

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/08685/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **19/07/2024**

**Asunto:**

IRPF. Art 7p) LIRPF. Determinación de la forma de cálculo proporcional de los rendimientos devengados durante los días de estancia en el extranjero que no se corresponden con retribuciones específicas

**Criterio:**

A efectos de realizar el cálculo proporcional 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 tomará en el denominador el número total de días del año en el caso de que durante todo el año natural haya existido relación de ajenidad con el pagador de los citados rendimientos. En caso contrario, se deberá atender al tiempo de prestación del servicio con el citado pagador durante el período impositivo analizado.

En el caso de que el contribuyente hubiera mantenido dos o más relaciones de dependencia o ajenidad en el período impositivo, el cálculo de la exención correspondiente a las retribuciones no específicas se realizará individualizadamente para cada uno de los pagadores en cuya relación de dependencia o ajenidad se haya producido desplazamiento al extranjero, teniendo en cuenta las retribuciones por él abonadas así como el tiempo de vigencia, en cada período impositivo, de cada relación de dependencia o ajenidad, sin perjuicio de la aplicación agregada del límite cuantitativo de 60.100 euros.

Unificación de criterio

**Referencias normativas:**

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF  
7.p)

RD 439/2007 IRPF Reglamento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
6.2

**Conceptos:**

Exenciones  
Extranjero  
Proporcionalidad  
Rendimientos del trabajo  
Retribuciones

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 19 de julio de 2024

RECURSO: 00-08685-2023

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: PRESIDENTE TEAC - NIF S2826022B

DOMICILIO: CALLE PANAMA, 1 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1 letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de noviembre de 2023, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ha dictado, con fecha 14 de septiembre de 2023, resolución en la reclamación n.º 08/14236/2022, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) 2021. La cuestión controvertida consistía en determinar cuál debe ser la forma de cálculo de la renta exenta conforme al artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), en caso de que las retribuciones no sean específicas del trabajo en el extranjero y no se devenguen íntegramente por el período que se permanece en el extranjero

prestando servicios.

El contribuyente había trabajado a lo largo del año 2021 en dos empresas. En la primera empresa trabajó los primeros 273 días del año (de los cuales 39 días se correspondieron a una prestación personal desarrollada en el extranjero). Por su parte, en la segunda empresa trabajó los siguientes 92 días del año (desplazándose 36 días al extranjero para la prestación personal de sus servicios).

El contribuyente efectuó el cálculo de la renta exenta por el artículo 7.p) LIRPF en su autoliquidación computando individualmente las retribuciones totales de cada pagador, el periodo contratado por cada empleador y los días en el extranjero para cada pagador. Es decir, la exención era el resultado de dos cálculos proporcionales según la siguiente fórmula matemática:  $[(\text{retribución percibida de la primera empresa} \times (39/273)) + (\text{retribución percibida de la segunda empresa} \times (36/92))]$ .

La Oficina Gestora practicó liquidación provisional considerando que el cálculo de la exención debía realizarse computando conjuntamente las retribuciones de ambos pagadores y los días totales en el extranjero a lo largo de 2021 -es decir, sumatorio de las retribuciones percibidas de ambas empresas  $\times (75/365)$ -.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña desestima la reclamación interpuesta considerando que "la fórmula de cálculo de la exención debe atender, por un lado, a la totalidad de las rentas percibidas y en un cómputo anual pues así se deriva de lo dispuesto en la norma reglamentaria sin que tenga base alguna ni la exclusión de otros rendimientos del trabajo que pudieran haberse percibido, ni el establecimiento de un cómputo independiente por empresa pagadora, ni fijar una proporción distinta en el denominador que el número total de días del año."

En similar sentido se ha pronunciado el TEAR de Cataluña en resoluciones de 14 de septiembre de 2023 (RG 08/11660/2022 y RG 08/05701/2022 y acumuladas).

Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en sentido distinto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en resolución de 28 de septiembre de 2021 recaída en la reclamación económico-administrativa n.º 12/01429/2020 y de 15 de octubre de 2021 recaída en la reclamación económico-administrativa n.º 03/04873/2020.

SEGUNDO.- En vista de los hechos anteriores el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, acordó el de 10 de noviembre de 2023, el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), otorgando en fecha 20 de noviembre de 2023 trámite de alegaciones con carácter previo a la adopción de tal resolución, a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda así como a la Directora del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

TERCERO.- La Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT formuló, por su parte, las alegaciones que siguen en fecha 9 de abril de 2024:

<<PRIMERA. Planteamiento de la cuestión controvertida.

*En síntesis, la cuestión controvertida requiere determinar cuál debe ser la forma de cálculo de la renta exenta conforme al artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), en caso de que las retribuciones no sean específicas del trabajo en el extranjero y no se devenguen íntegramente por el periodo que se permanece en el extranjero prestando servicios.*

SEGUNDA.- Normativa aplicable

*Resultan de aplicación las siguientes disposiciones: Artículo 7.p) de la LIRPF (...)*

*El desarrollo reglamentario de este precepto se contiene en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante RIRPF): (...)*

TERCERA. Consultas de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT):

V0501-11

<<Tal y como ha reiterado este Centro Directivo, la cuantificación de la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención se calcularán aplicando un criterio de reparto proporcional de las mismas, tomando a tal efecto en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero para efectuar el trabajo contratado en relación con el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto), de tal forma que serán los rendimientos del trabajo correspondiente a los días en que ha estado desplazado los que estarán exentos. Asimismo, a las retribuciones específicas que satisface la empresa española al trabajador como consecuencia del desplazamiento le resultará de aplicación la exención. Todo ello con un límite máximo de 60.100 euros anuales (...)>>

V1031-16

<<Trabajador, cuyo sueldo del mes de enero fue de 3.000 euros, despedido por su empresa al finalizar dicho mes (el día 31 de enero). El trabajador fue desplazado por su empresa durante 5 días de dicho mes de enero para prestar servicios en el extranjero.

(...) Suponiendo que se cumplen todos los requisitos para acogerse a la exención prevista en la letra p) del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero: si el periodo a computar en el denominador es el número total de días naturales del año (365 días) o el número de días naturales del año que ha estado contratado (31 días).

(...) Así pues, en el numerador se cuantificarán la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento y en el denominador el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si es año bisiesto). Una vez obtenido el cálculo anterior, las rentas que gozan de exención se calcularán aplicando dicho cociente a los días en que el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, para efectuar el trabajo contratado>>

Consulta V0730-19:

<<Trabajador por cuenta ajena que ha tenido dos empleadores distintos durante el año. Durante los primeros 185 días del año estuvo contratado por un empleador A, del que percibió una remuneración total de 20.000 euros brutos. Los siguientes 180 días del año estuvo trabajando contratado por otro empleador B con un salario bruto anual de 40.000 euros, por lo que, en dicho año, el salario bruto devengado fue de 19.726 euros (correspondiente a los 180 días) y, además, percibió de B un bonus de 5.274 euros. Con el empleador B, el trabajador prestó sus servicios de forma alternada en el extranjero y, según se manifiesta, cumple todas las condiciones para aplicar la exención prevista en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los rendimientos correspondientes a un total de 30 días que trabajó en el extranjero durante dicho año. 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." La cuantificación de la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención se realizará aplicando un criterio de reparto proporcional de las mismas, tomando a tal efecto en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero para efectuar el trabajo contratado en relación con el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto), de tal forma que serán los rendimientos del trabajo correspondientes a los días en que ha estado desplazado los que estarán exentos. Asimismo, a las retribuciones específicas satisfechas al trabajador como consecuencia del desplazamiento les resultará de aplicación la exención (...)>>

CUARTO. - Alegaciones:

Se observa que el Reglamento distingue dos tipos de retribuciones a los efectos de la aplicación de la exención. Por un lado, el de la obtención de retribuciones específicas correspondientes a los servicios que se prestan en el extranjero y, por otro, las demás retribuciones (no específicas) para las que establece un criterio de reparto proporcional (teniendo en cuenta el número total de días del año), con un límite máximo conjunto de 60.100 euros anuales.

