aunque este rendimiento pudiese resultar menor que la cuantía del beneficio fiscal que ocupa, podría deducirse el gasto respecto de otros rendimientos del trabajo que el contribuyente hubiera percibido por otros empleos en relación con los cuales no concurren los presupuestos exigidos por el precepto que se analiza.

<sup>38</sup> Puede encontrarse esta afirmación en distintas resoluciones de la DGT emanadas en los últimos años, a título de ejemplo las Resoluciones de 16 de junio de 2006, en respuesta a la Consulta número V1147/2006 (NFC022914), de 7 de octubre de 2013, en respuesta a la Consulta número V2988/2013 (NFC049239), de 13 de marzo de 2015, en respuesta a la Consulta número V0812/2015 (NFC054175), etc.

<sup>39</sup> Resolución de la DGT de 13 de marzo de 2015, en respuesta a la Consulta número V0810/2015 (NFC054120).

La anterior afirmación es posible deducirla del parecer de la Administración tributaria, pues, consultándosele la posibilidad de aplicar la reducción por movilidad geográfica por un contribuyente residente en Pontevedra que, en fecha 12 de noviembre de 2004, aceptó un puesto de trabajo en Madrid a cuya finalización, en fecha 31 de agosto de 2005, regresa a Pontevedra donde encuentra otro empleo, la DGT autoriza en este caso la aplicación de la reducción en ambos periodos impositivos sin distinguir a estos efectos el origen de los rendimientos del trabajo que obtiene el contribuyente, señalando al respecto que la reducción «se aplicaría en los ejercicios 2004 y 2005 aun cuando la consultante, una vez finalizado el contrato de trabajo vuelva al municipio inicial»<sup>40</sup>.

Para poner fin a tal circunstancia ha sido necesario reformar recientemente el Reglamento del IRPF<sup>41</sup> (en adelante, RIRPF), y así, mediante modificación del artículo 11.2 del RIRPF<sup>42</sup>, pasa esta disposición a ordenar que «A efectos de la aplicación del límite previsto en el último párrafo de la letra f) del artículo 19.2 de la ley del impuesto, cuando el contribuyente obtenga en el mismo periodo impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible de los previstos en el segundo y tercer párrafo de dicha letra f) y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuirá exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar», o con otras palabras, que el rendimiento del trabajo íntegro del que puede deducirse el mayor gasto por movilidad geográfica es exclusivamente aquel que derive de las rentas obtenidas por el empleo cuya aceptación determina el cambio de residencia, sin poder considerarse, a estos efectos, otros rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente por otro empleo en relación con el cual no concurren los presupuestos exigidos por el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF.

Aunque con esta (plausible) reforma del RIRPF se obsta la no deseable posibilidad de deducir el mayor gasto que ocupa respecto a rendimientos del trabajo obtenidos sin mediar movilidad geográfica, nos preguntamos si con la modificación del artículo 11.2 del RIRPF no está incurriendo en un exceso el texto reglamentario, pues cuando el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF se remite al texto reglamentario lo hace para que este fije cómo debe ser el traslado –y así sucede con el art. 11.1 RIRPF–, no para que el RIRPF determine la cuantía del beneficio fiscal o, mucho menos aún, para que este limite cuáles son los rendimientos del trabajo íntegros sobre los que aplicar el mayor gasto deducible, aspecto específica y plenamente regulado en el párrafo cuarto del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, disposición que, sin contemplar remisión alguna al texto reglamentario, señala en este sentido que «Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado».

<sup>40</sup> Resolución de la DGT de 11 de julio de 2006, en respuesta a la Consulta número V1444/2006 (NFC023222).

<sup>41</sup> Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>42</sup> Precepto reformado por el artículo Uno.Tres del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...

Una vez vistos los inconvenientes que desde un punto de vista hacendístico genera la expresión desempleados que «acepten un puesto de trabajo», para finalizar con este apartado debe señalarse que este pasaje del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF provoca también cierto malentendido de índole jurídico en cuanto a la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal que ocupa por parte de los trabajadores fijos discontinuos.

