

La reducción por trabajo activo en el IRPF. A propósito de los criterios hermenéuticos para interpretar los beneficios fiscales

Análisis de las [SSTS de 20 de octubre de 2020, rec. núm. 373/2018](#), y [22 de octubre de 2020, rec. núm. 976/2019](#), respectivamente

Isidoro Martín Dégano

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
UNED

Extracto

La reducción del impuesto sobre la renta de las personas físicas por trabajo activo para personas con discapacidad no requiere de una cierta habitualidad por lo que basta con trabajar unas pocas horas al año. También se aplica a quien tenga reconocida una incapacidad laboral transitoria.

1. Supuesto de hecho

El Tribunal Supremo (TS) se ha pronunciado recientemente sobre la reducción por trabajo activo para personas con discapacidad en dos sentencias que afrontan supuestos de hecho diferentes. La reducción sobre los rendimientos netos del trabajo se reguló, en su momento, en el artículo 20.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y en la actualidad está prevista en el artículo 19.2, pero como gasto deducible de los rendimientos íntegros del trabajo.

En el primer supuesto, una persona con discapacidad trabajó a tiempo parcial, como ayudante de cocina en un bar, una o dos semanas anuales (menos de 20 horas) durante tres años consecutivos percibiendo un salario en torno a los 300 euros en cada uno. Por este motivo, el contribuyente entendió que se podía aplicar el citado beneficio fiscal. Sin embargo, tras una comprobación la oficina gestora procedió a la regularización basándose en el escaso tiempo trabajado. Según el criterio administrativo, la reducción requiere de cierta habitualidad en el trabajo. No conforme, el contribuyente interpuso las correspondientes reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, con sede en Málaga, que fueron desestimadas (Resolución 299/2014, de 7 de febrero, y Resoluciones 615/2016 y 665/2016, de 3 de junio). Lo mismo ocurrió con el recurso ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (Sentencia 1590/2017, de 31 de julio, rec. núm. 299/2014 –NFJ079406–).

En el segundo supuesto, un trabajador estuvo los tres primeros meses del año de baja por incapacidad laboral transitoria pasando, a partir del 2 de abril, a la situación de incapacidad permanente absoluta tras una resolución del Instituto Nacional de la Seguridad Social. Esta última situación se mantuvo, al menos, hasta el 31 de diciembre. El contribuyente se aplicó en su autoliquidación el beneficio fiscal que estamos comentando. Sin embargo, la Administración en una comprobación limitada procedió a la regularización por estimar que no era propiamente un trabajador por cuenta ajena dada su incapacidad laboral. Instada sin éxito la reclamación ante el TEAR de Valencia (Resolución de 26 de junio de 2015), el contribuyente recurrió ante el TSJ de la Comunidad Valenciana que estimó el recurso por entender que no se pierde la condición de trabajador durante el periodo de baja temporal (Sentencia 1233/2018, de 29 de noviembre, rec. núm. 794/2015 –NFJ079574–).

En ambos supuestos, el contribuyente y el abogado del Estado –respectivamente– recurrieron en casación siendo admitidos los recursos por concurrir interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia conforme a lo previsto en el artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Los respectivos autos precisaron que la cuestión que presentaba ese interés era:

Determinar si para que el obligado tributario pueda disfrutar la reducción contemplada en el artículo 20.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, es o no suficiente con que ostente la condición de trabajador activo durante un solo día del periodo impositivo.

Sin embargo, en el segundo supuesto el TS reformuló la cuestión casacional objetiva a la siguiente:

[...] si puede calificarse como trabajador activo con derecho a la reducción que dicho precepto establece a quien se encuentra en situación de incapacidad laboral transitoria.

2. Doctrina del tribunal

El TS (en ambas sentencias el ponente fue don Ángel Aguallo Avilés) contestó afirmativamente a los dos interrogantes planteados en los autos de admisión, estimando el primer recurso y desestimando el segundo.