La controversia surge de la aplicación del criterio de reparto proporcional respecto de aquellas retribuciones no específicas.

El TEAR de Cataluña, en sintonía con lo señalado por la DGT, en una interpretación más ajustada al tenor literal del artículo 6 RIRPF, entiende que el cálculo proporcional debe realizarse considerando la totalidad de días del año (365 o 366 si es bisiesto) y sobre el total de retribuciones percibidas. Y ello con independencia de que las retribuciones provengan de distintos pagadores, de que el obligado no obtenga retribuciones durante todo el período impositivo, o de que parte de los trabajos realizados no se encuentren implicados en desplazamientos al extranjero.

Por el contrario, el criterio mantenido por el TEAR de la Comunidad Valenciana (TEARV), considera aplicable la exención a aquellas retribuciones no específicas con arreglo a un criterio de reparto proporcional sobre el total de retribuciones obtenidas respecto del mismo pagador, durante la parte del período impositivo en la que se hayan percibido rendimientos y en relación con aquellos trabajos implicados en desplazamientos al extranjero. Ello implica que no necesariamente se efectúe dicho reparto proporcional sobre el número total de días al año, sino que, dependerá de las concretas circunstancias.

Se trata de un criterio que, desde un punto de vista económico, permite ajustar más a la realidad económica el importe de los rendimientos no específicos que vienen a retribuir los trabajos efectivamente realizados en el extranjero, frente al otro criterio (defendido por el TEAR de Cataluña y la DGT), que establece un sistema de cálculo más uniforme pero, a la vez, más alejado de esa realidad económica de las percepciones obtenidas por el trabajador.

Así pues, desde un punto de vista económico, el cálculo de la renta exenta correspondiente a las retribuciones no específicas conforme al criterio de la DGT y el TEAR de Cataluña puede plantear dudas en aquellos casos en que el trabajador no presta sus servicios al mismo empleador durante todo el año.

Estas dudas surgen si entendemos que la interpretación teleológica de la norma lo que busca es dejar exonerado de gravamen el salario correspondiente a los trabajos desarrollados en el extranjero, entendiéndose por éste, tanto la retribución específica que se pueda percibir, como el salario no específico correspondiente a dichos días de trabajo en el extranjero.

Con algunos ejemplos numéricos podemos observar con mayor claridad la diferencia entre ambas interpretaciones, a efectos de calcular el salario correspondiente a dichos días de trabajo en el extranjero:

1) En primer lugar, en los casos en que el trabajador ha trabajado sólo para una única empresa, pero no durante todo el período impositivo:

**Ejemplo 1.1:** El trabajador sólo ha trabajado el último trimestre del año (92 días), en el extranjero 30 días. Salario total 10.000 euros.

1ª interpretación (criterio TEARV):

La parte del salario que corresponde a esos días de trabajo en el extranjero es:  $10.000 \times 30/92 = 3.260,87$

2ª interpretación (criterio DGT y TEARC):

$10.000 \times 30/365 = 821,92$

**Ejemplo 1.2:** El trabajador ha trabajado a partir del segundo trimestre del año (275 días), en el extranjero 30 días. Salario total 10.000 euros

1ª interpretación (criterio TEARV):

La parte del salario que corresponde a esos días de trabajo en el extranjero es:  $10.000 \times 30/275 = 1.090,90$

2ª interpretación (criterio DGT y TEARC):

$10.000 \times 30/365 = 821,92$

Como puede observarse, la interpretación de la DGT y el TEAR de Cataluña parece llevar implícito que, aunque el trabajador sólo haya prestado sus servicios durante parte del año, el salario corresponde a todo el año, por lo que la parte del salario correspondiente a 30 días se mantiene inalterada cuando varía el período de prestación de servicios.

2) En segundo lugar, en los casos en que el trabajador trabaja para varias empresas a lo largo del período impositivo:

**Ejemplo 2.1:** El trabajador ha trabajado 185 días para A y 180 para B. en el extranjero 30 días para B. Salario A 100.000, salario B 20.000.

1ª interpretación (criterio TEARV):

La parte del salario que corresponde a esos días de trabajo en el extranjero es:  $[20.000 \times 30/180 = 3.333,33]$

2ª interpretación (criterio DGT y TEARC):

$[(100.000 + 20.000) \times 30/365 = 9.863,01]$

**Ejemplo 2.2:** El trabajador ha trabajado 185 días para A y 180 para B. en el extranjero 30 días para B. Salario A 20.000, salario B 100.000.

1ª interpretación (criterio TEARV):

La parte del salario que corresponde a esos días de trabajo en el extranjero es:  $[100.000 \times 30/180 = 16.666,67]$

2ª interpretación (criterio DGT y TEARC):

$[(100.000 + 20.000) \times 30/365 = 9.863,01]$

Como puede observarse, la interpretación de la DGT y el TEAR de Cataluña supone que, para aplicar la exención, se deba tomar en consideración el importe de retribuciones satisfechas por todos los pagadores, aun cuando los servicios prestados a algunos de ellos no tengan ningún tipo de relación con los trabajos desarrollados en el extranjero.

En conclusión, dejando al margen las retribuciones específicas que a estos efectos no plantean ningún tipo de distorsión, parece que una interpretación teleológica de la norma lo que persigue es exonerar de gravamen aquellos rendimientos que retribuyen trabajos realizados en el extranjero.

Por tanto, en base a dicha interpretación teleológica, el criterio de reparto proporcional más adecuado sería:

[Salario satisfecho por la empresa "generadora" de los trabajos en el extranjero x días en el extranjero / días de trabajo en el año en dicha empresa]

No obstante, entendemos que la interpretación de la DGT y del TEARC tiene su base en la interpretación gramatical de la norma, toda vez que el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 6 del RIRPF establece que: "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".

Por tanto, según este criterio gramatical, el criterio de reparto proporcional sería el siguiente: [Salario total anual de todas las empresas x días en el extranjero / 365 días] En definitiva, la aplicación de uno u otro criterio implica la obtención de resultados muy dispares, tal y como se ha ilustrado en los ejemplos antes expuestos.

Sin embargo, ambas interpretaciones concluyen en los mismos resultados cuando el denominador es el año natural completo, es decir, cuando todos los rendimientos del trabajo han sido obtenidos por el mismo pagador y por razón de empleos que presentan relación con los trabajos desarrollados en el extranjero.

No debemos olvidar que la exención se refiere únicamente a aquellos rendimientos por trabajos realizados en el extranjero, y aplicar un criterio al margen de la realidad económica de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero podría suponer un distanciamiento del mandato del legislador. No en vano, el tenor literal del artículo 7 del RIRPF comienza diciendo "(...) para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero (...)".

