

## Índice

### Boletines oficiales

#### Estatal

##### Sábado 21 de marzo de 2026



Núm. 71

**MEDIDAS URGENTES. IMPUESTOS.** [Real Decreto-ley 7/2026](#), de 20 de marzo, por el que se aprueba el Plan Integral de Respuesta a la Crisis en Oriente Medio. [COMPARATIVO PODCAST](#)

[\[pág. 2\]](#)

#### Estatal

##### Sábado 21 de marzo de 2026



Núm. 71

**MEDIDAS URGENTES. ALQUILER.** [Real Decreto-ley 8/2026](#), de 20 de marzo, de medidas en el alquiler en respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Irán.

[\[pág. 7\]](#)

#### Navarra

##### Lunes 23 de marzo de 2026



**IMPUESTO COMPLEMENTARIO.** [ORDEN FORAL 25/2026, de 13 de marzo](#), del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 440 "Comunicación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del impuesto complementario" y el modelo 442 "Autoliquidación del impuesto complementario", y se desarrolla la declaración informativa del Impuesto Complementario.

[\[pág. 8\]](#)

### Consulta de la DGT

#### INDEMNIZACIÓN

**IRPF. CANTIDADES COBRADAS PROVISIONALMENTE.** La ejecución provisional de una sentencia laboral no desencadena tributación en IRPF mientras no exista firmeza  
*La DGT concluye que las cantidades cobradas provisionalmente por una indemnización reconocida judicialmente quedan fuera de la declaración del ejercicio de cobro y solo se imputarán cuando la sentencia sea firme.*

[\[pág. 9\]](#)

#### DEDUCCIÓN POR EFICIENCIA ENERGÉTICA

**IRPF. RÉGIMEN DE IMPATRIADOS.** La DGT nos recuerda que es Incompatible del régimen de impatriados con la deducción por eficiencia energética en vivienda habitual  
*La DGT niega la aplicación de la deducción de la disposición adicional 50ª LIRPF a contribuyentes acogidos al artículo 93 LIRPF por tributar conforme a normas del IRNR*

[\[pág. 11\]](#)

### Sentencia

#### COMPRAVENTA FRUSTRADA

**IRPF. ARRAS RETENIDAS. IMPUTACIÓN.** La Audiencia Nacional confirma que las arras retenidas por la frustración de la compraventa tributan como ganancia patrimonial en el ejercicio en que el vendedor las hace suyas, aunque después existan pleitos o reclamaciones; no obstante, anula la sanción por falta de culpabilidad.  
*Cuando el comprador incumple y el vendedor comunica que retiene las arras, surge ya una ganancia patrimonial imputable en ese ejercicio.*

[\[pág. 13\]](#)

# Boletines oficiales

Estatal

Sábado 21 de marzo de 2026



Núm. 71

**MEDIDAS URGENTES. IMPUESTOS.** [Real Decreto-ley 7/2026](#), de 20 de marzo, por el que se aprueba el Plan Integral de Respuesta a la Crisis en Oriente Medio.

[COMPARATIVO](#)

[PODCAST](#)

**Resumen de las principales novedades:**

Entrada en vigor: **22/03/2026**

## Medidas urgentes de protección social y económica de colectivos vulnerables y la industria

### Descuentos del bono social eléctrico (art. 1)

Establece descuentos extraordinarios en el bono social eléctrico **durante 2026**:

- 42,5 % consumidores vulnerables
- 57,5 % vulnerables severos

### Incremento del bono social térmico (art. 2)

- Fija una ayuda mínima de 50 euros por beneficiario.
- Modifica el sistema de cálculo de la ayuda en función de zona climática.

### Refuerzo presupuestario (art. 3)

- Suplemento de crédito de 90 millones de euros para financiar el bono social térmico.

### Garantía de suministro (art. 4)

- Prohíbe la interrupción de suministros esenciales (agua y energía) a consumidores vulnerables **hasta 31 de diciembre de 2026**.

### Flexibilización de contratos energéticos (art. 5)

- Permite a autónomos y empresas modificar contratos eléctricos sin penalización **hasta 31 de diciembre de 2026**.

### Apoyo a la industria electrointensiva (art. 7)

- Reducción del 80 % en peajes eléctricos para industria electrointensiva **durante 2026**.

