

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 17-11-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2199/2025

SUMARIO:

IRPF. Régimen especiales. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español. Gastos no deducibles. Deducción por obras de eficiencia energética. El contribuyente de la consulta expone que realizó mejoras de eficiencia energética en su vivienda habitual. Teniendo en cuenta que tributa por el régimen especial regulado en el art. 93 LIRPF, desea conocer si puede aplicar la deducción por obras de eficiencia energética prevista en la disposición adicional 50ª LIRPF. La aplicación de este régimen especial implica la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el Texto Refundido de la LIRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con ciertas especialidades (previstas en el apartado 2 del art. 93 de la LIRPF y en el art.114 del RIRPF). El art. 26 del Texto Refundido de la LIRNR establece que solo podrán deducirse de la cuota las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en el art. 69.3 LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente. En consecuencia, la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, prevista en la disposición adicional 50ª LIRPF, no resulta aplicable a los contribuyentes que hayan optado por aplicar dicho régimen especial de tributación.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante expone que regresó a España en el año 2023 y, cumpliendo los requisitos para ello, comunicó su opción de tributar bajo el régimen especial regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el año 2024, realizó mejoras de eficiencia energética en su vivienda habitual.

Cuestión planteada:

Teniendo en cuenta que tributa por dicho régimen especial, conocer si puede aplicar la deducción por obras de eficiencia energética, prevista en la disposición adicional 50ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contestación:

El régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español está regulado en el artículo 93 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, y desarrollado por los artículos 113 y siguientes del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

El artículo 93 de la LIRPF, en su redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2023, por el apartado cinco de la disposición final tercera de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (BOE de 22 de diciembre de 2022), establece lo siguiente:

“1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

(...)

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Síguenos en...

de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del capítulo I del citado texto refundido. No obstante, estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie a los que se refiere la letra a) del artículo 14.1 del citado texto refundido.

b) La totalidad de los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora o de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas.

e) Para la determinación de la cuota íntegra:

(...).

Por su parte, el artículo 114 del RIRPF dispone:

“1. La aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las especialidades previstas en el apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto y en este artículo.

2. En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) A efectos de lo dispuesto en la letra b) apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, no se entenderán obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español o con posterioridad a la fecha de la comunicación prevista en el apartado 5 del artículo 119 de este reglamento, sin perjuicio de su tributación cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b) La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del Impuesto en:

a') Las deducciones en la cuota a que se refiere el artículo 26 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A los efectos previstos en el párrafo b) del citado artículo 26, además de los pagos a cuenta a que se refiere el apartado 3 siguiente, también resultarán deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b') La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto aplicable a los rendimientos del trabajo y de actividades económicas calificadas como actividad emprendedora obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por ciento de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de dichos rendimientos obtenidos en ese período impositivo. A estos efectos, para calcular el tipo medio efectivo de gravamen deberá tenerse en cuenta la cuota íntegra y la base liquidable, excluida, en ambos casos, la parte de las mismas correspondiente a las rentas a las que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(...).

El artículo 26 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), establece:

“De la cuota sólo se deducirán:

a) Las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en el artículo 69.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

b) Las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.”

Por tanto, de conformidad con los citados artículos 93 de la LIRPF y 114 del RIRPF, la aplicación de este régimen especial implica la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre

la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con ciertas especialidades (las previstas en el apartado 2 del artículo 93 de la LIRPF y en el artículo 114 del RIRPF).

En consecuencia, la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, prevista en la disposición adicional 50ª de la LIRPF, no resulta aplicable a los contribuyentes que hayan optado por aplicar dicho régimen especial de tributación, como manifiesta el consultante que es su caso.

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...