Sin profundizar en el régimen jurídico-laboral de esta modalidad de contrato de trabajo regulada en el artículo 16 del ET, siguiendo la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo al respecto «existe un contrato fijo de carácter discontinuo "cuando, con independencia de la continuidad de la actividad de la empresa, se produce una necesidad de trabajo de carácter intermitente o cíclico, es decir, en intervalos temporales separados pero reiterados en el tiempo y dotados de una cierta homogeneidad"», caracterización del contrato de trabajo fijo discontinuo con la que se pretende diferenciar los supuestos en que procede esta modalidad de contrato frente a aquellos otros supuestos en los que es posible concertar un contrato de trabajo eventual por circunstancias del mercado *ex* artículo 15.1 letra b) del ET, el cual queda limitado a «cuando "la necesidad de trabajo es, en principio, imprevisible y queda fuera de cualquier ciclo de reiteración regular"»<sup>43</sup>.

El carácter cíclico, lo reiterado en el tiempo de la necesidad de trabajo que legitima el contrato fijo discontinuo, determina que los empleados vinculados bajo esta modalidad contractual deban ser llamados para prestar sus servicios<sup>44</sup>, llamamientos que no suponen la aceptación de un nuevo puesto de trabajo pues, durante los denominados periodos de inactividad, el empleado sigue vinculado a la empresa<sup>45</sup>... aun pudiendo ostentar la situación legal de desempleado<sup>46</sup> y percibir, por tanto, la correspondiente prestación social.

De esta forma, no es de extrañar que la Administración tributaria niegue acertadamente la aplicación del beneficio fiscal que ocupa en los supuestos en los que los sucesivos llamamientos del trabajador fijo discontinuo determinen el traslado de su residencia habitual, pues en tales casos no se acepta un nuevo puesto de trabajo, sino que, empleando la terminología de la DGT,

<sup>43</sup> Fundamento de derecho segundo de la STS de 28 de noviembre de 2011 (NSJ044133), que reitera la doctrina del Alto Tribunal en este punto recogida en sentencias anteriores que se citan.

<sup>44</sup> Léase en este sentido el artículo 16.2 del ET: «Los trabajadores fijos-discontinuos serán llamados en el orden y la forma que se determine en los respectivos convenios colectivos, pudiendo el trabajador, en caso de incumplimiento, reclamar en procedimiento de despido ante la jurisdicción social, iniciándose el plazo para ello desde el momento en que tuviese conocimiento de la falta de convocatoria».

<sup>45</sup> Así se deduce del fundamento de derecho segundo de la STS de 29 de septiembre de 2004 (NSJ015653), en el que la Sala de lo Social del Alto Tribunal sienta al respecto que «No hay duda, por tanto, de que esta situación de inactividad entre campañas o temporadas constituye una situación de desempleo protegida, pues hay desocupación, aunque técnicamente no hay pérdida de un empleo preexistente».

<sup>46</sup> Dispone el artículo 267.1 letra d) de la LGSS al respecto que «Se encontrarán en situación legal de desempleo los trabajadores que estén incluidos en alguno de los siguientes supuestos [...] Durante los periodos de inactividad productiva de los trabajadores fijos discontinuos».

se asiste a la reanudación periódica de la actividad que justifica el contrato de trabajo fijo discontinuo; o en palabras de este centro directivo:

«al tratarse de un puesto de trabajo de carácter fijo discontinuo, la reanudación periódica del mismo por el consultante con posterioridad a la aceptación de dicho puesto de trabajo no implica la aceptación por aquel de un nuevo puesto de trabajo en el sentido establecido en el artículo 20.2 b) de la LIRPF, sino que constituye la simple reanudación de su actividad, la cual no generará el derecho a la aplicación de la reducción por movilidad geográfica»<sup>47</sup>.