Respecto del primer supuesto (persona con discapacidad que trabajó menos de 20 horas anuales), la Sentencia 1356/2020, de 20 de octubre (rec. num. 373/2018 –NFJ079403–), señala:

El artículo 20.3 LIRPF, interpretado en conexión con el artículo 12 RIRPF, no exige la habitualidad en la prestación laboral para la calificación de «trabajador activo», bastando, pues, para aprovecharse de la reducción que contempla, que la persona con el grado de discapacidad reconocido sea, durante un solo día del periodo impositivo, perceptor de rentas del trabajo por la prestación efectiva de servicios (que pueden ser a tiempo parcial) retribuidos, por cuenta ajena (de carácter fijo o temporal), dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona (física o jurídica).

En relación con el contribuyente que tenía incapacidad laboral transitoria, la Sentencia 1381/2020, de 22 de octubre (rec. núm. 976/2019 –NFJ079572–) –tras reformular la cuestión que tiene interés casacional objetivo–, consideró:

[...] debe establecerse como criterio que el artículo 20.3 LIRPF, interpretado en conexión con el artículo 12 RIRPF, así como con las normas que regulan las relaciones laborales, permite equiparar a las personas que perciben una prestación por incapacidad laboral transitoria con los trabajadores activos, a los efectos de la reducción que dicha norma legal prevé.

3. Comentario crítico

3.1. Alcance de la reducción por trabajo activo

El artículo 20.3 de la LIRPF, en su versión aplicable *ratione temporis*, disponía:

Artículo 20. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo

1. El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías: [...]
2. Se incrementará en un 100 por ciento el importe de la reducción prevista en el apartado 1 de este artículo, en los siguientes supuestos: [...]
3. Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.264 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.242 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

4. Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

Por su parte, el artículo 12 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... (cuyo título es también «Reducción por obtención de rendimientos netos del trabajo»), desarrolla esta norma estableciendo:

[...] se entenderá por trabajador activo aquel que perciba rendimientos del trabajo como consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica.

Esta reducción fue introducida por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, y todas las partes del litigio se acogen a su exposición de motivos para apoyar su criterio por lo que la transcribimos para poder conocer mejor los argumentos esgrimidos:

La familia ocupa un papel clave en la presente reforma, continuando así con la orientación iniciada en 1998. Su papel como institución fundamental de estabilidad y cohesión de nuestra sociedad tiene, si cabe, un mayor reconocimiento en la presente Ley. Así se atiende, en particular, a las necesidades surgidas de realidades tales como el descenso de la natalidad, el envejecimiento de la población y las situaciones de discapacidad, al tiempo que se estimula la incorporación de la mujer al mercado laboral, todo ello de acuerdo con el espíritu y los objetivos propios del «Plan Integral de Apoyo a la Familia», del Gobierno.

De esta forma, se ha procedido, en el marco de la nueva reforma del Impuesto, a incrementar el importe del mínimo personal y familiar, esto es, la parte de la renta que, con carácter general, el contribuyente destina a atender sus necesidades y las de sus descendientes, con una especial atención a las familias numerosas. Igualmente, se incorporan nuevas reducciones en la base imponible, por hijos menores de tres años, por edad del propio contribuyente o de sus ascendientes, por gastos de asistencia de las personas mayores y por discapacidad, con las que se pretende adecuar la carga tributaria a las situaciones de dependencia. En concreto, se mejora el tratamiento fiscal de la familia y de las situaciones de discapacidad, aumentando, con carácter general, sus importes e incorporando una nueva reducción por asistencia, para, de este modo, atender en mayor medida las necesidades tanto del propio discapacitado como de las personas de quién dependen.

En definitiva, la cuestión que se plantea en la primera sentencia es si el concepto de «trabajador activo» requiere –en el beneficio fiscal que nos ocupa– la «habitualidad» en la prestación laboral. Y, de responder afirmativamente, cuándo se produciría aquella.

La Administración tributaria, los TEAR, algún TSJ y el abogado del Estado consideran que cuando la LIRPF menciona el «trabajo activo» está pensando en un trabajador que mantiene una relación estable y habitual con su empleador. Para ello se basan en una pretendida interpretación teleológica plenamente acorde con el espíritu y finalidad de la norma. Según su criterio, no sería coherente con la finalidad perseguida por la reducción («adecuar la carga tributaria a las situaciones de dependencia») una interpretación del precepto que considerase trabajador activo a estos efectos a aquel que ostentase esa condición durante un solo día del periodo impositivo o, como en el caso de autos, a quien tuviese esa condición durante menos de un mes al año. En este sentido, no se estaría ajustando la carga tributaria a la discapacidad del contribuyente sino privilegiándolo frente al resto de trabajadores, pues existiría una clara desproporción entre la reducción adicional de 3.246 euros y los 300 euros de salario obtenidos.

