

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC061579

DGT: 05-09-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3713/2016

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión. Autoliquidaciones.** *Posibilidad o no de solicitar la rectificación de unas liquidaciones.* En 2009, 2010 y 2011, los propietarios de un edificio hicieron frente a tres derramas extraordinarias para rehabilitar la fachada y terrazas del mismo. En el año 2011, una vez realizada la rehabilitación, se solicitó subvención a la Comunidad Autónoma, que fue abonada a finales de 2015. Dicha subvención ha compensado en parte el gasto que fue sufragado por el conjunto de vecinos para la rehabilitación de la fachada y terrazas. En la renta del ejercicio 2015, se ha atribuido una ganancia patrimonial a cada vecino por el importe prorrateado en función del coeficiente de participación de cada vivienda en la comunidad. En este caso, al haber prescripción –por el transcurso del plazo de 4 años desde el día siguiente al que finalizó el plazo para presentar la correspondiente autoliquidación- del derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante liquidación, así como el derecho a solicitar la devolución correspondiente, no podrá solicitarse la rectificación de las autoliquidaciones del IRPF de los períodos 2009, 2010 y 2011, con el fin de deducirse los gastos soportados por la rehabilitación.

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Ganancias patrimoniales. Supuestos incluidos.** *Subvenciones o subsidiaciones de préstamos para la rehabilitación de una vivienda.* La percepción de ayudas directas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual establecidas en los Planes de Vivienda, ya sean subvenciones o subsidiaciones de préstamos cualificados en cuanto tengan como destinatarios a adquirentes, adjudicatarios, promotores para uso propio o propietarios de su vivienda habitual, constituyen para sus beneficiarios una ganancia patrimonial, al constituir una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesta de manifiesto por una alteración en su composición.

**Imputación temporal. Regla general. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Subvenciones.** A partir de 1 de enero de 2015, como consecuencia de la redacción dada por la Ley 26/2014, las subvenciones o subsidiaciones de préstamos se imputarán al período impositivo en que se cobren. Por tanto, las ganancias patrimoniales derivadas de esta ayuda pública se imputarán al período impositivo en que ha tenido lugar su cobro, en 2015.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 88.2, 120.3 y 126.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 66.8.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 33.1, 45 y 46.

**Descripción sucinta de los hechos:**

En los años 2009, 2010 y 2011, los propietarios del edificio hicieron frente a tres derramas extraordinarias para rehabilitar la fachada y terrazas del mismo. En el año 2011, una vez realizada la rehabilitación, se solicitó subvención a la Comunidad Autónoma, que fue aprobada. A finales del año 2015, la Comunidad Autónoma ha abonado a la comunidad de propietarios una subvención. Dicha subvención ha compensado en parte el gasto que fue sufragado por el conjunto de vecinos para la rehabilitación de la fachada y terrazas.

En la renta del ejercicio 2015, se ha atribuido una ganancia patrimonial a cada vecino por el importe prorrateado en función del coeficiente de participación de cada vivienda en la comunidad.

**Cuestión planteada:**

Si dicho tipo de rehabilitación puede considerarse como rehabilitación de vivienda habitual y, en caso afirmativo, si pueden deducirse los gastos en los ejercicios en que se abonaron mediante la presentación de declaraciones rectificativas.

Si dicha subvención constituye una ganancia patrimonial a integrar en la declaración de la renta 2015.

**Contestación:**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 88.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), las consultas han de ser formuladas por los obligados tributarios antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

El artículo 66.8 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), dispone que:

“8. Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.”

Habida cuenta de que la solicitud formulada en relación con la posibilidad de deducir los gastos efectuados en los años 2009, 2010 y 2011, por la rehabilitación de la fachada y terrazas del edificio, ha sido presentada con posterioridad al plazo establecido para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dichos períodos impositivos, plazos de declaración que finalizaron, respectivamente, el 30 de junio de 2010, el 30 de junio de 2011 y el 2 de julio de 2012, no resulta procedente su tramitación.