#### 4. TRASLADO DE LA RESIDENCIA HABITUAL CONSECUENCIA DE LA ACEPTACIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO

Examinados los anteriores presupuestos para la deducción del gasto por movilidad geográfica, la aplicación de este beneficio fiscal exige la concurrencia de un último requisito cual es que el desempleado acepte un puesto de trabajo «que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio».

Atendiendo a la doctrina administrativa, no genera especiales dudas cuál puede ser el municipio al que el desempleado debe trasladar su residencia para poder aplicar el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, siendo numerosas las resoluciones de la DGT, emanadas en relación con la reducción por movilidad geográfica, las que han venido a sentar que esta:

«queda condicionada a que efectivamente se haya producido el cambio de residencia del contribuyente a un nuevo municipio, distinto al de su residencia habitual, sin que este municipio tenga que ser, necesariamente, aquel en que esté situado el puesto de trabajo que se acepta»<sup>48</sup>.

Lógicamente, en todo caso, el traslado de la residencia a un nuevo municipio encuentra como límite que el contribuyente no pierda con tal desplazamiento la condición de residente fiscal en España<sup>49</sup>.

<sup>47</sup> Resolución de la DGT de 13 de marzo de 2015, en respuesta a la Consulta número V0822/2015 (NFC054486). En idéntico sentido, véanse las Resoluciones de la DGT de 21 de septiembre de 2010, en respuesta a la Consulta número V2078/2010 (NFC039298) y de 26 de abril de 2013, en respuesta a la Consulta número V1484/2013 (NFC047775).

<sup>48</sup> Resolución de la DGT de 16 de junio de 2006, en respuesta a la Consulta número V1147/2006 (NFC022914). En idéntico sentido pueden verse más de una veintena de resoluciones hasta la más reciente Resolución de la DGT de 13 de marzo de 2015, en respuesta a la Consulta número V0827/2015 (NFC054184).

<sup>49</sup> Así se hace ver en la Resolución de la DGT de 17 de noviembre de 2009, en respuesta a la Consulta número V2527/2009 (NFC036838) en la que el centro directivo advierte de que «cabe recordar que si como consecuencia del traslado de la residencia habitual del consultante [...] este último perdiese la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la

En este sentido, resoluciones de la Administración tributaria y de algunos Tribunales Superiores de Justicia dan o quitan relevancia a otras circunstancias que podrían considerarse demostrativas del traslado de la residencia a un nuevo municipio, y así, a título de ejemplo, señalan que:

- El empadronamiento en el nuevo municipio ni es exigible<sup>50</sup> ni es suficiente<sup>51</sup> *per se* para acreditar el traslado de la residencia a otra localidad.
- El cambio o el mantenimiento del domicilio fiscal en un municipio determinado tampoco basta para acreditar el traslado de la residencia<sup>52</sup>.
- La expedición de un documento de identidad haciendo constar domicilio en la localidad de destino, o los recibos de domiciliaciones en una cuenta bancaria en una sucursal en tal localidad, son hechos que pueden resultar acreditativos del traslado de la residencia<sup>53</sup>.
- Pernoctar unos días en un hotel en el municipio de destino justo tras el traslado y no arrendar una vivienda en tal municipio sino pasadas unas semanas son circunstancias que, por sí solas, no legitiman a la Administración tributaria para considerar que el empleo aceptado no implica cambio de residencia desde la fecha del traslado<sup>54</sup>.

---

Renta de las Personas Físicas, la reducción por movilidad geográfica no sería de aplicación en los periodos impositivos en los que el consultante no tuviese dicha condición».