En nuestra opinión, el TS rebate estos argumentos de una manera inapelable.

Las dos sentencias que estamos comentando coinciden en que la finalidad de la reducción es compensatoria por lo que intenta paliar las dificultades de todo tipo que, normalmente, padecen las personas con discapacidad al realizar una actividad laboral. Pero, para el TS, carece de fundamento rechazar esa compensación por la inexistencia de habituali-

dad. La normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) no contiene esa exigencia ni, por tanto, la define. Y, lo que resulta definitivo, tampoco la exposición de motivos la reclama. En definitiva, no hay referencia alguna ni explícita ni implícita a la habitualidad. La aplicación de la reducción solo requiere al contribuyente tener la discapacidad y ejercer un trabajo, nada más. No cabe, por tanto, exigir para el disfrute de la reducción requisitos que no prevé la norma que la crea.

En su momento defendimos que con el término «trabajo activo» se pretende discriminar aquellas rentas percibidas por razón de una actividad laboral de otras que, si bien son calificadas por la LIRPF como rendimientos del trabajo, no retribuyen relación laboral alguna vigente en el periodo impositivo de percepción (v. gr. pensiones y haberes pasivos o prestaciones derivadas de planes de pensiones u otros sistemas de previsión social). Esta desigualdad de trato debe entenderse justificada por cuanto que al trabajador con discapacidad se le suponen unos gastos mayores (desplazamiento, formación, medios de adaptación en el puesto de trabajo, etc.) que a la persona con discapacidad que no ejerce actividad laboral alguna (Alonso-Olea García *et al.*, 2009, p. 291).

A este respecto, resultan reveladores dos datos estadísticos que nos permiten apoyar esta interpretación. El desempleo en las personas con discapacidad es mucho mayor que en el resto de la población, por lo que se justifican medidas de apoyo para que este colectivo se pueda incorporar al mercado laboral y mantenerse en él¹. Partiendo de la especial dificultad que tienen las personas con discapacidad para acceder al mercado laboral, no resulta coherente con la finalidad del beneficio fiscal que si consiguen un trabajo se les impida disfrutar de la reducción por los pocos días de duración del contrato. Sería deseable que las personas con discapacidad tuviesen contratos indefinidos, pero no es frecuente. Por otra parte, hemos comprobado que el número de trabajadores activos con discapacidad que se aplican el beneficio fiscal en el IRPF representa tan solo el 15,6 % de las personas con discapacidad que obtienen algún tipo de rentas del trabajo². La explicación a esta

¹ Así, la tasa de actividad de las personas con discapacidad es 44 puntos inferior que la de las personas sin discapacidad; la tasa de paro es casi 10 puntos mayor y la del empleo casi 3 veces menor que la de las personas sin discapacidad. En otros términos, casi 1.200.000 personas con discapacidad son inactivas y solo una de cada cuatro personas con discapacidad tiene empleo. Datos tomados del Observatorio estatal de la Discapacidad. [consulta: 19-11-2020]. Disponible en: <<https://www.observatoriodeladisapacidad.info/?s=desempleo>>. Para profundizar en el análisis de esta situación pueden consultarse los estudios y estadísticas del Observatorio sobre discapacidad y mercado de trabajo en España disponible en el enlace: <<https://www.odismet.es/>>.

² Hemos obtenido por nuestra cuenta este porcentaje contrastando los datos de las últimas estadísticas publicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 2018. Solo en 323.468 declaraciones se aplica la reducción por discapacidad en trabajadores activos. Ahora bien, un total de 2.073.418 de auto-liquidaciones de personas con discapacidad tienen rendimientos del trabajo, de lo que cabe concluir que en la mayoría de los casos las rentas salariales proceden de pensiones o de rentas del trabajo de otros miembros de la unidad familiar sin discapacidad que no dan derecho a la citada reducción [consulta:

diferencia reside en que la mayoría de los rendimientos del trabajo de las personas con discapacidad son rentas del trabajo «pasivas» (pensiones).