En cuanto a la posibilidad de presentar solicitudes de rectificación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentadas en relación con los períodos impositivos 2009, 2010 y 2011, a efectos de deducir los gastos efectuados en dichos años por la rehabilitación de la fachada y terrazas del edificio, cabe indicar que el artículo 120.3 de la citada Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que “cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.

Dicho procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones se encuentra desarrollado en los artículos 126 al 129 del citado Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. En concreto, el artículo 126 dispone:

“1. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica.

2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

3. Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

(...)

En relación con lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del citado artículo 126, en cuanto a que la solicitud de rectificación sólo podrá hacerse “antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente”, debe tenerse en cuenta lo previsto en los artículos 66 y 67 de la citada Ley 58/2003, General Tributaria, los cuales establecen lo siguiente:

“Artículo 66. *Plazos de prescripción.*

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) (...).
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) (...)

“Artículo 67. *Cómputo de los plazos de prescripción.*

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

(...).

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado. (...).”

Por tanto, en el presente caso, salvo que se hubiera interrumpido el plazo de prescripción, al haber prescrito –por el transcurso del plazo de 4 años desde el día siguiente al que finalizó el plazo para presentar la correspondiente autoliquidación– el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, así como el derecho a solicitar la devolución correspondiente, no podrá solicitarse la rectificación de las autoliquidaciones del IRPF de los periodos 2009, 2010 y 2011.

En lo referente a la segunda pregunta, el apartado 1 del artículo 33 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, dispone que “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

Conforme a dicha definición, la percepción de ayudas directas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual establecidas, en general, en los Planes de Vivienda, ya sean subvenciones o subsidiaciones de préstamos cualificados en cuanto tengan como destinatarios a adquirentes, adjudicatarios, promotores para uso

propio o propietarios de su vivienda habitual, constituyen para sus beneficiarios una ganancia patrimonial, al constituir una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesta de manifiesto por una alteración en su composición (incorporación de la ayuda) y no proceder dicha variación de ningún otro concepto sujeto por este Impuesto. A ello hay que añadir que dicha ganancia patrimonial no se encuentra amparada por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción regulados en el Impuesto.

Dicha ganancia patrimonial se integrará, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 45 y 46 de la LIRPF, como renta general del período impositivo, al no estar ligada a una transmisión previa en la que existe un período de generación, como es el que media entre las fechas de adquisición y de transmisión de los elementos patrimoniales transmitidos.

El importe de la ganancia patrimonial, al no constituir un supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, será el importe de la subvención recibida, no procediendo su minoración por gastos y tributos inherentes a la transmisión, por no existir transmisión alguna.

Respecto a su imputación temporal, el artículo 14.1 c) de la LIRPF establece que "las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial". Este hecho se produce, en estos supuestos, en el momento en que el concedente comunica la concesión al solicitante, independientemente del momento del pago. No obstante, si de acuerdo con los requisitos de la concesión, la exigibilidad del pago de la subvención se produjese con posterioridad al año de su comunicación, la ganancia generada por la subvención deberá imputarse al período impositivo en que fuera exigible el importe correspondiente.

Si la ayuda o subvención fuera exigible parcialmente en diversos momentos pertenecientes a distintos períodos impositivos cada parte se imputará al ejercicio fiscal en el que esta fuera exigible, clasificándose e integrándose, en cualquier caso, como renta general de cada período.

No obstante lo expuesto el artículo 14.2.c) de la LIRPF (en la nueva redacción dada por el apartado ocho del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, con entrada en vigor el 1 de enero de 2015) dispone lo siguiente:

“c) Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i) y j) de este apartado.”.

De acuerdo con lo expuesto, las subvenciones o subsidiaciones de préstamos, a partir de 1 de enero de 2015, se imputarán al período impositivo en que se cobren.

Por tanto, las ganancias patrimoniales derivadas de la ayuda pública objeto de consulta se imputarán al período impositivo en que ha tenido lugar su cobro, esto es, según se manifiesta, el período 2015.

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.