## Medidas en materia económica

### Suspensión de la causa de disolución por pérdidas (art. 30)

- El artículo establece que, **a efectos de apreciar la causa de disolución por pérdidas**, no se computarán las pérdidas correspondientes a los ejercicios **2020 y 2021** hasta el cierre del ejercicio iniciado en 2026. No obstante, si **excluidas dichas pérdidas**, en los ejercicios **2022 a 2026** el patrimonio neto queda reducido por debajo de la mitad del capital social, **se activa la obligación de disolución**, debiendo:
  - convocarse junta en el plazo de dos meses, o
  - adoptar medidas de reequilibrio (aumento o reducción de capital).
- Se permite a los administradores **reformular las cuentas anuales del ejercicio 2025** en el plazo de **un mes desde el 22 de marzo**, aplicando el régimen anterior.
- Si la convocatoria de la junta general para aprobar las cuentas del ejercicio 2025 se hubiera publicado antes de la entrada en vigor de este real decreto-ley, y no se hubiera celebrado en dicho momento, el

órgano de administración podrá modificar el lugar, la fecha y la hora previstos para celebración de la junta o revocar el acuerdo de convocatoria con una antelación mínima de 72 horas. En caso de revocación del acuerdo de convocatoria, el órgano de administración deberá proceder a efectuar una nueva convocatoria dentro del mes siguiente a la nueva formulación de las cuentas

#### Se crea el Programa Auto+ (art. 34)

- Se crea el Programa Auto+, destinado a promover la transición hacia la descarbonización del transporte, consistente en incentivar la adquisición en España de vehículos eléctricos y electrificados, mediante ayudas a empresas y a particulares, gestionadas directamente por el Ministerio de Industria y Turismo.
- Serán beneficiarios del Programa Auto+ los particulares y las empresas, personas físicas o jurídicas, en todo el territorio nacional, en los términos que se especifique en la normativa de desarrollo

## Medidas Tributarias

### En el IRPF (art. 36)

#### Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas (art. 36. uno)

*(Esta deducción quedó sin efecto con la no convalidación del RD-L 2/2026)*

- Se alarga la deducción por obras de mejora con efectos desde el 1 de enero de 2025 hasta el **31 de diciembre de 2027**.
- Recuerda que esta deducción permitía deducirse el **20%** de las cantidades satisfechas por obras realizadas para la reducción de la demanda de calefacción.

#### Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos “enchufables” y de pila de combustible y puntos de recarga (art. 36.dos)

*(Esta deducción quedó sin efecto con la no convalidación del RD-L 2/2026)*

- Los contribuyentes que adquieran estos vehículos podrán deducirse un **15%** del valor de adquisición hasta el **31 de diciembre de 2026** por la adquisición de estos vehículos nuevos.
- La base máxima será 20.000 euros

#### Deducción por la instalación de sistemas de autoconsumo renovable (art. 36. tres)

*(nueva deducción)*

- Los contribuyentes podrán deducirse el **10%** de las cantidades satisfechas desde el 1 de enero hasta el **31 de diciembre de 2026** para la instalación durante dicho período en un inmueble de su propiedad de sistemas destinados al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables.

### En el IS (art. 37)

#### Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables (art. 37. uno)

*(Esta deducción quedó sin efecto con la no convalidación del RD-L 2/2026)*

- Las inversiones en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y que sean puestas a disposición del contribuyente a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre y entren funcionamiento en 2023, 2024, 2025 y 2026 podrán ser amortizadas libremente
- Lo establecido en este apartado estará condicionado a que durante los **24 meses siguientes** a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.
- Los edificios no podrán acogerse a la libertad de amortización regulada en esta disposición.

#### Libertad de amortización en determinados vehículos y en nuevas infraestructuras de recarga (art. 37. dos)

*(Esta deducción quedó sin efecto con la no convalidación del RD-L 2/2026)*

- Las inversiones en vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2024, 2025 y 2026 podrán ser amortizadas libremente.

#### Hidrocarburos (art. 38)

Con efectos **desde 22 de marzo y vigencia hasta el 30 de junio de 2026**, los tipos impositivos regulados en la Tarifa 1.<sup>a</sup> del apartado 1 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, serán los siguientes: Epígrafe 1.1 Gasolinas con plomo: 433,79 euros por 1.000 litros de tipo general y 72 euros por 1.000 litros de tipo especial.