- <sup>50</sup> Véase lo dispuesto en el fundamento de derecho tercero de la STSJ de Extremadura de 12 de marzo de 2009 al respecto: «Tanto la Ley como el Reglamento en los artículos 53 y 47, respectivamente, exigen que se produzca un traslado de la residencia habitual del contribuyente a un nuevo municipio [...] sin que el precepto exija necesariamente que el contribuyente tenga que empadronarse en el nuevo municipio». En términos similares léase el fundamento de derecho tercero de la STSJ de Extremadura de 29 de abril de 2010 (NFJ039080).
- <sup>51</sup> En la Resolución de la DGT de 3 de noviembre de 2008, en respuesta a la Consulta número V2023/2008 (NFC032843), se señala que «el simple empadronamiento no se considera por sí solo elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad», afirmación que constituye doctrina administrativa que se reitera, entre otras muchas, en Resoluciones de la DGT de 17 de junio de 2013, en respuesta a la Consulta número V2028/2013 (NFC048291), de 13 de marzo de 2015, en respuesta a la Consulta número V0822/2015 (NFC054486), etc.
- <sup>52</sup> En las resoluciones citadas en el pie de página anterior se completa la doctrina administrativa al respecto añadiendo sobre qué elementos son suficientes para acreditar la residencia que «tampoco lo es el hecho de trasladar o mantener el domicilio fiscal en lugar determinado».
- <sup>53</sup> Discutiendo la Administración tributaria que la declaración jurada de un familiar pueda (objetivamente) servir de prueba del traslado de la residencia, sobre la idoneidad para tal de los mencionados documentos se advierte en el fundamento de derecho tercero de la STSJ de Galicia de 29 de mayo de 2013 (NFJ055412) de que «Y si el vínculo familiar que le une con la autora de este testimonio pudiera restar objetividad a esta prueba, los demás documentos aportados por el recurrente corroboran la realidad del traslado discutido».
- <sup>54</sup> Léase en este sentido el fundamento de derecho tercero de la STSJ de La Rioja de 23 de diciembre de 2010 (NFJ042233), donde se afirma que a estos efectos «Lo determinante no es el cambio de residencia sin más, sino la aceptación de un empleo que requiere cambio de residencia, para lo que es inoperante que, al inicio de la prestación de servicios, se aloje provisionalmente en un establecimiento hotelero en lugar de en una vivienda».

- Convivir unos días con unos familiares en la localidad de destino hasta encontrar vivienda adecuada en la misma –extremo que se acredita mediante declaración jurada de los familiares– es igualmente una circunstancia que tampoco legitima a la Administración tributaria para considerar que el empleo aceptado no implica cambio de residencia desde la fecha del traslado<sup>55</sup>.

Una vez hechas las anteriores puntualizaciones acerca de a qué municipio debe trasladarse la residencia para poder aplicar el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, mucho más relevante resulta la cuestión de cuándo se entiende exigible tal traslado de residencia requerido por el mencionado precepto, cuestión para cuya resolución es de conveniente consulta, por la razón que se dirá, la doctrina y jurisprudencia social emanada en relación con supuestos de movilidad geográfica regulada en el artículo 40 del ET.

Sin ánimo de profundizar en los distintos escenarios que pueden presentarse en la dinámica de la relación laboral, resumen del referido artículo 40 del ET es que existe movilidad geográfica cuando se produzca «el cambio de lugar de trabajo distinto del inicialmente pactado contractualmente», diferenciándose a estos efectos entre lo que se denomina movilidad geográfica *débil* –que se da cuando el cambio de lugar de trabajo no comporta cambio de residencia<sup>56</sup>– y movilidad geográfica *fuerte* –que existe cuando la modificación de esta condición de trabajo sí implica cambio de residencia–. Solo a estos últimos supuestos, dentro de los cuales deben distinguirse los traslados de los desplazamientos temporales, son de aplicación las garantías previstas en el artículo 40 del ET<sup>57</sup>.

