



Alerta informativa – Julio 2024

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, número 8685/2023, de 19 de julio de 2024



Sergi Cebrián

Socio de EY People Advisory Services

Unificación de criterio para el cálculo de la exención por trabajos desarrollados en el extranjero prevista en el artículo 7.p) LIRPF en supuestos en los que la relación laboral sea inferior al año natural o en los que pudiesen existir dos o más relaciones laborales en el periodo impositivo.

El Tribunal Económico Administrativo Central ha acordado en su reciente Resolución, número 8685/2023 de 19 de julio de 2024, unificar criterio en torno al cómputo de la exención contenida en el artículo 7.p) LIRPF para el caso de las retribuciones no específicas. Por un lado, se establece como criterio que en el denominador del cociente utilizado para determinar la cuantía de las retribuciones devengadas por los días de trabajo en el extranjero se tomará el número total de días del año, salvo que la duración de la relación laboral sea inferior al año natural, en cuyo caso se deberá considerar el número de días de duración de dicha relación. Por otro lado, se determina que la exención debe calcularse de manera individualizada para cada pagador cuando el contribuyente haya mantenido dos o más relaciones laborales en el año en cuestión.

Breve análisis de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central

La Ley del IRPF en su artículo 7.p) recoge la exención por trabajos desarrollados en el extranjero cuya finalidad es la de internacionalizar el capital humano con residencia fiscal en España, mejorando a su vez la competitividad de las empresas en territorio español.

Dicha exención puede alcanzar una cuantía máxima de 60.100 euros con carácter anual y para efectuar el cómputo de los rendimientos del trabajo exentos, el legislador ha previsto dos criterios en función del tipo de rendimiento del trabajo de que se trate:

- Rendimientos específicos correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, cuya cuantía total puede quedar exenta de tributación en el IRPF.
- Rendimientos (no específicos) devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, cuya cuantía puede quedar exenta de tributación en el IRPF aplicando una regla de proporcionalidad en función del número de días de desplazamiento en el extranjero para la realización de los trabajos.

La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en lo sucesivo, TEAC) se pronuncia sobre la aplicación del cómputo proporcional previsto para los rendimientos no específicos, cuya forma de cálculo se desarrolla en el apartado segundo del artículo 6 del Reglamento del IRPF:

“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”.

En concreto, dos son las cuestiones que el Tribunal resuelve en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Por un lado, si el artículo 6.2 RIRPF, exige, en todo caso, realizar el cálculo proporcional de los rendimientos no específicos dividiendo entre 365 días del año o, si por el contrario, debe atenderse al tiempo de duración del contrato

en virtud del cual se han realizado los desplazamientos al extranjero. Y, por otro lado, si se debe calcular de forma agregada la exención considerando la totalidad de rendimientos percibidos en el período impositivo, con independencia de que procedan de más de un pagador.

El TEAR de Cataluña y la propia Dirección General de Tributos se han inclinado por una interpretación literal del artículo 6 del Reglamento del IRPF, de tal manera que el importe de los rendimientos devengados por los trabajos realizados en el extranjero debe calcularse en proporción a los 365 días del año, con independencia de la duración de la relación laboral en el año natural, y de manera conjunta para la totalidad de pagadores de los rendimientos del trabajo.

En sentido contrario, el TEAR de Valencia aboga por calcular el importe de los referidos rendimientos atendiendo a la duración de la relación laboral en caso de que sea inferior al año natural, y no a los 365 días del año, y de forma individualizada para cada empleador que haya tenido el contribuyente.

A juicio del TEAC, la aplicación rígida del apartado segundo del artículo 6 del RIRPF – lo cual implicaría computar 365 días en el denominador para el cálculo de la regla proporcional – no se corresponde con el espíritu y finalidad de la norma en supuestos en los que el contrato de trabajo que motiva el desplazamiento al extranjero tiene una duración inferior al año natural.

Sostiene este Tribunal que la referencia al número total de días del año prevista en el RIRPF se debe exclusivamente a una cuestión de coherencia con la legislación laboral y jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, de la que se desprende que los rendimientos del trabajo se consideran obtenidos durante todos los días del año de forma lineal.

Sin embargo, la aplicación literal de la regla prevista en el artículo 6 RIRPF en el supuesto en el que la relación laboral tenga una duración inferior al año no daría como resultado el salario diario devengado por cada día de estancia en el extranjero, sino un salario diario teórico en el hipotético caso en el que el perceptor hubiera permanecido contratado todo el año natural.

De esta forma concluye el TEAC que únicamente en casos en los que la relación laboral haya abarcado la totalidad del ejercicio debe aplicarse sin excepciones el contenido del artículo 6.2 del RIRPF, con la consecuente división entre los 365 días y preservando la plena compatibilidad con la normativa y jurisprudencia laboral. No obstante, cuando la relación laboral se extienda por un período inferior al año natural deberá calcularse la cuantía de los rendimientos del trabajo no específicos devengados durante los días de desplazamiento al extranjero utilizando en el denominador el número de días correspondiente a la duración del contrato de trabajo en el año natural en cuestión.

Para abordar la segunda de las cuestiones objeto del recurso extraordinario de alzada, el TEAC se sirve de un supuesto en el que, existiendo dos relaciones laborales en el ejercicio, una de ellas no habría motivado la realización de trabajos en el extranjero y, por tanto, la totalidad de los rendimientos que se derivan se corresponden con servicios prestados en territorio español.

Considera el TEAC que efectuar el cálculo de la exención de manera agregada tomando en consideración la totalidad de los rendimientos percibidos en el ejercicio proporcionaría un importe distinto del que la norma exige, alterando su resultado. En consecuencia, se establece como criterio que el cálculo proporcional de la exención correspondiente a los rendimientos no específicos debe realizarse pagador a pagador y en atención a la duración que, a lo largo del ejercicio en cuestión, haya existido la relación laboral con cada uno de ellos.

Cómo puede ayudar EY

Los criterios fijados por el TEAC suponen un cambio respecto a la posición que, por regla general, viene sosteniendo la Agencia Tributaria a través de sus órganos de gestión e inspección.

El posible inicio de un procedimiento frente a la Administración tributaria para alcanzar la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos, por no haber aplicado la exención en su máxima cuantía debido a cualquiera de las circunstancias anteriormente descritas, exigiría un análisis circunstanciado, debiéndose adecuar las actuaciones y procedimientos a seguir a las circunstancias de cada caso.

De igual forma, sería recomendable revisar si los supuestos sobre los que el TEAC ha fijado criterio pudieran dar lugar a una regularización tributaria, ya sea en materia de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF o autoliquidaciones del IRPF, para valorar las acciones a llevar a cabo que permitan mitigar los riesgos frente a la Agencia Tributaria.

Desde EY Abogados nos ponemos a su disposición para resolver cualquier duda que pueda tener al respecto, asesorarle y prestar apoyo en las posibles acciones que decidan iniciarse, bajo las premisas de calidad y compromiso que nos distinguen.

Nuestro asesoramiento también se extiende a la confección y actualización de políticas de gestión de la exención por trabajos desarrollados en el extranjero.

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Ivan Sáez Fuertes

Ivan.SaezFuertes@es.ey.com

Judith Sans Oto

Judith.SansOto@es.ey.com

Sergi Cebrián Burguete

Sergi.CebrianBurguete@es.ey.com

Sergio López Marcos

Sergi.LopezMarcos@es.ey.com

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2024 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