Por tanto, al incluir en el criterio de cálculo de reparto proporcional días en los que se han obtenido retribuciones de otros pagadores o incluso del mismo pagador por trabajos no vinculados con estancias en el extranjero, estaríamos distorsionando el cálculo al tener en cuenta días en los que se obtuvieron rentas que nada tienen que ver con dicha exención. Esta circunstancia distorsiona los resultados del reparto proporcional y minora el incentivo fiscal por una cuestión de cálculo (al aumentar la cifra del denominador de la fracción, se reduce el porcentaje al que se aplicará la exención, reduciendo con ello el incentivo fiscal al margen de la realidad de las retribuciones obtenidas por los trabajos realizados en el extranjero).

Así pues, podría plantearse la aplicación el criterio gramatical estricto, considerando el total de retribuciones y el total de días del año, cuando las circunstancias determinantes de la aplicación de la exención concurren a lo largo de todo el año. Es decir, cuando se obtienen rentas del mismo pagador y con ocasión de trabajos implicados en desplazamientos al extranjero durante todo el año, procede efectuar el cálculo de reparto proporcional sobre el número total de días del año.

Por el contrario, cuando no se den la circunstancias expresadas en el párrafo anterior, podría plantearse la aplicación del criterio de reparto proporcional, sobre el número total de días respecto de los que se obtengan retribuciones del mismo pagador por trabajos implicados en desplazamientos al extranjero, dentro del mismo año.>>.

CUARTO.- A tal efecto, la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda formuló las alegaciones siguientes en fecha 19 de junio de 2024:

<<La cuestión controvertida consiste en determinar cuál debe ser la forma de cálculo de la renta exenta conforme al artículo 7.p) 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, en caso de que las retribuciones no sean específicas del trabajo en el extranjero y no se devenguen íntegramente por el período que se permanece en el extranjero prestando servicios

(...)

Con la aprobación de la LIRPF (Ley 35/2006), tal y como señala el TEAR de Cataluña en su resolución, se introdujo una regla de cálculo en el RIRPF (RD 439/2007) (...)

Así, este Centro Directivo, entre otras, en la [consulta vinculante V0818-11](#), de fecha 30 de marzo de 2011, ha expresado el siguiente criterio:

<<Tal y como ha reiterado este Centro Directivo, al margen de las retribuciones específicas, a la hora de cuantificar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador que gozan de exención, únicamente deberán tomarse en consideración los días que el trabajador efectivamente ha estado desplazado en el extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos, calculándose con un criterio de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto). A estos efectos, en el presente caso en el que está destinado en el extranjero durante todo el año 2011, se descontarán los días esporádicos de estancia en España prestando servicios a la entidad matriz>>.

En este mismo sentido, la [consulta vinculante V0838-13](#), de fecha 14 de marzo de 2013, donde se contestó:

<<Respecto a la cuantía exenta de tributación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.p) de la LIRPF y en el apartado 2 del artículo 6 del RIRPF, tal y como ha reiterado este Centro Directivo, al margen de las retribuciones específicas, a la hora de cuantificar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador que gozan de exención, únicamente deberán tomarse en consideración los días que el trabajador efectivamente ha estado desplazado en el extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos, calculándose con un criterio de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto).

Asimismo, a las retribuciones específicas que satisfaga la empresa española al trabajador como consecuencia del desplazamiento les resultará de aplicación la exención.

Todo ello con un límite máximo de 60.100 euros anuales>>.

Asimismo, para el supuesto de un contrato de trabajo de duración inferior al año natural, en la consulta vinculante V1031-16, de fecha 15 de marzo de 2016 (sobre un trabajador, cuyo sueldo del mes de enero fue de 3.000 euros, despedido por su empresa al finalizar dicho mes -el día 31 de enero- y habiendo sido el trabajador desplazado por su empresa durante 5 días de dicho mes de enero para prestar servicios en el extranjero), en la que se preguntó por el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, en concreto, si el período a computar en el denominador es el número total de días naturales del año (365 días) o el número de días naturales del año que ha estado contratado (31 días), este Centro Directivo contestó lo siguiente:

<<Así pues, en el numerador se cuantificarán la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento y en el denominador el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si es año bisiesto). Una vez obtenido el cálculo anterior, las rentas que gozan de exención se calcularán aplicando dicho cociente a los días en que el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, para efectuar el trabajo contratado.

Todo ello con un límite máximo de 60.100 euros anuales>>.

En este mismo sentido:

Consulta vinculante V3097-18, de fecha 29 de noviembre de 2018 (sobre un consultante, que, durante el año, percibió rendimientos de una universidad española con la que llegó a firmar tres contratos laborales, produciéndose una estancia de 16 días en el extranjero -Bolivia- durante la vigencia del segundo de los tres contratos), donde se concluía: <<En relación con la segunda cuestión, de conformidad con lo indicado, el consultante deberá dividir las retribuciones no específicas obtenidas en ese ejercicio de su empleador (la universidad) entre el número total de días del año. Una vez obtenido el cálculo anterior, las rentas que gozarán de exención se calcularán aplicando dicho cociente a los días en que estuvo desplazado en Bolivia para efectuar el trabajo contratado>>.

Consulta vinculante V1343-19, de fecha 10 de junio de 2019 (sobre una consultante que comenzó a trabajar en una empresa el día 1 de febrero de 2018 y manifestaba cumplir todos los requisitos para aplicar la exención prevista en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto por 12 días, planteando si, para proceder al reparto proporcional, debía tomar como base 334 días (desde el 1 de febrero) o la totalidad de días del año), en la que se señaló lo siguiente: <<Así pues, en el numerador se cuantificarán la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento y en el denominador el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si es año bisiesto). Una vez obtenido el cálculo anterior, las rentas que gozan de exención se calcularán aplicando dicho cociente a los días en que el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, para efectuar el trabajo contratado. Todo ello con un límite máximo de 60.100 euros anuales>>

Por tanto, el criterio de este Centro Directivo expresado, entre otras, en las citadas consultas, es el consistente en que, <<al margen de las retribuciones específicas, a la hora de cuantificar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador que gozan de exención, únicamente deberán tomarse en consideración los días que el trabajador efectivamente ha estado desplazado en el extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos, calculándose con un criterio de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto)>>.

Dicho criterio es acorde con lo dispuesto en el artículo 6.2 del RIRPF.

Por otra parte, respecto a la existencia de distintos pagadores durante el año, en la consulta vinculante V0730-19, de fecha 2 de abril de 2019, donde se preguntó por el cálculo de la renta exenta en el supuesto de un trabajador por cuenta ajena que tuvo dos empleadores distintos durante el año (durante los primeros 185 días del año estuvo contratado por un empleador A, del que percibió una remuneración total de 20.000 euros brutos, y los siguientes 180 días del año estuvo contratado por otro empleador B con un salario bruto anual de 40.000 euros, por lo que, en dicho año, el salario bruto devengado fue de 19.726 euros -correspondiente a los 180 días- y, además, percibió de B un bonus de 5.274 euros; con el empleador B, el trabajador prestó sus servicios de forma alternada en el extranjero, resultando un total de 30 días que trabajó en el extranjero durante dicho año), este Centro Directivo señaló lo siguiente: <<Por tanto, en el caso planteado y según las cifras aportadas, el consultante deberá dividir las retribuciones no específicas obtenidas en el año de ambos empleadores (45.000 euros) entre el número total de días del año (365 días ó 366 si es bisiesto). Una vez obtenido el cálculo anterior, las rentas que gozarán de exención se calcularán aplicando dicho cociente a los días en que estuvo desplazado en el extranjero para efectuar el trabajo contratado>>

Por las razones expuestas, este Centro Directivo considera que el pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (resolución de 28 de septiembre de 2021, recaída en la reclamación económico-administrativa n.º 12-01429-2020, en lo que respecta al punto donde resuelve que "el cálculo proporcional determinado por el órgano gestor en función del número total de días del año no resulta conforme a derecho"; resolución, por tanto, en sentido distinto a lo señalado por el TEAR de Cataluña), así como el pronunciamiento del mismo Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (resolución de 15 de octubre de 2021, recaída en la reclamación económico-administrativa n.º 03-04873-2020, en lo que respecta al punto donde resuelve que "entiende que el cálculo proporcional determinado por el órgano gestor en función del número total de días del año y de las retribuciones totales del año no resulta conforme a derecho"; criterio, igualmente, en sentido distinto al señalado por el TEAR de Cataluña), vulneran lo dispuesto en los artículos 7 p) de la LIRPF y 6 del RIRPF, por cuanto dicha normativa establece que el criterio de reparto proporcional debe aplicarse "teniendo en cuenta el número total de días del año" (esto es, 365 días o 366 si es un año bisiesto).