Por otro lado, derivar la habitualidad del hecho de que no exigirla supondría una desproporción entre la (escasa) cuantía del salario y la del beneficio que se obtiene con la reducción no es tampoco convincente. En este punto, la argumentación del TS es concluyente.

Primero:

[...] porque la Exposición de Motivos dice querer adecuar la carga tributaria a «la situación de dependencia» de la persona discapacitada, no a la contraprestación que perciba por el trabajo desempeñado (con lo que parece hacer referencia a la distinción que prevé el artículo 20.3 LIRPF entre la reducción del rendimiento neto del trabajo en 3.264 euros anuales, con carácter general, y la de 7.242 euros anuales, «para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento»).

Segundo:

[...] porque el propio artículo 20 LIRPF precisa la desproporción que desea evitar la Ley al disponer en su apartado 4 que «[c]omo consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo».

En definitiva, añadimos nosotros, el supuesto privilegio –al que aludía el abogado del Estado– derivado de la desproporcionada ventaja que supone la reducción en el caso de autos no existe. La reducción solo se aplica al propio salario que la origina sin que genere un rendimiento negativo para compensar con otros rendimientos del trabajo o para integrarlo en la base imponible.

Por último, desde una interpretación sistemática también deberíamos llegar a la conclusión que estamos defendiendo. Si la normativa laboral permite este tipo de contratos a tiempo parcial de tan escasa duración –e, incluso, en algunas ocasiones concede bonificaciones cuando se contrata a una persona con discapacidad– no vemos inconveniente en que, asimismo, se apliquen los correspondientes en el ámbito tributario.

Esta interpretación sistemática es también la que se ha seguido, principalmente, en el supuesto contemplado en la Sentencia de 22 de octubre de 2020. En ella se trata de determinar si quien está de baja temporal, debido a una enfermedad (ya sea común o profesional) o un accidente, pierde la condición de «trabajador activo» mientras dure dicho periodo.

19-11-2020]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/discapacidad/2018/home.html>.

Antes de comentar el fallo, es preciso aclarar –pues no se recoge en ningún momento por las resoluciones o sentencias citadas– que el contribuyente cumple con el primer requisito de la reducción pues a la fecha del devengo es una persona con discapacidad en virtud de la equiparación a estas de la situación de incapacidad permanente absoluta (art. 60.3 LIRPF)³. Respecto del segundo requisito, no hay problema alguno: se puede ser trabajador activo en cualquier momento del periodo impositivo sin necesidad de mantener tal condición a 31 de diciembre.

La Administración tributaria y el abogado del Estado entendieron que en la baja temporal no se prestaban *efectivamente servicios retribuidos* como exige el artículo 12 del reglamento del impuesto. Sin embargo, el TS –en nuestra opinión de forma acertada– resuelve el problema acudiendo a la normativa laboral para interpretar el concepto de incapacidad laboral transitoria e incardinarlo en la reducción por «trabajador activo» (art. 45 del RDLeg. 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores). Así señala:

La normativa laboral, pues, dispone que en los casos de incapacidad temporal de los trabajadores el contrato de trabajo no se extingue, sino que se suspende (al igual que sucede con la relación estatutaria), lo que permite afirmar que un trabajador cuya relación laboral se encuentra temporalmente suspendida es un trabajador en activo, en expectativa de reincorporación a las tareas propias de un contrato en vigor.

Como decimos, la incapacidad laboral supone, simplemente, una suspensión de la relación laboral que se mantiene, sin embargo, con plenos efectos en otros ámbitos (antigüedad, derecho a prestaciones por desempleo, vacaciones, etc.). Lo cierto es, además, de un lado, que el empleador continúa cotizando por el trabajador en situación de incapacidad laboral transitoria, y sigue teniendo el deber de pagarle la nómina (al menos como pago delegado); y, de otro lado, dicho empleado tiene la obligación de presentar los partes de baja y confirmación, y lo que percibe tiene, como hemos dicho, la naturaleza de rendimientos del trabajo. De este modo, negar a quien está de baja por incapacidad laboral transitoria la equiparación con el trabajador activo a que se refiere el artículo 20.3 LIRPF, supone no solo hacer

³ El artículo 60.3 de la LIRPF establece:

3. A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.

En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

una interpretación restrictiva del mencionado precepto, sino también difícilmente conciliable con la normativa laboral.