#### Devolución parcial por el gasóleo de uso profesional (art. 39)

Con efectos **desde el 22 de marzo y vigencia hasta el 30 de junio de 2026**, el tipo de la devolución regulado en el artículo 52 bis.6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, **será de cero euros**.

#### Tipo impositivo del Impuesto Especial sobre la Electricidad. (art. 40)

Con efectos **desde el 22 de marzo y vigencia hasta el 30 de junio de 2026**, el Impuesto Especial sobre la Electricidad se exigirá al tipo impositivo del **0,5 por ciento**.

#### Determinación de la base imponible y del importe de los pagos fraccionados del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica durante el ejercicio 2026. (art. 41)

Para el ejercicio 2026 la base imponible del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo minorada en el 10 por ciento de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el primer trimestre natural, y minorada en la totalidad de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el segundo trimestre natural.

#### IVA (art. 42)

#### Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos energéticos.

- Con efectos **desde el 22 de marzo y vigencia hasta el 30 de junio de 2026**, se aplicará el tipo del **10%** IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de **energía eléctrica** efectuadas a favor de titulares de contratos de suministro de electricidad, cuya potencia contratada (término fijo de potencia) sea inferior a 10 kW, con independencia del nivel de tensión del suministro y la modalidad de contratación, y a los titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social de electricidad y tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social.
- Se aplicará **desde el 22 de marzo y vigencia hasta el 30 de junio de 2026** el **10%** al gas natura, briquetas, pellets, gasolinas, gasóleo, biocarburantes.

#### IBI (art. 44)

Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el **50%** de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol o de la energía ambiente.

#### ICIO (art. 44)

Una bonificación de hasta el **95%** a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar o de la energía ambiente. La aplicación

de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

#### ITPyAJD (DF 3º)

Estarán exentas las transmisiones de ahorros energéticos en el marco del Sistema de Certificados de Ahorro Energético regulado en el Real Decreto 36/2023, de 24 de enero, por el que se establece un sistema de Certificados de Ahorro Energético.»

### Medidas en materia agraria y pesquera

#### [Ayuda extraordinaria y temporal para sufragar el precio del gasóleo consumido por los productores agrarios](#) (art. 46 a 49)

Se aprueba una ayuda extraordinaria y temporal para las personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica que utilicen como carburante el gasóleo que tributa al tipo del epígrafe 1.4 del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales en la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, dirigida a compensar el posible incremento de costes provocados por el aumento del precio de los combustibles derivado de la situación creada por la guerra en Irán.

#### [Ayuda extraordinaria por el incremento de los costes de los agricultores por el uso de productos fertilizantes.](#) (art. 50)

Se aprueba una ayuda extraordinaria y temporal dirigida a los agricultores, en compensación por el incremento de costes provocados por el aumento del precio de los fertilizantes, derivado de la situación creada por el conflicto de Irán.

#### [Ayuda compensatoria a tanto alzado a empresas armadoras de buques pesqueros por el incremento de costes productivos provocados por el aumento del precio de los combustibles.](#) (art. 51 y 52)

Se aprueba una ayuda extraordinaria y temporal de apoyo a la flota española destinada a las personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad jurídica que sean armadores de buques de pesca con licencia en vigor y en situación de alta en la lista tercera del Registro General de la Flota Pesquera de la Secretaría General de Pesca durante el periodo elegible de la ayuda.

#### [Líneas ayuda ICO-MAPA-SAECA](#) (art. 53 y 54)

### Medidas en el sector del transporte

#### [Ayuda extraordinaria y temporal para sufragar el precio del gasóleo consumido por los titulares de los vehículos que tienen derecho a la devolución parcial del impuesto sobre Hidrocarburos.](#) (art. 55 a 60)

Se aprueba una ayuda extraordinaria y temporal para los titulares de los vehículos que tienen derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos prevista en el artículo 52 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, con el fin de paliar el efecto perjudicial en la actividad del transporte por carretera ocasionado por el incremento de los costes de los productos petrolíferos como consecuencia del conflicto bélico en Oriente Próximo.

