

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072984

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 634/2018, de 10 de diciembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 315/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Cálculo del importe diario exento.** Señala el recurrente que al prestar servicios a lo largo del año para 2 empresas distintas, sus rendimientos exentos deben ser calculados sobre los días totales trabajados para cada empresa en cuestión, y no como si hubiese trabajado para la misma los 365 días del año, que es el cálculo que realiza la AEAT. Pues bien, el objeto del IRPF está constituido por la totalidad de los rendimientos obtenidos por el contribuyente, con independencia del lugar donde se hubiesen producido, por lo que el aludido rendimiento debía integrarse en la liquidación impugnada, sin perjuicio de aplicar la exención del art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF), lo que demuestra que la exención no se computa en relación con el elemento subjetivo del empresario sino bajo un criterio estrictamente temporal.

El art. 6 RD 439/2007 (Rgto. IRPF) es claro en su contenido y del mismo no se desprende laguna legal alguna en cuanto que la base del cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero se realiza en función de los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero y estos con independencia de quién procedan pues en dicho binomio días/trabajo, sobre el que se aplica el criterio de reparto proporcional para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, la norma prevé que se tengan en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero y ello en relación con el número total de días del año y si para el cálculo de la renta exenta hay que determinar el porcentaje de días efectivamente trabajados en el extranjero, es razonable que a tal divisor se aplique el dividendo formado por los días laborables que serán los efectivamente trabajados en el ejercicio siendo que serán todos los rendimientos los que determinan la base sobre la que aplicar la proporción y no la parcialidad de dichos rendimientos según insta el recurrente.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 7 p).

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 6.

**PONENTE:***Don Francisco Javier Canabal Conejos.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGU LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
Doña ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS  
Don FRANCISCO JAVIER CANABAL CONEJOS  
Doña CARMEN ALVAREZ THEURER

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2017/0009302

Procedimiento Ordinario 315/2017

Demandante: D./Dña. Augusto

PROCURADOR D./Dña. NURIA MARIA SERRADA LLORD

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCION QUINTA

-----

SENTENCIA NUMERO 634

Ilustrísimos señores:

Presidente.

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D<sup>a</sup> María Rosario Ornosá Fernández

D<sup>a</sup> María Antonia de la Peña Elías

D. Francisco Javier Canabal Conejos

D<sup>a</sup> Carmen Álvarez Theurer

-----

En la Villa de Madrid, a 10 de Diciembre de dos mil dieciocho.

Vistos por la Sala, constituida por los señores del margen, de este Tribunal Superior de Justicia, los autos del recurso contencioso-administrativo número 315/2017, interpuesto por don Augusto , representado por la Procuradora de los Tribunales doña Nuria María Serrada Llord, contra la resolución de fecha 24 de enero de 2.017

del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 por IRPPF. Habiendo sido parte la Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por don Augusto se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 16 de mayo de 2.017 ante este Tribunal contra el acto antes mencionado, acordándose su admisión, y una vez formalizados los trámites legales preceptivos fue emplazado para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso y la anulación de la resolución del TEAR reconociendo la cantidad de SIETE MIL CIENTO CUARENTA Y CINCO EUROS CON CUARENTA Y TRES CÉNTIMOS DE EURO (#7.145,43 €) como rendimientos exentos de tributación conforme al artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas . Dicha cantidad deberá ser incluida en una nueva liquidación rectificativa del Modelo 100 del I.R.P.F. del ejercicio del año 2.007 a realizar, en su caso, por la Administración de Gestión de Móstoles. En atención a lo anterior condenar a la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA a fin de que reconozca las anteriores cantidades y por ende practique nueva liquidación rectificativa del Modelo 100 del I.R.P.F. del ejercicio del año 2.007.

#### **Segundo.**

La representación procesal de la Administración General del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicable, terminó pidiendo la desestimación del recurso.

#### **Tercero.**

No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba ni el trámite de conclusiones, con fecha 27 de noviembre de 2018 se celebró el acto de votación y fallo de este recurso, quedando el mismo concluso para Sentencia.

#### **Cuarto.**

Por Acuerdo de 29 de octubre de 2018 del Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se realizó el llamamiento del Magistrado Iltmo. Sr. D. Francisco Javier Canabal Conejos en sustitución voluntaria del Magistrado Iltmo. Sr. D Manuel Ponte Fernández.