Así, atendiendo a lo expuesto en el párrafo anterior, la frontera entre la movilidad geográfica fuerte y la movilidad geográfica débil radica en el hecho de que el cambio del lugar de

<sup>55</sup> Así se deduce del fundamento de derecho segundo de la STSJ de Galicia de 11 de julio de 2011, en el que el alto tribunal gallego, tras apelar a que las normas sean interpretadas teniendo en cuenta la realidad del momento, señala en este sentido que «resulta plenamente admisible que unha persoa con familiares nunha cidade conviva con eles durante un tempo ata atopar un piso en condicións, e esto resulta acreditado coa declaración xurada de Dº Adriano [...] a proba é suficiente e acredita o traslado da residencia cotián como consecuencia da aceptación do posto do traballo». Véase también el fundamento de derecho tercero de la STSJ de Galicia de 29 de mayo de 2013 (NFJ055412).

<sup>56</sup> Este tipo de cambio de lugar de trabajo cae dentro del poder de dirección y del *ius variandi* del empresario y, por tanto, no requiere de especiales presupuestos para su adopción ni genera derecho a la percepción de indemnizaciones. Así lo expresa la Sala de lo Social del Alto Tribunal que, resolviendo el pertinente recurso de casación para la unificación de la doctrina, en relación con estos cambios de lugar de trabajo sentó en su fundamento de derecho tercero de la STS de 26 de abril de 2006 (NSJ020809) que «es lo cierto que, en cualquier caso, quedan excluidos del art. 40 ET y deben ser incardinados en la esfera del *ius variandi* del empresario» (en el mismo sentido, considerando tales supuestos como expresión del poder de dirección, también la STS 19/12/02 –rec. 3369/01–) [...] Es más, para tales supuestos la doctrina unificada incluso ha mantenido –aunque la cuestión no sea pacífica en doctrina– que los supuestos de movilidad geográfica "débil", sin cambio de residencia, ni tan siquiera pueden dar lugar a indemnización o compensación que no tenga origen en pacto colectivo o individual». Se reitera este planteamiento en las SSTs de 27 de noviembre de 2007 y de 9 de febrero de 2010 (NSJ032956).

<sup>57</sup> TOSCANI GIMÉNEZ, D.: *La movilidad geográfica y funcional y la reducción de jornada tras la reforma laboral de 2012*, Bomarzo, Albacete, 2012, págs. 29, 34 y 35.

trabajo ordenado por el empresario exija o no cambio de residencia, exigencia esta que, por su similitud con la contenida en el mandato del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, legitima para trasladar al ámbito tributario las conclusiones alcanzadas al respecto por los *iuslaboralistas*.

Pues bien, siguiendo a TOSCANI GIMÉNEZ, apunta este autor que el artículo 40 del ET «no precisa a partir de cuántos kilómetros se considera que es presumible un cambio de residencia», necesidad de cambiar de residencia que, en todo caso, no es definida ni por el trabajador ni por el empresario, sino que «ha de ser objetiva y no subjetiva, esto es, derivada de preferencias personales». Teniendo en cuenta lo anterior, y ofreciendo un amplio elenco de decisiones jurisprudenciales al respecto, concluye este autor que la aplicación del artículo 40 del ET, y por tanto la consideración de un cambio de lugar de trabajo como supuesto de movilidad geográfica fuerte, ha de ser analizado caso a caso, atendiendo, además de a la distancia entre el lugar de residencia y el lugar de trabajo, a otras circunstancias como los medios de transporte existentes entre ambas localizaciones, la facilidad o dificultad de las comunicaciones entre tales ubicaciones, etc.<sup>58</sup>

Además de las circunstancias anteriores relativas a la distancia, a los medios de transporte, etc., la jurisprudencia ha puesto de manifiesto que, a estos efectos, deben tenerse en cuenta también otras variables, y así, a título de ejemplo, se cita como tal la relación entre el salario a percibir y los costes que supondrían los desplazamientos diarios al nuevo lugar de entenderse no necesario el cambio de residencia<sup>59</sup>.