### Medidas en el transporte marítimo

#### [Ayudas a los servicios de transporte marítimo de pasaje, o de pasaje y carga rodada en régimen de pasaje, en navegaciones de línea regular de cabotaje declaradas de interés público de competencia estatal, sobre aquellas](#)

líneas marítimas interinsulares de régimen análogo de competencia autonómica, y sobre líneas regulares de cabotaje marítimo de competencia estatal. (art. 61)

### Medidas de carácter social

#### Prohibición del despido (art. 62)

- Las empresas beneficiarias de las ayudas directas previstas con ocasión de este real decreto-ley **no podrán despedir por causa de fuerza mayor y por causas económicas**, técnicas, organizativas y de producción derivadas de la situación a la que se pretende hacer frente, **hasta el 30 de junio de 2026**.
- El incumplimiento de esta obligación conllevará el reintegro de la ayuda recibida y la calificación del despido como nulo.
- En el caso de contratos fijos-discontinuos, las causas mencionadas en el apartado anterior tampoco justificarán el fin del periodo de actividad ni la falta del llamamiento, **hasta el 30 de junio de 2026**.

#### Implantación de planes de movilidad (art. 63 y 64)

- En el plazo de **12 meses desde el 22 de marzo de 2026** (*en la redacción original era en el plazo de 24 meses desde el 05/12/2025*) (*es decir, se adelanta el plazo límite a 22/03/2027 en vez de 05/12/2027*), las empresas y las entidades pertenecientes al sector público de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, **deberán disponer de planes de movilidad sostenible** al trabajo para aquellos centros de trabajo con más de **200 personas trabajadoras o 100 por turno** cuyo centro de trabajo habitual sea dicho centro de actividad.

**Estatal****Sábado 21 de marzo de 2026****Núm. 71**

**MEDIDAS URGENTES. ALQUILER.** [Real Decreto-ley 8/2026](#), de 20 de marzo, de medidas en el alquiler en respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Irán.

**Resumen:****Prórroga extraordinaria de los contratos de arrendamiento de vivienda habitual.** (art. 1)

- En los contratos de arrendamiento de vivienda habitual vigentes en los que el periodo de prórroga obligatoria **finalice antes del 31 de diciembre de 2027**, o finalice el periodo de prórroga tácita, se aplicará, **previa solicitud del arrendatario, una prórroga extraordinaria por plazos anuales y hasta un máximo de dos años adicionales.**
- Durante esta prórroga **se mantendrán los términos y condiciones del contrato en vigor.**
- La solicitud deberá ser **aceptada obligatoriamente por el arrendador**, salvo que se hayan fijado otros términos o condiciones por acuerdo entre las partes, o que se haya suscrito un nuevo contrato de arrendamiento, o que el arrendador haya comunicado la necesidad de ocupar la vivienda.
- La prórroga extraordinaria regulada en este artículo **es incompatible** con la prevista en el artículo 10.3 de la LAU, que, en su caso, se aplicará con carácter preferente. El art. 10.3 se refiere a la prórroga extraordinaria cuando el inmueble se ubique en una zona de mercado tensionado.
- Lo dispuesto no será de aplicación cuando arrendador y arrendatario acuerden la **renovación del contrato de arrendamiento, o la celebración de uno nuevo**, con una renta inferior a la prevista en el contrato vigente.

**Limitación extraordinaria de la actualización de la renta en los contratos.** (art. 2)

El arrendatario cuya renta deba ser actualizada dentro del periodo comprendido entre el 22 de marzo de 2026 y el 31 de diciembre de 2027 podrá:

- En el caso de que el **arrendador sea un gran tenedor** el incremento de la renta será el que resulte del **nuevo pacto entre las partes, sin que la variación anual de la renta pueda exceder del 2%**. En ausencia de este nuevo pacto entre las partes, el incremento de la renta quedará sujeto a esta misma limitación.
- En el caso de que el **arrendador no sea un gran tenedor**, el incremento de la renta será el que resulte del **nuevo pacto entre las partes**. En ausencia de este nuevo pacto entre las partes, el incremento de la renta a aplicar **no podrá ser superior al 2%**.

**Entrada en vigor** (DF 2ª)

- Entrará en vigor el **22 de marzo de 2026**

**Navarra**

Lunes 23 de marzo de 2026

**Boletín Oficial**  
DE NAVARRA

**IMPUESTO COMPLEMENTARIO. [ORDEN FORAL 25/2026, de 13 de marzo](#)**, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 440 "Comunicación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del impuesto complementario" y el modelo 442 "Autoliquidación del impuesto complementario", y se desarrolla la declaración informativa del Impuesto Complementario.