Siendo Ponente el Magistrado Iltmo. Sr. D. Francisco Javier Canabal Conejos.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

A través del presente recurso jurisdiccional don Augusto impugna la resolución de fecha 24 de enero de 2.017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta contra resolución parcialmente estimatoria del recurso de reposición (2013GRC93920033C) interpuesto contra el acuerdo de liquidación provisional nº de referencia NUM001 , practicada por la Administración de Móstoles de la AEAT, en concepto de IRPF, ejercicio 2007, por importe de 3.032,73 €.

El TEAR, en su resolución considera, tras reproducir el artículo 7 p) de la Ley 36/2006 y 8 A. 3 b) del Reglamento del Impuesto, que "no se han aportado por el reclamante datos o documentación sobre los proyectos específicos realizados o clientes destinatarios de sus servicios, por lo que no es posible determinar el valor añadido o utilidad de dichos servicios para las entidades no residentes, mi tal conclusión se deduce del certificado aportado, por lo que este tribunal considera que existe insuficiencia de prueba de la totalidad de los requisitos exigidos por la norma para la aplicación de la extensión, conforme con lo dispuesto por el artículo 105 de la LGT".

### Segundo.

El recurrente solicita de la Sala que se anule el acuerdo recurrido y, con ello, que se le reconozca la cantidad de 7.145,43 € como rendimientos exentos de tributación conforme al artículo 7 p) de la Ley 35/2006 señalando que realizó trabajos fuera del territorio español, siendo que los rendimientos del trabajo percibidos quedaban por tanto exentos a tenor de lo dispuesto en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Así, para la mercantil ISOLUX CORSÁN ARGENTINA con sede en Buenos Aires (Argentina) un total de 78 días y unos rendimientos de trabajo que ascienden a 13.706,76 euros. (ISOLUX INGENIERÍA S.A.), Para la mercantil SOCOIN INGENIERÍA Y CONSTRUCCIÓN INDUSTRIAL S.L. y su cliente en Bolivia "Compañía Boliviana de Energía Eléctrica, S.A. (Cobee)" un total de 34 días y unos rendimientos de trabajo que ascendieron a 3.926,46 euros. (GAS NATURAL FENOSA ENGINEERING, S.L.).

Señala que el Reglamento, en su artículo 6, incurre en un vacío legal o "laguna" al no considerar los supuestos de desempeño de trabajo para más de una empresa, puesto que el cálculo de las retribuciones debiera hacerse sobre el total de días trabajados para cada una de las empresas, pues de lo contrario se haría un presunción inexacta al considerar que se ha trabajado para la misma empresa los 365/366 días. En el cálculo que lleva a cabo se hace un reparto proporcional teniendo en cuenta los días efectivamente trabajados para cada empresa y el salario percibido, siendo que la suma de los días trabajados para ambas empresas es de 365 días.

El Abogado del Estado se opone a la demanda indicando que no son cuestionados los primeros requisitos: el recurrente es contribuyente por el IRPF y ha sido destinado temporalmente a países no calificados como paraísos fiscales y en los que existen un impuesto de naturaleza análoga al IRPF. No puede sostenerse, de acuerdo con la normativa señalada, como se afirma por el recurrente, que el beneficiario último de los servicios prestados por medio del destino señalado, sean empresas de los países en los que desarrolló su trabajo.

### Tercero.

El artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece lo siguiente:

" Estarán exentas las siguientes rentas:(...)

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

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

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

Por su parte el artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre las Personas Físicas establece que:

" 1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

Señala el recurrente que al prestar servicios a lo largo del año para 2 empresas distintas, sus rendimientos exentos deben ser calculados sobre los días totales trabajados para cada empresa en cuestión, y no como si hubiese trabajado para la misma los 365 días del año que es el cálculo incorrecto que realiza la AEAT. Así las cosas, los rendimientos exentos de tributación de Gas Natural Fenosa Engineering, S.L. representarían un 28,81% del total de días trabajados para esta compañía (118 días) lo que supondría una cantidad de 3.926,46 euros; y no los 1.269,37 euros que se indica de parte de la AEAT. El total de retribuciones anuales recibidas ascendió a 13.627,11 €. En cuanto a los rendimientos exentos de tributación de Isolux Ingeniería, S.A. representarían un 31,98% del total de días trabajados para esta entidad (274 días) lo que supondría una cantidad de 13.882,49 euros; y no los 9.394,45 euros que se reconocen por la AEAT. El total de retribuciones anuales recibidas ascendió a 43.404,74 €.

