

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC061985

DGT: 26-09-2016.

N.º CONSULTA VINCULANTE: V4106/2016

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Delimitación. *Premio Nacional de Fin de Carrera.* Este premio fue concedido a un contribuyente en 2015 y se ingresó en su cuenta en 2016. El art. 17.2.h) Ley 35/2006 (Ley IRPF) califica como rendimientos del trabajo las becas no exentas, pero el premio no se corresponde realmente con el concepto de beca, pues se otorga exclusivamente como reconocimiento de un brillante expediente académico, lo que comporta la previa realización de estudios de carrera universitaria. Por tanto, realizando una interrelación del concepto genérico de rendimientos del trabajo, de la inclusión de las becas para la realización de estudios entre estos rendimientos y de la vinculación de los premios a la realización de unos estudios, procede otorgar la calificación de rendimientos del trabajo al premio de fin de carrera.

Imputación temporal. Regla general. El art. 14.2.b) Ley 35/2006 (Ley IRPF) recoge una regla especial que establece que cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputaran a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Por tanto, procederá imputar el premio al período impositivo 2015, procediendo su inclusión en la declaración de ese período, al percibirse el importe del premio en enero de 2016 y finalizar el plazo de declaración por IRPF 2015 el 30 de junio de 2016. **Reducciones. Rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.**

Supuestos de no aplicación. El premio no se encuentra entre los rendimientos del trabajo calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, y tampoco se encuentra vinculado a la existencia de un período de generación superior a dos años, ya que nace con la resolución o acuerdo aprobatorio de su concesión, por lo que se trata de un derecho económico nuevo y no de un derecho que se hubiera ido generando con anterioridad. Por tanto, no procede la aplicación de la reducción del 30%.

Deducciones. Alquiler de vivienda. Además, el contribuyente es arrendatario de su vivienda habitual desde junio de 2013, sin embargo en 2015, la arrendadora falleció. El contrato de arrendamiento de la vivienda no se resolvió y han pasado a subrogarse, como parte arrendadora, los sucesores de la fallecida. Esta subrogación, de los sucesores de la propietaria fallecida, como parte arrendadora del contrato celebrado en junio de 2013, no impedirá el derecho a aplicar el régimen transitorio de la deducción de la disp. trans. decimoquinta Ley 35/2006 (Ley IRPF).

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7 j) y l), 14.1, 17, 18, 68 y disp. trans. decimoquinta.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 3 y 12.

Descripción sucinta de los hechos:

Por Resolución de 17 de noviembre de 2015, al consultante le fue concedido el Premio Nacional de Fin de Carrera por un importe de 3.300 euros, el cual fue ingresado en su cuenta el 8 de enero de 2016.

Por otra parte, el consultante es arrendatario de su vivienda habitual desde junio de 2013. Sin embargo, en febrero de 2015, la arrendadora falleció. El consultante manifiesta que el contrato de arrendamiento de la vivienda no se resolvió y que han pasado a subrogarse, como parte arrendadora, los sucesores de la fallecida.

Cuestión planteada:

- Si el Premio Nacional Fin de Carrera está exento de tributar por el IRPF por aplicación del artículo 7.l) de la Ley 35/2006.

- En caso de no estar exento, a qué período impositivo debe imputarse y si puede considerarse un rendimiento irregular a efectos de la reducción del artículo 18 de la Ley 35/2006.
- Si tiene derecho a aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual en la declaración de la renta relativa al ejercicio 2015.

Contestación:

El 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, establece, en su letra l), que estarán exentos:

“l) Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias.”

El artículo 7 l) de la LIRPF se encuentra desarrollado en el artículo 3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, el cual dispone:

“1. A efectos de la exención prevista en el artículo 7.l) de la Ley del Impuesto, tendrá la consideración de premio literario, artístico o científico relevante la concesión de bienes o derechos a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias.

2. 1.º El concedente del premio no podrá realizar o estar interesado en la explotación económica de la obra u obras premiadas.

En particular, el premio no podrá implicar ni exigir la cesión o limitación de los derechos de propiedad sobre aquéllas, incluidos los derivados de la propiedad intelectual o industrial.

No se considerará incumplido este requisito por la mera divulgación pública de la obra, sin finalidad lucrativa y por un período de tiempo no superior a seis meses.

2.º En todo caso, el premio deberá concederse respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria.

No tendrán la consideración de premios exentos las becas, ayudas y, en general, las cantidades destinadas a la financiación previa o simultánea de obras o trabajos relativos a las materias citadas en el apartado 1 anterior.

3.º La convocatoria deberá reunir los siguientes requisitos:

- a) Tener carácter nacional o internacional.
- b) No establecer limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio.
- c) Que su anuncio se haga público en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional.

Los premios que se convoquen en el extranjero o por Organizaciones Internacionales sólo tendrán que cumplir el requisito contemplado en la letra b) anterior para acceder a la exención.

