

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077979

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 1 de junio de 2020

Sala 1.^a

R.G. 670/2019

SUMARIO:

IRPF. Contribuyente. Individualización de rentas. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales originadas por una subvención. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si en los supuestos en los que un sujeto que pide en su nombre y recibe una subvención para rehabilitar un inmueble del que él no es el único propietario, el perceptor de la subvención debe tributar por la totalidad del importe de la misma o sólo por un porcentaje de ese importe en razón del porcentaje de propiedad que él tenga en el inmueble en cuestión.

En primer lugar, aunque la «subvención pública» se perciba por o para la reparación o rehabilitación de un inmueble que esté arrendando y, por tanto, generando «rendimientos del capital inmobiliario», el importe de tal subvención no formará de tales rendimientos del capital inmobiliario. El importe de una subvención obtenida por o para la reparación de un inmueble arrendando nunca formará parte de los rendimientos del capital inmobiliario generados por ese inmueble. Quedan fuera de lo que se acaba de exponer las subvenciones anudadas a inmuebles afectos a actividades económicas, que se incluyen entre los rendimientos de dichas actividades, cuya tributación sigue al IS.

Por tanto, a los efectos del IRPF, la renta que se pone de manifiesto por la percepción de una «subvención pública» por o para la reparación o rehabilitación de un inmueble, ya sea éste utilizado por su titular -por ejemplo la vivienda habitual- ya esté arrendado a terceros, tendrá siempre la consideración de ganancia patrimonial y deberá tributar como tal.

Dicho esto, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el tercer párrafo del art. 11.5 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), estaremos ante una subvención modal, que se ha concedido para una finalidad concreta y en función de la misma: reparar o rehabilitar el inmueble de que se trate, pero eso no determina que la renta provenga del inmueble, el que el perceptor tenga que reparar o rehabilitar el inmueble no le genera a él rendimiento alguno, sino, más bien, todo lo contrario, un gasto evaluable en lo que le cueste tal reparación o rehabilitación menos lo que haya percibido como subvención para hacerlo.

Por tanto, la renta que se pone de manifiesto por la percepción de una «subvención pública» por o para la reparación o rehabilitación de un inmueble, se considerará una ganancia patrimonial de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 1, 6, 11, 22 y 33.

Ley 38/2003 (Ley General de Subvenciones), arts. 3, 5, 11, 13, 14, 36 y 37.

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 11/07/2018, recaída en la reclamación nº 15-05422-2015, interpuesta frente a una resolución con liquidación provisional liquidación del I.R.P.F. del año 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.-**

El 01/06/2015 la Oficina Gestora AEAT dictó a cargo de D. **Axy** (en adelante el "obligado" o el "obligado tributario") una resolución con liquidación provisional relativa a su tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante el I.R.P.F.) del año 2010 en régimen de "tributación individual", con la que llevó a cabo diversas regularizaciones, una de las cuales fue la siguiente:

El obligado había recibido en 2010 una subvención de 55.000 euros del Concello de A Coruña para la rehabilitación de un edificio que tenía arrendado, con motivo de lo cual incrementó en el 50% de dicho importe (en 22.500 euros), pues el inmueble en cuestión le pertenecía en proindiviso por mitades a él y a su cónyuge, los rendimientos del capital inmobiliario que declaró.

Sin embargo, la Oficina gestora consideró que ese importe no debía tributar como un rendimiento del capital inmobiliario, sino como una ganancia patrimonial que no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales (arts. 6.2.d, 33.1 y 36 de la Ley 35/2006), y, además, consideró que el obligado debía tributar por la totalidad de la subvención que había recibido (55.000 euros) y no sólo por la mitad (22.500 euros) <ya que, conforme a la regla especial de individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales, cuando las ganancias patrimoniales consistan en adquisiciones de bienes o derechos que no se deriven de una transmisión previa, como es el caso de las subvenciones, se atribuyen a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente Art 11.5 Ley IRPF. > Señalando que, en base a la resolución del Concello de A Coruña la subvención había sido concedida al obligado.

Frente a dicha resolución se interpuso por D. **Bxz...**, en concepto de sucesor del obligado ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante el T.E.A.R.) de Galicia, una reclamación económico-administrativa, a la que dicho Tribunal dio el número 15-05422-2015; y reclamación en la que ese interesado se limitó a cuestionar esa regularización relativa a la subvención en su día recibida por el obligado, y más concretamente a cuestionar que él tuviera que tributar por la totalidad del importe de dicha subvención.

Segundo.

El T.E.A.R. de Galicia resolvió esa reclamación número 15-05422-2015 mediante una resolución de 11/07/2018, con la que anuló esa regularización llevada a cabo por la Oficina Gestora en lo que alcanza a que fuera el obligado el que debiera tributar por la totalidad de los 55.000 euros de la subvención recibida del Concello de A Coruña. En concreto, el T.E.A.R. de Galicia argumentó lo siguiente:

< TERCERO.- La parte de la liquidación discutida se refiere a la imputación del 100 % (Agencia Tributaria) o del 50 % (D. **Axy**) de una subvención del Ayuntamiento de A Coruña de 55.000,00 euros, concedida para la rehabilitación de un inmueble de carácter ganancial.