**Disposición transitoria primera.—Plazo de presentación del modelo 440 y de la declaración informativa correspondiente al periodo impositivo de transición.**

De acuerdo con el apartado 1 de la disposición transitoria tercera del [Reglamento del Impuesto Complementario](#), la presentación de la declaración informativa del Impuesto Complementario correspondiente al periodo impositivo de transición deberá realizarse dentro de los dos meses previos al último día del decimoctavo mes posterior a la conclusión de dicho periodo impositivo de transición.

**En todo caso, cualquier declaración informativa que se refiera a periodos impositivos que finalicen antes del 31 de marzo de 2025 deberá presentarse dentro de los dos meses previos al 30 de junio de 2026, cualquiera que sea el período impositivo de transición.**

En el caso previsto en el párrafo anterior, el modelo 440, "Comunicación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del Impuesto Complementario", deberá presentarse dentro de los dos meses previos al 30 de junio de 2026.

**Disposición transitoria segunda.—Plazo de presentación del modelo 442 correspondiente al periodo impositivo de transición.**

De acuerdo con el apartado 2 de la disposición transitoria tercera del [Reglamento del Impuesto Complementario](#), la presentación del modelo 442, "Autoliquidación del Impuesto Complementario", correspondiente al periodo impositivo de transición deberá realizarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes al decimoctavo mes posterior a la conclusión de dicho periodo impositivo de transición.

**En todo caso, ningún modelo 442, cualquiera que sea el período impositivo a que se refiera, podrá presentarse antes del 30 de junio de 2026, computándose el plazo de 25 días a que se refiere el apartado anterior a partir de dicha fecha.**

# Consulta de la DGT

## INDEMNIZACIÓN

**IRPF. CANTIDADES COBRADAS PROVISIONALMENTE.** La ejecución provisional de una sentencia laboral no desencadena tributación en IRPF mientras no exista firmeza

*La DGT concluye que las cantidades cobradas provisionalmente por una indemnización reconocida judicialmente quedan fuera de la declaración del ejercicio de cobro y solo se imputarán cuando la sentencia sea firme.*

Fecha: 06/11/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V2096-25 de 06/11/2025](#)

**SÍNTESIS:** La DGT establece que las cantidades percibidas en ejecución provisional de una sentencia recurrida **no deben integrarse en el IRPF en el ejercicio de su cobro.**

**Mientras la resolución no sea firme,** existe una pendencia judicial que **impide la imputación temporal** de la renta, conforme al artículo 14.2.a) LIRPF. En consecuencia, la tributación se difiere al momento en que la sentencia adquiera firmeza.

Este criterio implica que tampoco procede, en esta fase, analizar la posible aplicación de reducciones fiscales (como la del 30%), ya que la calificación y tratamiento tributario definitivo quedan condicionados al contenido de la resolución firme.

## HECHOS

Por sentencia del Juzgado de lo Social de 18 de junio de 2025 se estima íntegramente la demanda del consultante contra su anterior empresa por daños y perjuicios derivados de la terminación de la relación laboral. La sentencia le reconoce:

- 800.000 euros en concepto de lucro cesante, correspondientes al período 2019-2025.
- 30.000 euros por vulneración de derechos fundamentales.

La empresa va a recurrir ante el Tribunal Superior de Justicia y el consultante se plantea solicitar en 2025 la ejecución provisional del 50% de la condena, esto es, 415.000 euros.

## QUÉ PREGUNTA EL CONSULTANTE

- Pregunta si cabe aplicar a esas cantidades la reducción del 30% del artículo 18.2 de la Ley del IRPF, previsiblemente por tratarse de una percepción de generación plurianual.

## QUÉ CONTESTA LA DGT

- La DGT no entra a resolver todavía si procede o no la reducción del 30%. Su respuesta se centra antes en una cuestión previa y decisiva: **las cantidades percibidas en ejecución provisional de sentencia no deben tributar en IRPF en el ejercicio de su cobro si la resolución todavía no es firme.**

El razonamiento jurídico es el siguiente:

- Primero, la DGT aplica la regla especial de imputación temporal del artículo 14.2.a) LIRPF. Ese precepto dispone que, cuando una renta no se haya satisfecho por estar pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a percibirla o su cuantía, la imputación se desplaza al período impositivo en que la resolución adquiera firmeza. La DGT entiende que esta regla también cubre el supuesto de cobro en **ejecución provisional**, porque la sentencia apelada sigue siendo susceptible de revocación.