La consideración por imperativo legal a efectos del cálculo de la exención, en función de la remisión reglamentaria realizada por la Ley del Impuesto, del número total de días del año, sin distinguir la duración parcial del período trabajado para cada empleador, en caso de existencia de varios empleadores en el ejercicio, lleva necesariamente por homogeneidad a la consideración en dicho cálculo de la retribución anual total y del total de los días trabajados en el extranjero, sin proceder en consecuencia la realización de cálculos parciales en función de los días trabajados para cada empleador (y correlativamente de los días en el extranjero y la retribución satisfecha correspondientes a ese específico empleo).

Por último, debe indicarse que la aplicación del criterio de cálculos parciales, aparte de ser contrario al expresamente previsto en la normativa del Impuesto, no necesariamente lleva en todos los casos a un tratamiento más favorable para el contribuyente. Si bien dicha circunstancia resulta irrelevante frente a la necesaria aplicación del principio de legalidad.>>

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

*Artículo 229. Competencias de los órganos económico-administrativos.*

*<<1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:*

*(.....)*

*d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.*

*Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comuniquen el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia>>*

A la vista del precepto citado y por virtud del acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de noviembre de 2023, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, esta Sala de dicho Tribunal es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

**SEGUNDO.-** El artículo 7.p) de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), recoge la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero:

### **Artículo 7 LIRPF. Rentas exentas:**

*<<Estarán exentas las siguientes rentas: (.....)*

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

**1º** 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.

**2º** 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>>.

La exención es objeto de desarrollo en el artículo 6 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 (RIRPF), que dispone lo siguiente:

### **Artículo 6. Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero:**

**<<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:**

**1º** 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.

**2º** 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>>.**

De lo anterior se colige que la citada exención está supeditada al cumplimiento de una serie de requisitos como es que los trabajos se realicen efectivamente en el extranjero, que en el lugar de prestación del trabajo se aplique un Impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF (no pudiendo ser un país o territorio calificado como paraíso fiscal) y que los servicios se presten "para" una

empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente en el extranjero.

Sin embargo, la presente controversia no tiene por objeto interpretar dichos requisitos normativos, sino que se centra en la forma de cálculo de la exención y, más concretamente, la aplicación del cálculo proporcional previsto para las retribuciones no específicas del servicio prestado en el extranjero; forma de cálculo que se desarrolla en el apartado segundo del citado precepto reglamentario cuando afirma:

*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.*

Así, el precepto legal establece la exención de las "retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero con el límite máximo de 60.100 euros" diferenciando el precepto reglamentario entre dos cuantías retributivas que son, ambas, "devengadas durante los días de estancia en el extranjero":

(1) "las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero" y,

(2) "el importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero" distintos de las retribuciones específicas.

Esta diferenciación reglamentaria trae causa del distinto trato que se le otorga a esas dos categorías, puesto que el reglamento prevé un cálculo proporcional que sólo se aplica en aras de la determinación de la segunda de ellas -al quedar las retribuciones específicas "al margen"-.

En definitiva, mientras que la cuantía total de las "retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero" se considera "retribución devengada durante los días de estancia en el extranjero", en el caso de la retribución ordinaria obtenida sólo será "retribución devengada durante los días de estancia en el extranjero" una parte proporcional.

Es precisamente en relación al cálculo de esta proporción de qué parte del salario ordinario que no se corresponde con retribuciones específicas se considera devengado durante los días de estancia en el extranjero, que se suscita la controversia a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Y, más específicamente, en relación a la previsión expresa reglamentaria de que dicha proporción se calcule "aplicando un reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año" con las implicaciones que de ello se deriva en los casos de prestación personal inferior al año natural o en favor de distintos pagadores.

Así, como hemos detallado en los antecedentes de hecho, el Tribunal Regional de Cataluña en las resoluciones RG 08/11660/2020, RG 08/5701/2022 y RG 08/14236/2022 ha entendido que la literalidad del precepto reglamentario exige, en todo caso, realizar tal cálculo proporcional dividiendo las retribuciones satisfechas entre 365 días del año (o 366 si se trata de un año bisiesto). Por ello, el citado Tribunal Regional ha entendido que el importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero al margen de las retribuciones específicas, debe calcularse dividiendo entre 365 días incluso aunque la relación laboral en virtud de la cual se hubiera desplazado el trabajador al extranjero tuviese una duración inferior al año natural (RG 08/14236/2022) por exigirlo así la literalidad del precepto reglamentario. Y, a resultados de lo anterior, también ha entendido que en el caso de que el contribuyente hubiera tenido dos o más pagadores durante el período impositivo, el cálculo proporcional se realizaría agregando las remuneraciones totales obtenidas por ambos pagadores tanto si en el marco de todas las relaciones laborales se desplazó al extranjero (RG 08/11660/2022 y RG 08/14236/2022) como si tal desplazamiento tuvo lugar sólo en una de estas (RG 08/5701/2022):

**Resolución TEAR de Cataluña RG 08/5701/2022 de 14 de septiembre de 2023:**

*<<Por lo que se refiere a la cuantía de la exención este Tribunal comparte el criterio del acuerdo impugnado y entiende que el cálculo proporcional debe realizarse considerando la totalidad de días del año (365 o 366 si es bisiesto) y sobre el totalidad de retribuciones percibidas aún cuando sean de distintas empresas (de todos los pagadores, en definitiva) y aunque en alguna de ellas no realice desplazamientos>>*

**Resolución TEAR de Cataluña RG 08/11660/2022 de 14 de septiembre de 2023:**

*<<La exención debe atender, por un lado, a la totalidad de las rentas percibidas y en un cómputo anual pues así se deriva de lo dispuesto en la norma reglamentaria sin que tenga base alguna ni la exclusión de otros rendimientos del trabajo que pudieran haberse percibido, ni el establecimiento de un cómputo independiente por empresa pagadora, ni fijar una proporción distinta en el denominador que el número total de días del año>>*

**Resolución TEAR de Cataluña RG 08/14236/2022 de 14 de septiembre de 2023:**

*<<También se conoce el pronunciamiento del TEAR de Valencia en la Resolución 03-04873-2020 de fecha 15/10/2021, que considera que lo correcto es no computar todas las retribuciones y días del año sino sólo las retribuciones de la empresa que desplaza al extranjero y por los días contratado para esta empresa.*

*Pues bien, en contra de lo expresado por el TEARV, este Tribunal entiende que el cálculo proporcional debe realizarse considerando la totalidad de días del año (365 o 366 si es bisiesto) y sobre el total de retribuciones percibidas aún cuando sean de distintas empresas (de todos los pagadores, en definitiva) y aunque en alguna de ellas no realice desplazamientos.*

*Así se deriva del literal de la propia redacción del artículo 6 del Reglamento>>.*

Interpretación que, en definitiva, ha llevado al citado Tribunal Regional a desestimar las reclamaciones económico-administrativas sometidas a su conocimiento en tanto que su tesis interpretativa suponía confirmar la regularización efectuada por la Oficina Gestora al haber aplicado ésta el mismo criterio interpretativo que el propugnado por el TEAR de Cataluña -que no es otro que el fijado por la Dirección General de Tributos en numerosas consultas tributarias (recogidas por la Directora del citado Centro Directivo en las alegaciones ante este TEAC presentadas) y que, en consecuencia, ex artículo 89.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria había aplicado el órgano gestor-.

