

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 04-06-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1371/2026

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Cálculo del importe exento. *Bonus por objetivos correspondiente al ejercicio económico de la empresa que abarca dos años, pero que es imputado al trabajador en el segundo año.* Se analiza la exención del art. 7 p) Ley IRPF a un bonus por objetivos satisfecho a trabajadores desplazados al extranjero, cuando el ejercicio económico de la empresa no coincide con el año natural y comprende del 1 de abril al 31 de marzo. Aunque el bonus se corresponde con el desempeño realizado durante dicho ejercicio, incluyendo períodos de dos años naturales, para calcular la parte exenta debe atenderse al período impositivo en el que el rendimiento se imputa al trabajador. Conforme al art. 6.2 RIRPF, las retribuciones no específicas por trabajos en el extranjero se determinan proporcionalmente en función de los días de desplazamiento efectivo y del número total de días del año de imputación. Por tanto, si el bonus se imputa al trabajador en el año X+1 y durante todo ese año mantiene su relación laboral con la empresa, deberán considerarse los días efectivamente desplazado en el extranjero durante el año natural X+1, en relación con los días totales de dicho año, con independencia de que el bonus esté vinculado a un ejercicio económico empresarial que abarque parte del año X y parte del X+1 y no únicamente al período comprendido entre el inicio del ejercicio empresarial y la fecha de pago del bonus.

Descripción sucinta de los hechos:

La empresa consultante indica que su ejercicio económico es diferente al año natural; en concreto, se inicia el 1 de abril y finaliza el 31 de marzo del año posterior. Manifiesta que satisface retribuciones a algunos trabajadores que cumplen los requisitos para aplicar la exención regulada en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Durante el año X y el primer trimestre del año X+1, los trabajadores han devengado rentas a las que es de aplicación dicha exención. En junio del año X+1, estos trabajadores que se desplazan al extranjero han recibido un bonus por objetivos alcanzados en el ejercicio económico que se inició el 1 de abril del año X y finalizó el 31 de marzo del año X+1. Dicho bonus está vinculado al desempeño de su trabajo durante 9 meses del año X y 3 meses del año X+1.

Cuestión planteada:

Forma de calcular la renta exenta, por aplicación del artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con dicho bonus. En concreto, se pregunta si se deben tomar los días de desplazamiento en el extranjero en el año natural X+1 (enero a diciembre) o tomar los días de desplazamiento en el extranjero comprendidos en el período 1 de abril del año X a 31 de marzo de X+1 o bien los días del período 1 de enero de X+1 a 30 de junio de X+1.

Contestación:

La presente contestación no entra a analizar, por no ser objeto de consulta ni haber sido aportada información, si concurren o no los requisitos necesarios para la aplicación de la exención regulada en la letra p) del artículo 7 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.

La letra p) del artículo 7 de la LIRPF declara exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero cuando concurren determinados requisitos y dispone 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. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento".

Por su parte, el apartado 2 del artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, especifica que: "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".

Síguenos en...

En relación con el mencionado criterio de reparto proporcional, el Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución en unificación de criterio de 19 de julio de 2024, ha acordado “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 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 especificasse 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.”.

Por tanto, en referencia a la cuestión planteada, el período a considerar será el año natural X+1 (período impositivo de imputación del rendimiento para su perceptor, el trabajador), respecto del que se deberán tomar los días que efectivamente el trabajador haya estado desplazado en el extranjero durante dicho año X+1, los cuales se pondrán en relación con el número total de días de dicho año (suponiendo que durante todo el año X+1 existe relación de ajenidad con el pagador).

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