- Segundo, para la DGT lo relevante no es solo que exista un pago material, sino que el derecho siga pendiente de consolidación definitiva. Como la sentencia no es firme y está recurrida, persiste la “pendencia judicial” en el sentido del artículo 14.2.a) LIRPF. Por ello, lo percibido provisionalmente en 2025 **no tiene incidencia en la declaración de IRPF de 2025**.
- Tercero, la DGT pospone también el análisis de la **calificación tributaria** de las cantidades. Es decir, no decide todavía si el lucro cesante o la indemnización por vulneración de derechos fundamentales quedarán sujetos, exentos, parcialmente exentos o con derecho a reducción. Señala expresamente que habrá que esperar al contenido de la **sentencia firme** para determinar cómo tributan finalmente esos importes.

En consecuencia, la contestación realmente resuelve esto: **no procede analizar hoy la reducción del artículo 18.2 LIRPF porque, antes de eso, la renta todavía no debe imputarse a ningún período mientras no haya firmeza judicial.**

#### Artículos

[Artículo 14 LIRPF \(Ley 35/2006\)](#). Es el precepto central del caso. En particular, el artículo 14.2.a) establece la regla especial de imputación temporal cuando la percepción o la cuantía de una renta depende de una resolución judicial pendiente. La DGT lo aplica para concluir que el cobro provisional de 2025 no tributa todavía y que la imputación se traslada al ejercicio en que la sentencia sea firme.

[Artículo 18.2 LIRPF \(Ley 35/2006\)](#). Es el artículo mencionado por el consultante al preguntar por la reducción del 30% para determinados rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular. Aunque la DGT no llega a aplicarlo, sí resulta relevante porque explica el objeto formal de la consulta. La razón de que no se pronuncie sobre él es que, sin sentencia firme, todavía no procede imputar la renta ni determinar definitivamente su naturaleza tributaria.

# Consulta de la DGT

## DEDUCCIÓN POR EFICIENCIA ENERGÉTICA

**IRPF. RÉGIMEN DE IMPATRIADOS.** La DGT nos recuerda que es incompatible del régimen de impatriados con la deducción por eficiencia energética en vivienda habitual

*La DGT niega la aplicación de la deducción de la disposición adicional 50ª LIRPF a contribuyentes acogidos al artículo 93 LIRPF por tributar conforme a normas del IRNR*

Fecha: 17/11/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V2199-25 de 17/11/2025](#)

**SÍNTESIS:** La DGT concluye que los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados (art. 93 LIRPF) **no pueden aplicar la deducción por obras de mejora de eficiencia energética.**

Ello se debe a que, aunque siguen siendo contribuyentes del IRPF, **tributan conforme a las normas del IRNR**, que limita las deducciones aplicables exclusivamente a determinados supuestos (donativos y retenciones), excluyendo beneficios fiscales propios del IRPF.

En consecuencia, la deducción prevista en la disposición adicional 50ª LIRPF **no resulta aplicable en este régimen especial.**

### HECHOS

El consultante manifiesta que:

- Regresó a España en 2023.
- Optó por el **régimen especial de trabajadores desplazados** (art. 93 LIRPF).
- En 2024 realizó **obras de mejora de eficiencia energética** en su vivienda habitual.

### CUESTIÓN PLANTEADA

Se cuestiona si, tributando bajo el régimen especial del artículo 93 LIRPF, puede aplicar la:

- **Deducción por obras de mejora de eficiencia energética**, regulada en la **disposición adicional 50ª LIRPF**.

### CONTESTACIÓN DE LA DGT

La Dirección General de Tributos concluye que:

- **No resulta aplicable la deducción por eficiencia energética a los contribuyentes acogidos al régimen especial del artículo 93 LIRPF.**

### Argumentación jurídica

La DGT fundamenta su respuesta en los siguientes elementos:

#### a) Naturaleza del régimen especial (art. 93 LIRPF)

- Los contribuyentes acogidos a este régimen:
  - Siguen siendo contribuyentes del IRPF.
  - Pero **tributan conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)**.