En definitiva, **abogan el TEAR de Cataluña y la Dirección General de Tributos por una interpretación literal del precepto reglamentario que exigiría calcular el importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas, en proporción a los 365 días del año y de manera conjunta para la totalidad de pagadores de rendimientos del trabajo.**

Por el contrario, el Tribunal Regional de la Comunidad Valenciana en las resoluciones RG 12/1429/2020 y RG 03/4873/2020 ha entendido que si el contrato en virtud del cual el trabajador había realizado desplazamientos al extranjero había tenido una duración inferior al año natural, el cálculo proporcional de los rendimientos del trabajo específicos debía realizarse en atención a esa duración (y no a los 365 días del año) - teniendo en consideración para la realización de tal cálculo únicamente los rendimientos satisfechos por ese empleador y no los satisfechos por otro empleador-. **Tesis del Tribunal Regional de la Comunidad Valenciana que defiende la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT** por entender que es más coherente con la interpretación teleológica de la norma, evitando "distorcionar el cálculo y minorar el incentivo fiscal".

A resultas de lo expuesto, **la presente controversia jurídica consiste en determinar la forma de cálculo proporcional de los rendimientos devengados durante los días de estancia en el extranjero que no se corresponden con retribuciones específicas** y, más concretamente, si el artículo 6.2 RIRPF exige, en todo caso, realizar dicho cálculo proporcional 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 esos desplazamientos al extranjero.

E, igualmente, enjuiciar si se debe calcular agregadamente la exención teniendo en cuenta la totalidad de retribuciones percibidas aún cuando procedan de distintos pagadores incluso en los casos en que en el marco de la relación de dependencia mantenida con alguno de los pagadores no se haya producido desplazamiento al extranjero alguno.

**TERCERO.-** La exención actualmente regulada en el artículo 7.p) LIRPF fue creada por la Ley 40/1998 que en su exposición de motivos recogía que ante la existencia de un mercado único, "el impuesto ha de ser un instrumento eficaz para la creación de empleo, de fomento del ahorro y, en suma, del crecimiento económico que exige el cumplimiento del Pacto de Estabilidad y Empleo y la Unión Económica y Monetaria Europea" y, a tal fin, procedía a "mejorar el tratamiento fiscal de las rentas del trabajo".

Así, la exención estaba encaminada a internacionalizar el capital humano con residencia fiscal en España, reduciendo la presión fiscal de aquellos que se desplazaban al extranjero temporalmente sin perder su residencia en España tal y como ha declarado el Tribunal Supremo en su STS de 20 de octubre de 2016 (recurso de casación 4786/2011) favoreciendo, en consecuencia, la internacionalización de las empresas en territorio español mejorando su competitividad (STS de 9 de marzo de 2023, recurso de casación 8087/2020).

En concordancia con esa finalidad, la modificación de la exención realizada por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa se justificó en la Exposición de Motivos de la citada norma en tanto que se concebía como un apoyo a las iniciativas de internacionalización de las empresas españolas y, también, como una norma que permitía "facilitar la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero" y "simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español" para lo cual "se adoptan medidas relativas al tratamiento de las rentas obtenidas por la realización de trabajos en el extranjero, y al pago de los impuestos personales en los períodos impositivos en que se produce un desplazamiento al o desde el extranjero".

Así, para reducir la presión fiscal a los trabajadores desplazados al extranjero, la normativa del IRPF reguló la exención actualmente recogida en el artículo 7 p.) LIRPF aunque, si bien es cierto, no estableció una forma de cálculo de la citada exención hasta la entrada en vigor del Real Decreto 439/2007 cuya redacción no ha sufrido modificaciones.

Regulación del citado cálculo que es coherente con el objetivo normativo de simplificar las obligaciones fiscales de los trabajadores permitiéndoles aplicar la exención utilizando un cálculo coherente con el espíritu de la norma, al tiempo que sencillo, al declararse exentos la totalidad de rendimientos específicos y aplicar únicamente la fórmula de cálculo proporcional en el caso de los rendimientos del trabajo no específicos percibidos (esto es, a los emolumentos cuya percepción no guarda relación con el desplazamiento del trabajador al extranjero, sino que son los percibidos ordinariamente en el marco de su relación laboral o estatutaria). Exención que tiene un límite máximo de 60.100 euros anuales.

Así, al tener que calcular qué parte de los rendimientos no específicos se han devengado los días de estancia en el extranjero, el precepto reglamentario optó por considerar que éstos se entendían generados de manera lineal durante todos los días del año.

Fórmula de cálculo prevista por el reglamento que no es sino fruto de la legislación social española en la que también tienen carácter retribuido los días de descanso mínimo semanal, festivos y los días de vacaciones -como así ha declarado la jurisprudencia histórica de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo reiterada hasta nuestros días, la cual ha afirmado que el salario diario "no puede sino consistir en el cociente que resulte de dividir -supuesto de declararse probado el salario anual- esta retribución global por los 365 días que al año corresponden (366 para el caso de año bisiesto)" (STS de 25 de noviembre de 2019, recurso 102/2018 con citas a STS de 27 de octubre de 2005, recurso 2513/2004, STS de 30 de junio de 2008, recurso 2639/2007, STS de 24 de enero de 2011, recurso 2018/2010, STS de 9 de mayo de 2011, recurso 2374/2010 o STS de 17 de diciembre de 2013, recurso 3559/2017)-.

De este modo, la normativa fiscal acogió los principios derivados de la normativa social para, así, no realizar la distribución de la retribución no específica en atención únicamente a los días de efectivo desempeño de trabajo, sino a la totalidad de los días del año puesto que todos ellos serían igualmente retribuidos.

Y, al tiempo, dicha regulación resolvía la problemática interpretativa que, ante la ausencia de norma específica, se había ya planteado ante la Dirección General de Tributos en relación al cálculo de la exención en los períodos impositivos previos al 2007 en el que entró en vigor el citado Real Decreto 439/2007. Así, con carácter previo a la publicación del citado Reglamento, la Dirección General de Tributos ya afirmó que se podría aplicar un criterio de reparto proporcional tomando en el denominador los 365 días del año:

Consulta DGT 2572/2003, de 30 de diciembre de 2003:

*<<En el escrito de consulta se alude a la posibilidad de aplicar un criterio de reparto proporcional (número de días en el extranjero/días hábiles) para determinar el importe de los rendimientos devengados por los trabajos realizados en el extranjero; en principio, podrá tomarse un criterio de reparto proporcional pero en el denominador se tomará el número total de días del año, no los días hábiles>>*

Sin embargo, en esos períodos impositivos previos a la entrada en vigor del Real Decreto 439/2007, la ausencia de mención legal o reglamentaria a la forma de cálculo de la exención no siempre fue interpretada conforme al criterio de la Dirección General de Tributos.