Es importante señalar, como incidiremos *infra*, que la sentencia del TS alude a la interpretación restrictiva del beneficio fiscal y la rechaza. Pero sobre todo hay que destacar que en la situación de baja temporal tanto la empresa como el trabajador siguen sometidos a las mismas obligaciones (poder disciplinario, despido, movilidad, modificación sustancial de las condiciones de trabajo, salario, devengo antigüedad, vacaciones, etc.) y disfrutan de los mismos derechos que cuando se está en activo. En este sentido, el TS vuelve a retomar el argumento finalista en la interpretación del beneficio fiscal: compensar las dificultades que, normalmente, tienen las personas con discapacidad para desarrollar una actividad laboral. Dificultades que pueden mantenerse durante el periodo de baja laboral «por razones derivadas de la conservación o mejora de la aptitud laboral del discapacitado (desplazamientos para visitas médicas, rehabilitación, etc.), con evidente conexión con la relación laboral temporalmente suspendida».

3.2. La interpretación de los beneficios fiscales

Las dos sentencias, sin duda, resultan muy útiles para las personas con discapacidad con un trabajo a tiempo parcial o para esas mismas personas cuando están en situación de baja temporal. En el sector de la discapacidad son muchas las personas que se encuentran en la primera situación, siendo una cuestión sumamente controvertida cuya resolución definitiva era esperada. Prueba de ello son las numerosas sentencias de los TSJ, con fallos contradictorios, sobre el alcance de la reducción por trabajo activo que se recogen en la primera sentencia del TS.

Pero, en nuestra opinión, el interés de esta jurisprudencia excede de estos casos particulares por dos motivos.

En primer lugar, nos parece que estamos ante dos magníficas sentencias por lo que atañe a los criterios hermenéuticos a emplear en la interpretación de los beneficios fiscales. 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 nunca está de más recordar⁴. En las exenciones, reducciones, deducciones o bonificaciones no existen criterios específicos de interpretación sino que pueden utilizarse todos los elementos de la hermenéutica jurídica. Y eso es lo que hace el Alto Tribunal utilizando la interpretación literal (el texto de la ley), sistemática (valorando el conjunto del ordenamiento) y teleológica (su finalidad), teniendo especial peso esta última. El intérprete de la norma deberá analizar en cada supuesto cuál es el criterio hermenéutico más acertado y elegir este o

⁴ La exégesis no restrictiva de las exenciones ya la defendió Rafael Calvo Ortega en los años 70 del siglo pasado (1971 y 1974). Posteriormente, también lo hizo Pedro Herrera Molina, en su tesis doctoral (1990, pp. 207 y ss.).

aquellos que lo sean. Es cierto que, en estos supuestos, la Administración, los TEAR y algún TSJ recurren a la interpretación teleológica, pero el resultado es incorrecto pues restringen sin fundamento el alcance del beneficio. En este sentido, en ciertos órganos de la Administración suele estar extendida la idea de que debe llegarse a un resultado restrictivo en la interpretación de los beneficios fiscales. En cierta medida, existe una cierta desconfianza ante los beneficios fiscales, como supuestas excepciones al principio de igualdad, lo que lleva a interpretarlos de forma restringida. De hecho, en el primer caso de autos, la Administración tributaria ni siquiera llegó a interpretar el beneficio fiscal sino que calificó los hechos como supuestos de simulación por entender que los contratos laborales eran meramente formales sin que existiese una auténtica prestación laboral. Posteriormente, en sede judicial se desecharon esas meras suposiciones administrativas quedando acreditado –documental y testificalmente– que estábamos ante un trabajo real y efectivo. En el segundo caso, los órganos de aplicación de los tributos no tuvieron en cuenta que existía una consulta en la que la Dirección General de Tributos (DGT) admitía la reducción por trabajo activo en los supuestos de incapacidad laboral transitoria (Consulta vinculante núm. V0273/2013, de 30 de enero –NFC046483–)⁵. La mencionada desconfianza lleva a que la Administración –utilizando cualquier criterio interpretativo (aunque con preferencia por el estrictamente literal)– busque apriorísticamente un resultado restrictivo en la interpretación de las exenciones, es decir, a favor del fisco.