#### b) Determinación de la deuda tributaria

- El artículo 93 LIRPF establece que la deuda tributaria se calcula:
  - Según el **TR de la Ley del IRNR (Real Decreto Legislativo 5/2004)**.

- El artículo 114 RIRPF desarrolla esta remisión normativa.

#### c) Régimen de deducciones aplicable (IRNR)

- El **artículo 26 TRLIRNR** limita las deducciones posibles a:
  - Donativos.
  - Retenciones e ingresos a cuenta.
- **No incluye deducciones propias del IRPF**, como la de eficiencia energética.

#### d) Exclusión implícita de la deducción

- Dado que:
  - La deducción por eficiencia energética es **propia del IRPF**,
  - Y el régimen especial remite al **IRNR**,
- **No cabe su aplicación bajo este régimen especial.**

#### Normativa

[Artículo 93 LIRPF](#). Regula el régimen especial de trabajadores desplazados. Se aplica porque determina que la tributación se efectúa conforme al IRNR.

[Artículos 113 y 114 RIRPF](#). Desarrollan el régimen especial. El art. 114 concreta las reglas de cálculo de la deuda y deducciones aplicables.

[Artículo 26 TRLIRNR](#). Regula las deducciones aplicables en el IRNR. Es clave porque **limita las deducciones**, excluyendo la de eficiencia energética.

[Disposición adicional 50ª LIRPF](#). Regula la deducción por obras de eficiencia energética. No se aplica porque **no forma parte del sistema de deducciones del IRNR**.

# Sentencia

## COMPRAVENTA FRUSTRADA

**IRPF. ARRAS RETENIDAS. IMPUTACIÓN.** La Audiencia Nacional confirma que las arras retenidas por la frustración de la compraventa tributan como ganancia patrimonial en el ejercicio en que el vendedor las hace suyas, aunque después existan pleitos o reclamaciones; no obstante, anula la sanción por falta de culpabilidad.

*Cuando el comprador incumple y el vendedor comunica que retiene las arras, surge ya una ganancia patrimonial imputable en ese ejercicio.*

Fecha: 18/11/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Sentencia de la AN de 18/11/2025](#)

**SÍNTESIS:** La Audiencia Nacional concluye que las cantidades percibidas en concepto de arras, cuando la compraventa no llega a formalizarse y el vendedor decide retenerlas, **deben declararse como ganancia patrimonial en el ejercicio en que se hacen propias**, con independencia de que existan reclamaciones o litigios posteriores.

El Tribunal considera que en ese momento se produce **una alteración patrimonial efectiva**, no siendo aplicable la regla de imputación diferida por existencia de litigio. Asimismo, dichas rentas se integran en la base general del IRPF, al no derivar de una transmisión.

No obstante, **la Sala anula la sanción impuesta al contribuyente al apreciar que existía una interpretación razonable de la norma**, lo que excluye la culpabilidad exigida en materia sancionadora.

## HECHOS

- Rocío y su esposo, casados en gananciales, eran propietarios de una finca en El Viso de San Juan (Toledo), adquirida en 1967. En 2007 y 2008 intentaron venderla en dos ocasiones, pero ambas operaciones fracasaron. En ambos casos, **los vendedores retuvieron las cantidades entregadas por los compradores en concepto de arras**, sin declararlas como ganancia patrimonial en su IRPF.
- El primer intento de venta fue con PROEDISA. El 6 de noviembre de 2006 se firmó un contrato de arras y los vendedores percibieron 366.617,38 euros. La compraventa **no llegó a formalizarse** porque la compradora pretendió resolver el contrato al entender que el solar no reunía determinadas condiciones urbanísticas. Los vendedores se opusieron y comunicaron que hacían suyas las arras. Posteriormente, PROEDISA promovió una querrela por estafa y apropiación indebida, que fue archivada en instrucción y también desestimada en apelación penal. **La AEAT entendió que esa cantidad debía declararse en el ejercicio 2007, que fue cuando los vendedores hicieron suyo el importe.**
- El segundo intento de venta fue con LONTANA SURESTE, S.L. El 19 de julio de 2007 se firmó otro contrato de arras. Los vendedores percibieron 300.506,05 euros inicialmente y otros 300.506,05 euros el 11 de octubre de 2007; además, la compradora entregó 100.000 euros a cuenta cuando ya debía haberse otorgado la escritura. Ante el incumplimiento de la compradora, los vendedores comunicaron el 27 de octubre de 2008 que retenían las cantidades recibidas. La AEAT consideró que el importe total debía integrarse en la base general del ejercicio 2008.
- **La posición del contribuyente fue que esas cantidades no debían imputarse hasta 2011, porque hasta entonces no quedaron despejadas del todo las controversias:** en un caso, por la existencia del procedimiento penal instado por PROEDISA; en el otro, por las reclamaciones extrajudiciales de

LONTANA. Hacienda, en cambio, sostuvo que la ganancia patrimonial surgió en el momento en que los vendedores comunicaron que hacían suyas las arras, con independencia de los litigios posteriores.