Prueba de ello son, por ejemplo, dos sentencias de la Audiencia Nacional de 26 de enero de 2011 (recursos 188/2009 y 192/2009) donde el citado órgano jurisdiccional afirmó:

*<<Si para el cálculo de la renta exenta hay que determinar el porcentaje de días efectivamente trabajados en el extranjero, es razonable, decimos, que a tal divisor se aplique el dividendo formado por los días laborables que serán los efectivamente trabajados en el ejercicio>>*



Tesis que igualmente han compartido otros órganos jurisdiccionales como el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de 27 de mayo de 2014 (recurso 1095/2011) quien llegó incluso a afirmar que podría hacerse un prorrateo por días o incluso por "horas" aunque, aceptó en el supuesto de Autos el prorrateo entre días hábiles:

*<<La estimación o valoración probatoria efectuada por la Oficina gestora no puede considerarse irrazonable, cuando -pese a las diferencias existentes en la Ley aplicable al caso y la posterior- acude a un criterio posteriormente establecido por el Reglamento del Impuesto.*

*No obstante, el método de cálculo que propone el recurrente puede considerarse más ajustado a la norma aplicable al caso, en la medida en que las vacaciones y festivos retribuidos, así como los descansos semanales, se reparten proporcionalmente entre los periodos de trabajo en España y en el extranjero, y como hemos dicho la LIRF aplicable atendía no al devengo de las retribuciones, sino al periodo de generación. Así en nuestra reciente sentencia núm. 241/2014, hemos considerado, teniendo en cuenta la prueba practicada, que había de atenderse al criterio proporcional pretendido teniendo en cuenta el número de días laborables del año y no los días naturales de todo el año>>.*

Ciertamente, ante la citada problemática, la entrada en vigor del Real Decreto 439/2007 con su fórmula de cuantificación permitió una simplificación en el cálculo de la exención y, al tiempo, otorgó un mayor incentivo fiscal a los trabajadores que se desplazaban al extranjero al no limitar estrictamente la exención a la cuantía de los rendimientos específicos obtenidos a resultas del desplazamiento, sino también al resto del salario que proporcionalmente se imputase a los días de estancia en el extranjero.

Nótese que, precisamente en atención a la voluntad del legislador, el Tribunal Supremo en la STS de 25 de febrero de 2021 (recurso de casación 274/2021) ha entendido que en el numerador de dicho cálculo deben incluirse los días de llegada y de partida puesto que "no tomar en consideración esos días entraña una interpretación contraria a los postulados que presiden la regulación de esa exención".

Llegados a este punto, lo que debemos ahora plantearnos es si la aplicación del artículo 6.2 del RIRPF en su sentido literal y, en definitiva, la división de las retribuciones no específicas entre 365 días del año por la que aboga el TEAR de Cataluña y la Dirección General de Tributos en los casos en los que la relación laboral o estatutaria ha tenido una duración inferior al año natural en ese período impositivo arroja una solución coherente con el espíritu de la norma. Principios interpretativos que, posteriormente, nos permitirán también resolver cómo debe aplicarse el citado precepto en los casos de existencia de distintos pagadores de rendimientos del trabajo durante el período impositivo, tanto en los casos en que en el marco de todas las relaciones jurídicas de dependencia hay desplazamiento al extranjero, como en los casos en los que el citado desplazamiento se produce sólo en alguna de dichas relaciones jurídicas-.

En primer lugar, en los casos en los que el contrato de trabajo en virtud del cual se realiza el desplazamiento al extranjero tiene una duración inferior al año natural, la aplicación rígida del tenor literal del artículo 6.2 RIRPF (en el sentido de computar en el denominador el total de días del año) no se correspondería, a juicio de este Tribunal, con el espíritu y finalidad de la norma. No debemos olvidar que la normativa que interpretamos simplemente establece un cálculo proporcional para determinar qué parte de los rendimientos del trabajo obtenidos no condicionados al desplazamiento al extranjero (esto es, las retribuciones no específicas) pueden entenderse obtenidos en los días de estancia en el extranjero. Y, en aras de realizar este cálculo de salario devengado por cada día, la normativa fiscal simplemente fija una regla acorde con la legislación laboral y la interpretación jurisprudencial de la Sala Social del Tribunal Supremo anteriormente citada en virtud de la cual los rendimientos del trabajo se entienden obtenidos de manera lineal durante todos los días del año.

Por ende, en los casos en los que la relación jurídica en virtud de la cual el trabajador ha prestado sus servicios personales ha estado vigente durante la totalidad del período impositivo, es pacífico e indiscutible que el salario diario ha de calcularse dividiendo entre 365 días.

Sin embargo, mayores dudas interpretativas se suscitan cuando la duración del contrato de trabajo o la relación estatutaria ha tenido una duración inferior al año natural -defendiendo, en este punto, el TEAR de Cataluña y la Dirección General de Tributos que se mantenga la división entre 365 días por así exigirlo la literalidad del artículo 6.2 RIRPF, frente al criterio del TEAR de la Comunidad Valenciana y la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT que defienden realizar este cálculo en atención a la duración de la citada relación de dependencia-.

A juicio de este TEAC, aplicar la literalidad del precepto (dividiendo entre 365 días del año) en los casos en los que duración del contrato de trabajo o la relación estatutaria ha tenido una duración inferior al año natural no sería acorde a la realidad económica ni al dato cuantitativo que busca calcular el precepto reglamentario para dejarlo exento: a saber, la cuantía del salario no específico imputable a los días de estancia en el extranjero.

Así, la división de la retribución no específica entre 365 días cuando el tiempo de vigencia de la relación de dependencia ha sido inferior, no permite obtener el salario diario devengado por cada día de estancia en el extranjero (que, repetimos, es la cuantía que el precepto busca calcular para declararlo exento), sino el salario diario que, teóricamente, se habría obtenido si se hubiera trabajado todo el año bajo la premisa de que el salario total se hubiera mantenido inalterado de haber estado vigente la relación laboral o estatutaria un mayor número de días (concretamente, los 365 días del año). Sería, por ende, un resultado matemático que lejos de obedecer a la realidad económica, obedecería a hipótesis que no solo no se cumplen, sino que tampoco son razonables puesto que lógicamente una vigencia superior del contrario habría llevado necesariamente a un incremento de las retribuciones no específicas percibidas.

*A fortiori*, no debe pasar desapercibido que la LIRPF afirma que "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". En este sentido, la aplicación rigorista de la literalidad del precepto que exigiría dividir entre 365 días del año pese a que la duración del contrato hubiese sido inferior al año natural, supondría implícitamente aceptar que cabe devengar rendimientos del trabajo incluso fuera del período de vigencia de la relación laboral o estatutaria.

Así, la literalidad del precepto reglamentario y la consecuente división entre los 365 días del año es una solución perfectamente compatible con la normativa y jurisprudencia social y coherente con el fin del precepto en los casos en los que la relación laboral o estatutaria se ha mantenido durante todo el año y es, únicamente en tal supuesto, donde la aplicación de la norma con base en la interpretación gramatical ha de regir sin excepciones.