4.º La exención deberá ser declarada por el órgano competente de la Administración tributaria, de acuerdo con el procedimiento que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

(...)”.

Al no estar amparado el premio objeto de consulta por la exención recogida en el artículo 7.l) de la LIRPF, ni por la recogida en el párrafo j) del mismo artículo (becas exentas), para proceder a su calificación tributaria se hace preciso acudir al artículo 17.1 de la LIRPF, que define los rendimientos del trabajo como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter

de rendimientos de actividades económicas”. Por su parte, el apartado 2 del mismo artículo incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente tal consideración (la de rendimientos del trabajo), entre los que incorpora (párrafo h) “las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley” (becas exentas).

En el presente caso, el premio no se corresponde realmente con el concepto de beca —subvención para realizar estudios o investigaciones, en términos del Diccionario de la Real Academia Española— pues se otorga exclusivamente como reconocimiento de un brillante expediente académico, lo que comporta la previa realización de los estudios de una carrera universitaria, realización que por haber alcanzado un determinado nivel de puntuación del expediente académico se hace acreedora del premio.

Por tanto, realizando una interrelación del concepto genérico de rendimientos del trabajo, de la inclusión de las becas para la realización de estudios entre estos rendimientos y de la vinculación de los premios a la realización de unos estudios, procede otorgar la calificación de rendimientos del trabajo al premio de fin de carrera objeto de consulta.

Por lo que respecta a la imputación temporal del premio, procede indicar que, como regla general, los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que son exigibles por el percceptor, tal como establece el artículo 14.1.a) de la LIRPF. Ahora bien, junto con esta regla general, el apartado 2 del mismo artículo 14 recoge unas reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí la incluida en su párrafo b), donde se establece lo siguiente:

“Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputaran a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.”

Por tanto, procederá imputar el premio al período impositivo 2015, procediendo su inclusión en la declaración de ese período, al percibirse el importe del premio en enero de 2016 y finalizar el plazo de declaración por IRPF 2015 el 30 de junio de 2016.

En cuanto a la posibilidad de aplicar la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18 de la LIRPF, dicho artículo establece:

“1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

(...)”.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 12 del RIRPF dispone:

“1. Se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9 de este Reglamento.

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

Respecto de los citados rendimientos, la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto únicamente será de aplicación cuando se imputen en único período impositivo.”

Conforme con la normativa expuesta, el premio objeto de análisis, que surge con su concesión por la entidad convocante, no se encuentra entre los rendimientos del trabajo calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, pues no se corresponde con ninguno de ellos. En este punto, y ante su denominación de premio procede señalar expresamente su falta de correspondencia con los mencionados en el párrafo g) del transcrito artículo 12.1: no se trata de premios literarios, artísticos o científicos, sino de premios que se otorgan por la obtención de un determinado resultado final en la realización de una carrera universitaria.

A lo expuesto en el párrafo anterior hay que añadir que tampoco se encuentra vinculado este premio a la existencia de un período de generación superior a dos años, ya que nace con la resolución o acuerdo aprobatorio de su concesión, por lo que se trata de un derecho económico nuevo y no de un derecho que se hubiera ido generando con anterioridad.

Por todo lo expuesto, cabe concluir que en el presente caso no procede la aplicación de la reducción del 30 por 100.

En lo referente a la deducción por alquiler de la vivienda habitual, la misma estaba regulada en el artículo 68.7 de la LIRPF, el cual, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, establecía lo siguiente:

“Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual. La base máxima de esta deducción será de:

a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 9.040 euros anuales,

b) cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales: 9.040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales.”

Del citado precepto se concluye que, a efectos de poder practicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual, se requería que el contribuyente satisficiera cantidades en concepto de alquiler de su vivienda habitual durante el período impositivo, y que su base imponible fuera inferior al límite que se establezca en la normativa aplicable.

Con efectos desde 1 de enero de 2015, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 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, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), ha suprimido el apartado 7 del artículo 68 de la LIRPF anteriormente reproducido relativo a la deducción por alquiler de la vivienda habitual.

No obstante lo anterior, la citada Ley 26/2014 ha modificado la disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF con la finalidad de regular un régimen transitorio que permita practicar dicha deducción a aquellos contribuyentes que cumplan determinados requisitos. Dicha disposición establece lo siguiente:

“1. Podrán aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición, los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

2. La deducción por alquiler de la vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.7 y 77.1 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.”

Cumpléndose los requisitos establecidos en los mencionados preceptos el consultante tendrá derecho a la deducción por alquiler de vivienda habitual.

En lo que respecta a la subrogación, de los sucesores de la propietaria fallecida, como parte arrendadora del contrato celebrado en junio de 2013, cabe aclarar que ello no impedirá el derecho a aplicar el régimen transitorio de la deducción previsto en la citada disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF.

Por último, en cuanto a la forma de cumplimentar la declaración del IRPF 2015 deberá dirigirse al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por tratarse de un asunto de su competencia.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.