## FALLO DEL TRIBUNAL

- La Audiencia Nacional estima parcialmente el recurso. **Confirma la regularización** practicada por la AEAT y por el TEAC en lo relativo a la liquidación del IRPF: las arras retenidas debían imputarse como ganancia patrimonial en 2007 y 2008, respectivamente. Sin embargo, **anula la sanción tributaria** impuesta, al apreciar que no quedó debidamente acreditada la culpabilidad de los contribuyentes. No impone costas.

### En qué se basa el Tribunal

#### A. Sobre la imputación temporal de la ganancia patrimonial

- La Sala parte de que las arras retenidas, cuando la compraventa no llega a realizarse por incumplimiento del comprador y el vendedor comunica que las hace suyas, suponen una incorporación patrimonial real, efectiva y cuantificable. No hay transmisión del inmueble, pero sí una alteración patrimonial positiva en el patrimonio del vendedor.
- Desde esa premisa, la Audiencia Nacional aplica la regla general de imputación temporal de las ganancias patrimoniales del IRPF: deben declararse en el período impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial. La Sala rechaza que sea aplicable la regla especial de rentas pendientes de resolución judicial, porque aquí la renta ya había sido percibida y se había integrado en el patrimonio de los vendedores; lo discutido después era la eventual obligación de devolverla, no su percepción inicial.
- Por eso, el momento decisivo no es el de terminación del pleito penal ni el de cese de las reclamaciones extrajudiciales, sino aquel en que, ante el incumplimiento del comprador, el vendedor comunica que retiene las arras: 7 de mayo de 2007 en el caso de PROEDISA y 27 de octubre de 2008 en el caso de LONTANA. En esas fechas es cuando se produce, a juicio de la Sala, la alteración patrimonial imputable en IRPF.
- Además, la sentencia subraya que, al no existir transmisión de un elemento patrimonial, la renta obtenida no puede calificarse como renta del ahorro, sino que debe integrarse en la renta general.

#### B. Sobre la anulación de la sanción

- En este punto la Sala cambia de criterio respecto de la liquidación y da la razón a los recurrentes. Recuerda la doctrina consolidada del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional: no basta con que exista una regularización o una falta de ingreso para sancionar; es imprescindible motivar de forma específica la culpabilidad.
- La Audiencia Nacional considera que, aunque la interpretación sostenida por los contribuyentes era incorrecta, no era absurda ni carente por completo de razonabilidad. Existía un procedimiento penal en relación con PROEDISA y reclamaciones extrajudiciales en relación con LONTANA, de modo que podía entenderse, aunque equivocadamente, que la imputación debía esperar a la resolución definitiva de esas controversias. Esa interpretación errónea, pero razonable, excluye la culpabilidad exigible para sancionar.
- En consecuencia, se mantiene la deuda tributaria regularizada, pero se anula la sanción.

#### Artículos

##### Ley 35/2006, del IRPF

[Artículo 14](#): imputación temporal de rentas. Es el precepto central del litigio, porque establece que las ganancias patrimoniales se imputan al período en que se produce la alteración patrimonial. La Sala lo aplica para concluir que la renta nace cuando el vendedor hace suyas las arras, no cuando terminan los litigios posteriores.

[Artículo 33.1](#): concepto de ganancia y pérdida patrimonial. Se utiliza para afirmar que la retención definitiva de las arras produce una variación positiva en el patrimonio del contribuyente.

[Artículo 37.1.I](#)): reglas específicas de valoración. La Sala lo cita para sostener que, cuando se incorporan bienes o derechos al patrimonio sin transmisión, la ganancia se computa por su valor. Encaja con la apropiación de las arras como incorporación patrimonial autónoma.