Teniendo en cuenta todo lo dicho, podría concluirse que la exigencia del traslado de residencia contemplada en el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF es una circunstancia cuya concurrencia debe analizarse caso a caso, atendiendo a los distintos criterios objetivos expuestos (distancia entre el municipio de residencia originaria y el de residencia tras el traslado, los medios de transporte existentes entre ambas localidades, los costes de los desplazamientos entre estas ubicaciones en relación con el salario que se pasa a percibir, etc.) y no a las preferencias del contribuyente o de la Administración tributaria, sin olvidar, además, los más numerosos pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales al respecto evacuados en relación con los distintos escenarios de movilidad geográfica regulados por el artículo 40 del ET.

<sup>58</sup> TOSCANI GIMÉNEZ, D.: *La movilidad geográfica y funcional y la reducción de jornada tras la reforma laboral de 2012*, cit., pág. 35.

<sup>59</sup> En este sentido, pronunciándose sobre el supuesto de un contribuyente residente en Vigo que, consecuencia de aceptar un puesto de trabajo, trasladó su residencia a otro municipio sito a 167 kilómetros de distancia, existiendo entre ambas localidades, además de una carretera convencional, una autopista de peaje, el Alto Tribunal gallego contestó el parecer de la Administración tributaria contrario a considerar necesario en este caso el traslado de la residencia, señalando en el fundamento de derecho tercero de su STSJ de Galicia de 29 de mayo de 2013 (NFJ055412) como justificación de su decisión que «si el desplazamiento se hace por autopista implica un coste económico mucho mayor, que además en el caso nos ocupa resultaría desproporcionado al salario base según subvención que le correspondía percibir al actor por los servicios prestados».

## IV. CONCLUSIONES

Una vez analizado el origen del actual gasto deducible por movilidad geográfica y examinados los distintos requisitos que han de concurrir para poder aplicar el párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF, las últimas líneas de este trabajo se dedican a ofrecer unas breves conclusiones acerca de este beneficio fiscal:

- PRIMERA. Por las razones apuntadas, el actual gasto deducible por movilidad geográfica, así como su predecesora reducción, son beneficios fiscales no correctamente configurados desde una perspectiva hacendística y jurídica.

Por ello, sería conveniente reformar el contenido del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF al menos en un sentido, circunscribiendo su aplicación a los que hemos denominados desempleados *reales*. Y por otra parte, resultaba igualmente conveniente modificar el beneficio fiscal que ocupa vinculando la cuantía del mayor gasto deducible a los ingresos que derivan del puesto de trabajo que acepta el contribuyente y que comporta el traslado de su residencia, mas no de la forma en que se ha hecho, mediante una reforma del artículo 11.2 del RIRPF acertada materialmente pero que, a primera vista, parece hacer incurrir a esta norma en un exceso reglamentario.

- SEGUNDA. El uso en la redacción del párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF de diversos conceptos *iuslaboralistas* dificulta la aplicación del gasto deducible por movilidad geográfica.

Quiere decirse, en la configuración de los presupuestos que deben concurrir para aplicar el beneficio fiscal se recurre a voces como desempleado, demandante de empleo, aceptación de un puesto de trabajo, etc., cuya correcta integración exige conocimientos, fundamentalmente, de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social; esta exigencia provoca dudas en los contribuyentes y, en ocasiones, en la Administración tributaria acerca de en qué supuestos (¿cuál es la correcta oficina para la inscripción como demandante de empleo?, ¿qué desplazamientos exigen el traslado de la residencia?) o qué personas (¿los funcionarios en prácticas?, ¿los trabajadores fijos discontinuos?) pueden aplicar el referido párrafo segundo del artículo 19.2 letra f) de la LIRPF.

Para evitar esta incertidumbre en la deducción del gasto por movilidad geográfica, más allá de las reformas comentadas en la conclusión anterior, sería conveniente que el legislador definiese con mayor precisión los términos que emplea en la redacción de la norma, máxime cuando los mismos provienen de una rama del ordenamiento jurídico cuyos principios rectores difieren sustancialmente de aquellos que informan al Derecho Tributario.