De lo anteriormente expuesto, se desprende que a juicio de este TEAC cuando la relación laboral o estatutaria ha tenido una duración inferior al año natural, debe calcularse la parte de las retribuciones no específicas devengadas durante los días de desplazamiento al extranjero dividiendo entre el tiempo de duración, en cada período impositivo, de la citada relación laboral o estatutaria.

Sentado lo anterior, tenemos que plantearnos, en segundo lugar, cuál debe ser la fórmula de cálculo de la exención en los casos de

existencia de distintos pagadores de rendimientos del trabajo durante el período impositivo.

Ciertamente, con base en lo anteriormente razonado, únicamente podrá tomarse en el denominador el número total de días naturales (365 días) en el caso de que la relación laboral o estatutaria haya existido durante la totalidad del año natural. Sin embargo, existiendo distintos pagadores, tenemos que plantearnos si el cálculo de la exención es único y, por ende, han de sumarse la totalidad de rendimientos del trabajo no específicos obtenidos en el período impositivo aunque procedan de distintos pagadores o, si por el contrario, la exención se calcularía pagador a pagador -sin perjuicio, claro está, del límite absoluto previsto por la norma de 60.100 euros de rendimientos del trabajo que no cabe incrementar en atención al número de pagadores-.

En este sentido, queremos adelantar que parece que la tesis de la Dirección General de Tributos y del TEAR de Cataluña de entender que deben agregarse los rendimientos del trabajo procedentes de distintos pagadores sería una consecuencia fruto de la aplicación rigorista de la literalidad del artículo 6.2 RIRPF ya que si el divisor está referido a la totalidad del año (365 días), el numerador debiera recoger la totalidad de retribuciones en base anual, especialmente en los casos en los que se hubiera trabajado de manera sucesiva (pero no simultánea) para varios pagadores durante la totalidad del año natural. Sin embargo, de la conclusión anteriormente razonada de que debe tenerse en consideración únicamente la duración de cada relación laboral o estatutaria, cabe ya inferir y adelantar que este Tribunal Central comparte, de nuevo, la postura del TEAR de la Comunidad Valenciana y de la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT en el sentido de que el cálculo de la exención debe realizarse de manera individualizada, pagador a pagador, y ello por varios motivos que exponemos a continuación.

En primer lugar, hemos de advertir que el precepto que venimos interpretando no realiza ninguna mención relativa a cómo ha de procederse a realizar el cálculo en los supuestos de coexistencia de distintos pagadores y, por ende, no exige la literalidad del precepto realizar el cálculo agregado que propugna el TEAR de Cataluña y la Dirección General de Tributos.

Sentado lo anterior, en los casos en los que existen varios pagadores, la casuística es diversa puesto que puede ser que en el marco de las dos relaciones laborales o estatutarias existan desplazamientos al extranjero (TEAR de Cataluña RG 08/12436/2022) o que sólo en el marco de una de ellas se realicen este tipo de desplazamientos (TEAR de Cataluña RG 08/5701/2022 y TEAR de la Comunidad Valenciana RG 03/4873/2020).

Es precisamente en este último supuesto (varias relaciones de dependencia y solo en una se realizan desplazamientos al extranjero) donde se aprecia más claramente que el cálculo agregado no sería, a juicio de este TEAC, el más acorde con el espíritu del precepto en tanto que de agregarse las retribuciones percibidas de ambos pagadores, se estarían teniendo en consideración para calcular la exención unos sueldos y salarios que, en ningún caso, se correspondían con un rendimiento del trabajo derivado de la prestación personal en territorio extranjero.

Esto es, existiendo una relación laboral que no exigiría desplazamiento al extranjero alguno del trabajador, la toma en consideración de las remuneraciones por dicho trabajo obtenidas para el cálculo de la proporción, arrojaría un resultado distorsionado e irrelevante porque se estaría obteniendo el cálculo del salario por día devengado durante los días de desplazamiento al extranjero pese a que dicho salario por día incluiría el salario fruto de una relación laboral o estatutaria en la que no habría ningún desplazamiento. Esto es, como defiende la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, se estaría distorsionando el cálculo al incluir unos rendimientos del trabajo fruto de una relación laboral o estatutaria que no entran dentro del ámbito objetivo del precepto puesto que, en el marco de dicha relación, no ha habido prestación personal en el extranjero.

Nótese que la propia exención que estamos interpretando se refiere a rendimientos del trabajo percibidos **por** trabajos efectivamente realizados en el extranjero, y su precepto reglamentario lleva por título "Exención de los rendimientos percibidos **por** trabajos realizados en el extranjero". Y ello porque es indiscutible que si el trabajador hubiera percibido únicamente rendimientos del trabajo derivados de su prestación personal realizada exclusivamente en territorio español, no se aplicaría la exención contemplada en el 7.p) LIRPF y tampoco procedería realizar prorrateo alguno. Así, el hecho de que fruto de otra relación laboral o estatutaria completamente distinta, el trabajador sí se haya desplazado de manera continuada o esporádica al extranjero para prestar en favor de una entidad no residente sus servicios, no habilita para tener en consideración en el cálculo de la exención correspondiente a estos rendimientos, los rendimientos del trabajo percibidos de otro pagador que, en ningún caso, podrían beneficiarse de la exención.

En definitiva, sería una interpretación que proporcionaría un dato numérico distinto del que la norma exige calcular, y condiciona y altera el cálculo de los rendimientos no específicos correspondientes a los días de desplazamiento al extranjero por tomar en consideración rendimientos que nunca entrarían dentro del ámbito objetivo del citado beneficio fiscal. Al igual que es indubitado que no se incluirían en el cálculo de la exención los rendimientos del trabajo por expresa disposición legal tales como las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge, tampoco debieran incluirse rendimientos del trabajo que, derivando de una relación laboral o estatutaria distinta, se hayan satisfecho por una íntegra prestación del trabajador de sus servicios en territorio español.

De igual modo, esa interpretación también plantearía un problema interpretativo en los supuestos en los que existen dos o más pagadores siendo, uno de ellos, el Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE) que satisface una prestación por desempleo-. Tomemos, a tal fin, la resolución del TEAR de Cataluña de 28 de diciembre de 2021, RG 08/4102/2020 quien ha defendido que se sumarían tanto los rendimientos no específicos satisfechos por la empresa para la cual prestó sus servicios como la prestación por desempleo percibida del SEPE:

**Resolución TEAR de Cataluña de 28 de diciembre de 2021, RG 08/4102/2020:**

*<<En el caso que nos ocupa, el interesado percibe retribuciones no específicas de la entidad X por importe de 78.333,33 euros y del Servicio Público de Empleo Estatal por un importe de 5.870,88 euros, ascendiendo el total a 84.204,21 euros.*

*Si un trabajador tiene varios empleadores en un año, siendo éste el caso, a la hora de calcular la parte de las retribuciones no específicas, se divide la totalidad de retribuciones no específicas obtenidas en el año (84.204,21 euros) entre el número total de días del año (365 días o 366 si es bisiesto) y se calculan las rentas que gozan de exención aplicando dicho cociente a los días en que el contribuyente estuvo desplazado en el extranjero para efectuar el trabajo contratado (105 días).*

*Tal criterio se deriva, entre otras, de la consulta V0730/19 de la Dirección General de Tributos de 2 de abril>>*

Sin embargo, de nuevo, ello generaría el efecto de tener en consideración en el cálculo de la exención la prestación por desempleo que, aunque es un rendimiento del trabajo, no entra dentro del ámbito objetivo de la exención. Conclusión que cabe desprender no solo de que el desempleo abonado por el SEPE no estaría en modo alguno vinculado a la prestación en el extranjero, sino que no concurrirían las notas de dependencia o ajenidad que, según el Tribunal Supremo, definen el artículo 7.p) LIRPF.