El segundo motivo de interés de estas sentencias reside en su posible aplicación a otros supuestos de beneficios fiscales. En este sentido, la correcta exégesis del precepto a la que llega el Alto Tribunal puede servir para otras normas. De manera inmediata, al vigente artículo 19.2 de la LIRPF que prevé que sobre el rendimiento íntegro del trabajo se apliquen una serie de gastos deducibles para calcular el rendimiento neto. Entre ellos está previsto que las personas con discapacidad que obtengan rendimientos como trabajadores activos se puedan deducir unas cantidades en función del grado de discapacidad. Es decir, se sigue manteniendo el mismo supuesto de hecho que dio lugar al beneficio fiscal que estamos comentando, pero –desde el 2015– se ha pasado de ser una reducción a un gasto deducible.

⁵ Si bien es cierto que previamente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) –resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio en Resolución de 6 de noviembre de 2008 (RG 1121/2007 –NFC031211–)– había resuelto en sentido contrario al señalar que:

[...] el concepto de «trabajador activo» implica la necesidad de desarrollar un trabajo efectivo, situación que no se produce en aquellos trabajadores que se encuentren en situación de incapacidad laboral temporal, puesto que, tal y como manifiesta el Director recurrente en su recurso de alzada, dicha situación le exonera de su obligación de trabajar, sin prestación efectiva de servicios retribuidos, al tratarse de un periodo de inactividad laboral.

El TSJ de la Comunidad Valenciana, en la sentencia de la que trae causa el recurso de casación, consideró que el criterio administrativo del TEAC se «ha visto superado por el "posterior" contenido en la Consulta Vinculante de la DGT V0273-2013, de 31 [sic] de enero de 2013».

Posteriormente la propia DGT modificó su criterio, sin justificar el cambio, en la Consulta núm. V1346/2014, de 20 de mayo (NFC051165), pero la contestación a esa consulta es posterior a la autoliquidación objeto de controversia en el recurso.

Pero también, serviría de apoyo en la interpretación de otros beneficios fiscales en los que no se requiere expresamente una habitualidad en el ejercicio de una actividad laboral. Pensemos, por ejemplo, en algunas normas directamente relacionadas con el caso que nos ocupa como la reducción de 2.000 euros para calcular el importe neto de los rendimientos del trabajo (art. 19.2 LIRPF) aplicable, con carácter general, a todos los trabajadores (con o sin discapacidad)⁶. O, también, en la reducción más específica para obtener el rendimiento neto por las personas con discapacidad que ejerzan actividades económicas (art. 32.2 LIRPF). A su vez, este criterio interpretativo podría servir en otros beneficios más alejados como la exención de los trabajos realizados en el extranjero (art. 7 p) LIRPF) en los que el número de días de presencia en otro país podría ser muy reducido⁷.

⁶ El vigente artículo 19.2 dispone:

Rendimiento neto del trabajo.

1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

b) Las deducciones por derechos pasivos.

c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.

e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Tratándose de 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, se incrementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

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.

⁷ Como señala Herrera Molina (2019, pp. 144-152) esta exención requiere un desplazamiento real a otro país pero no se deduce de la norma que aquel tenga un carácter continuado por lo que no se podría descartar traslados esporádicos o, incluso pensamos nosotros, de un solo día.

Referencias bibliográficas

- Alonso-Olea García, B.; Lucas Durán, M. y Martín Dégano, I. (2009). *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Thomson-Aranzadi.
- Calvo Ortega, R. (1971). La interpretación de las exenciones tributarias. *Hacienda Pública Española*, 13.
- Calvo Ortega, R. (1974). Las exenciones tributarias en la jurisprudencia. *Revista Española de Derecho Financiero*, 3.
- Herrera Molina, P. M. (1990). *La exención tributaria*. Madrid.
- Herrera Molina, P. M. (2019). La exención de trabajos realizados en el extranjero (artículo 7 p LIRPF) y la supuesta «interpretación restrictiva de los beneficios fiscales». *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 144-152.