Contrariamente a lo manifestado por la resolución del TEAR y el Sr. Abogado del Estado en su escrito de contestación el acuerdo de reposición reconoce la exención aunque lo cuantifica de diferente manera. Señala dicha resolución lo siguiente:

"los datos que obran en esta Administración, el contribuyente ha declarado ingresos procedentes de ISOLUX INGENIERIA SA 43.404,74 euros, GAS NATURAL FENOSA ENGINEERING SL 13.627,11 euros y UNIVERSIDAD POLITECNICA DE MADRID 150,00 euros, total: 57.181,85 euros.

En base a la documentación que obra en el expediente, se comprueba que el contribuyente realizó durante los períodos 29.01.2007 a 08.02.2007 y 09.12.2007 a 31.12.2007, trabajos para Cía. Boliviana de Energía Eléctrica, no residente en España. Este país tiene suscrito con España convenio para evitar la doble imposición internacional.

La suma de los períodos hace un total de 34 días a lo largo del ejercicio 2007, lo que supone que un 9,31% de los rendimientos obtenidos de Gas Natural Fenosa están exentos de tributación (esto es, 1.269,37 euros).

Así mismo, se comprueba que el contribuyente realizó trabajos para la entidad Isolux Corsán Argentina, no residente en España. Este país tenía suscrito con España convenio para evitar la doble imposición internacional en el ejercicio 2007.

Una vez revisada la documentación aportada en el presente recurso de reposición, se comprueba que el contribuyente realizó trabajos para la entidad Isolux Corsán Argentina, durante los períodos 27.02.2007 a 02.03.2007, 06.03.2007 a 09.03.2007, 23.04.2007 a 28.04.2007, 17.05.2007 a 20.05.2007, 28.05.2007 a 09.06.2007, 01.07.2007 a 06.07.2007, 30.07.2007 a 30.08.2007, 04.09.2007 a 08.09.2007 y 22.10.2007 a 27.10.2007; la suma de los períodos hace un total de 79 días a lo largo del ejercicio 2007, lo que supone un 21,64% de los rendimientos obtenidos de Isolux Ingenieria SA están exentos de tributación, esto es, 9.394,45 euros.

Según lo expuesto anteriormente, el importe total de los rendimientos exentos ascienden a 10.663,82 euros (9.394,45 + 1.269,37).

Por tanto, se practica liquidación provisional que se adjunta, en la que se aplica la cantidad de 46.518,03 euros en concepto de rendimientos del trabajo y de la que deriva una cuota a devolver por importe de 359,54 euros, una vez regularizado su resultado".

El objeto del IRPF está constituido por la totalidad de los rendimientos obtenidos por el contribuyente, con independencia del lugar donde se hubiesen producido, el aludido rendimiento debía integrarse en la liquidación impugnada, sin perjuicio de aplicar la exención del art. 7.p) de la Ley 35/2006 por lo que la exención no se computa en relación con el elemento subjetivo del empresario sino bajo un criterio estrictamente temporal. El artículo 6 citado es claro en su contenido y del mismo no se desprende laguna legal alguna en cuanto que la base del cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero se realiza en función de los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero y éstos con independencia de quien proceda pues en dicho binomio días/trabajo, sobre el que se aplica el criterio de reparto proporcional para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, la norma prevé que se tenga en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero y ello en relación con el número total de días del año y si para el cálculo de la renta exenta hay que determinar el porcentaje de días efectivamente trabajados en el extranjero, es razonable que a tal divisor se aplique el dividendo formado por los días laborables que serán los efectivamente trabajados en el ejercicio siendo que serán todos los rendimientos los que determinan la base sobre la que aplicar la proporción y no la parcialidad de dichos rendimientos según insta el recurrente.

#### Cuarto.

En atención a todo lo razonado, es procedente desestimar íntegramente el recurso, con imposición de costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, conforme al art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción, si bien haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 3 del mencionado artículo se fija como cifra máxima 1.000 euros más IVA, teniendo en cuenta el alcance y dificultad de las cuestiones planteadas.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

#### FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por don Augusto contra la resolución de fecha 24 de enero de 2.017 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación

económico-administrativa nº NUM000 . Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente en los términos fijados en el último fundamento de esta Sentencia.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0315-17 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0315-17 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN :** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.