En este sentido, el Alto Tribunal en su STS de fecha 09/03/2023, recurso 8087/2020 ha negado la aplicación de la exención del 7.p) a las asignaciones abonadas por el Parlamento Europeo a sus diputados, al afirmar que otorgarles esa exención no solo no "cumpliría la finalidad para la que se prevé la exención", sino que, además, no cumplirían el requisito de ajenidad exigible para la aplicación del precepto (el subrayado es nuestro):

**STS de fecha 09/03/2023, recurso 8087/2020:**

<<De las citas que se han transcrito de los diversos pronunciamientos de este Tribunal se desprende que se ha entendido que el art.7.p) exige la concurrencia de una relación de ajeneidad o alteridad, propio de las relaciones laborales por cuenta ajena, o funcionariales, o, incluso, en supuestos de relación laboral especial, de suerte que hemos distinguido entre los supuestos que contempla el art.17.e) " Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos", para negarle poder acogerse a la exención, del previsto en el apartado j), "Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial", a los que sí se le ha reconocido. No existe, pues, duda, que el art.7.p) sólo se desenvuelve dentro de relaciones de ajeneidad, laboral o estatutaria, incluida la relación funcional, que también goza de este requisito imprescindible de la ajeneidad o alteridad.

Pues bien, siendo el citado el primer requisito exigido, no ofrece duda alguna que la relación de un diputado con el Parlamento europeo resulta completamente ajena a dicha característica de ajeneidad, en el sentido de dependencia; no existe relación laboral, en cualquiera de sus posibles aspectos, ni estatutaria, ni existe dependencia alguna de sus miembros con la Cámara, de suerte que en modo alguno el art.7.p) contempla el supuesto previsto en el art.17.b), "Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo">>.

No existiendo relación de ajeneidad con el SEPE en el caso de abono de la prestación pública por desempleo, la inclusión de estos rendimientos generaría, de nuevo, el efecto de alterar artificialmente el cálculo de la exención con importes percibidos que, si bien constituyen rendimientos del trabajo del IRPF, no entran dentro del ámbito objetivo del precepto.

Y en este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña no ha aceptado el cálculo de la exención teniendo en consideración el número total de días del año, ni tampoco agregando los rendimientos de distintos pagadores (de la empresa pagadora y del SEPE) con ocasión de la resolución del recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la citada resolución del TEAR de Cataluña de 28 de diciembre de 2021, RG 08/4102/2020, al haber afirmado:

**STSJ de Cataluña de 3/06/2024, recurso contencioso administrativo nº 357/2022:**

<<Constituye hecho no controvertido que el contrato de trabajo en cumplimiento del cual el recurrente se desplazó para prestar servicios en el extranjero dio inicio el 7 de mayo de 2018, de modo que el trabajador no se halló contratado el entero año que integra el período impositivo. Luego, si las retribuciones no específicas susceptibles de acogerse a la exención, reconocida aquí en cuanto tal por la Administración, se perciben en el marco de aquel contrato, y han de ser prorrateadas obteniendo una magnitud diaria que aplicar a los días de efectiva prestación de servicios en el extranjero (que no son todos los trabajados a lo largo del año en virtud de aquel contrato), no tiene sentido situar en el denominador todos los días del año, sino los transcurridos durante la vigencia del contrato de trabajo.

Otra lectura, estimamos con la necesaria prudencia, carecería de sentido lógico, sin que esta Sala desconozca la existencia de consultas vinculantes en sentido contrario, reiteradas (sirva de ejemplo, sin ir más lejos, la Consulta Vinculante V2049-23, de 13 de julio de 2023 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas). A nuestro modo de ver, la previsión del art. 6.2 RIRPF sólo tiene sentido en la hipótesis de contrato de trabajo cuya vigencia abarque el entero año natural, no en la de aquél cuya vigencia no lo comprenda entero, en cualquiera de los supuestos posibles (contrato celebrado transcurrida parte del año; contrato extinto antes de finalizar el año; o contrato celebrado y extinto en ambos momentos, sin coincidir su inicio de vigencia ni su extinción con el inicio ni con el fin del año natural en que se enmarca).

Por lo demás, en la misma demanda reconoce el recurrente que "se está aplicando la exención por trabajos realizados en el extranjero a la prestación por desempleo (no cumpliéndose los requisitos exigidos en la Ley para aplicar la exención a la prestación por desempleo)". Nótese que la toma en consideración, en el numerador, de aquella prestación pública, la interesó el recurrente en vía administrativa a modo de pretensión subsidiaria, para el caso de que no se accediese a la principal de situar en el denominador exclusivamente los días de año transcurridos desde la celebración del contrato de trabajo. Como quiera que a ella accedemos aquí, y que carece de sentido, igualmente, en tal escenario interpretativo, computar a los efectos de cálculo de retribuciones no específicas exentas prestación por desempleo que nada tiene que ver con los servicios prestados en el extranjero en virtud de aquel contrato, habrá de excluirse del cómputo aquella prestación pública. A la sazón, la autoliquidación practicada por el actor, al calcular el importe de retribuciones no específicas exentas (coherente y ajustado a lo razonado hasta aquí), se compadecía adecuadamente con la legalidad y no merecía regularización en el concreto extremo aquí discutido.

El recurso, en suma, merece estimación, habiendo de situarse en el denominador a los efectos de cálculo de las retribuciones no específicas exentas del art. 7.p) LIRPF el número de días comprendidos desde el 7 de mayo de 2018 hasta final de año, que corresponden al período en que el trabajador estuvo contratado por la empleadora, bajo cuya relación se desplazó 105 días al extranjero, sin incluir en el numerador las prestaciones percibidas por desempleo>>.

Las reflexiones anteriores ponen de manifiesto como el cálculo proporcional de la exención correspondiente a los rendimientos no específicos percibidos debe realizarse pagador a pagador y en atención al tiempo que, durante el año natural, ha existido con éste esa relación de dependencia o ajeneidad. Ello sin perjuicio, claro está, de que la exención tiene un límite máximo de 60.100 euros que permanecerá invariable con independencia del número de pagadores que satisfagan los rendimientos que puedan dar lugar a la exención. Esto es, es diferente que la exención se calcule pagador a pagador con que el límite máximo se multiplique por cuantos pagadores haya.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el procedimiento para la adopción de resolución previsto en el artículo 229.1 letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de noviembre de 2023, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, **acuerda unificar criterio en el sentido siguiente:**

A efectos de realizar el cálculo proporcional 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 tomará en el denominador el número total de días del año en el caso de que durante todo el año natural haya existido relación de ajeneidad con el pagador de los citados rendimientos. En caso contrario, se deberá atender al tiempo de prestación del servicio con el citado pagador durante el período impositivo analizado.

En el caso de que el contribuyente hubiera mantenido dos o más relaciones de dependencia o ajeneidad en el período impositivo, el cálculo de la exención correspondiente a las retribuciones no específicas se realizará individualizadamente para cada uno de los pagadores en cuya relación de dependencia o ajeneidad se haya producido desplazamiento al extranjero, teniendo en cuenta las retribuciones por él abonadas así como el tiempo de vigencia, en cada período impositivo, de cada relación de dependencia o ajeneidad, sin perjuicio de la aplicación agregada del límite cuantitativo de 60.100 euros.