El artículo 11.5 de la Ley 35/2006, de 28/11, del IRPF, dispone que "Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan" y que "Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente".

Dicho artículo 7 indica que "La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación".

En este caso, la AEAT atribuye la totalidad de la subvención a D. **Bxz** en base a que es la persona que ha generado el derecho a su percepción, por figurar como único beneficiario de la misma.

Sin embargo, a juicio de este Tribunal dicha interpretación no es la correcta ya que la condición de beneficiario de D. **Bxz** es intrascendente. Si se hubiese solicitado a nombre de su cónyuge también se habría concedido ya que es tan propietaria como D. **Bxz** y la subvención viene determinada por la situación física del edificio y no por requisitos subjetivos de los solicitantes (artículos 90.1.a y 91.a de la Ordenanza de Conservación y Rehabilitación de Inmuebles del Ayuntamiento de A Coruña).

Por ello procede estimar parcialmente la reclamación en el sentido de imputar, en la base general, por 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 (CV3713-1 6 de 05/09/2016). el 50% de le la subvención percibida. >

Tercero.-

Frente a esa resolución del T.E.A.R. de Galicia el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al que incorporó en 7 de diciembre de 2018 las siguientes alegaciones:

< Primera.- El artículo 11.5 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 (LIRPF), establece: "...."

En el supuesto analizado en el presente recurso, en el que el contribuyente D. **Axy** obtuvo una subvención del Ayuntamiento de A Coruña para reformar su casa, nos encontramos en el último de los casos previstos en el artículo transcrito. El contribuyente ha obtenido un bien o derecho sin que exista transmisión previa, por lo que el criterio de este Departamento de Gestión Tributaria consiste en aplicar el tercer párrafo del artículo 11.5 transcrito, es decir, que la subvención se deberá imputar a la persona a la que corresponde el derecho a su obtención, que en este caso era D. **Axy**.

Segunda.- Este criterio es el manifestado por la Dirección General de Tributos (DGT) en varias consultas vinculantes referidas a situaciones similares a la analizada en este caso:

* V0056-11: "Hechos: La consultante y su hermana son titulares proindiviso ..."

* V1523-11: "Hechos: La consultante y su cónyuge son propietarios en pro indiviso ..."

Tercera.- Varios Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) aplican también el criterio mantenido por este Departamento, como se puede ver en las sentencias que se refieren a continuación:

* Sentencia TSJ Madrid de 17 de noviembre de 2016 Rec. 275/2015: "Pues bien ..."

* Sentencia TSJ Valencia de 15 de diciembre de 2007, Rec. 2190/2006: "Por los ..."

CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEARG en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, las ganancias patrimoniales originadas por una subvención, se imputarán únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente del uso que se le dé a la misma, por no proceder de una transmisión previa. >

Cuarto.-

En fecha 21 de diciembre de 2018 se puso de manifiesto el expediente al heredero que en su día había ostentando ante el T.E.A.R. la condición de interesado, cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el mismo (art. 242.3 de la Ley 58/2003), a fin de pudiera formular las alegaciones que entendiera procedentes.

Trámite en el que ese interesado no presentó alegación alguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia y legitimación para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 242 de la Ley 58/2003, que por ello se ha admitido y ahora se resuelve.

Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si en los supuestos como el del supuesto resuelto por el T.E.A.R. de Galicia: sujeto que pide en su nombre y recibe una subvención para rehabilitar un inmueble del que él no es el único propietario, el perceptor de la subvención debe tributar por la totalidad del importe de la misma o sólo por un porcentaje de ese importe en razón del porcentaje de propiedad que él tenga en el inmueble en cuestión.

Tercero.

Según el art. 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F.:

"El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares."

Disponiendo los dos primeros apartados del art. 6 de dicha Ley que:

"1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.

2. Componen la renta del contribuyente:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital.
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley."

Mientras que el apartado 1 del art. 33 "Concepto", primero de los que regulan las ganancias y pérdidas patrimoniales, señala que:

"1. 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."

Debiendo tenerse en cuenta que la renta que se pone de manifiesto por la percepción de una "subvención pública", no es uno de los supuestos en que, según el apartado 2 de ese art. 33, debe estimarse que no existe alteración en la composición del patrimonio, y que tampoco es uno de los casos en que, según el apartado 3 de ese art. 33, ha de estimarse que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos, ni tampoco es una de las ganancias patrimoniales que, según el apartado 4 de ese art. 33, están exentas.

Por otra parte, y ello cobra especial importancia en el caso que nos ocupa, aunque la "subvención pública" se perciba por o para la reparación o rehabilitación de un inmueble que esté arrendando y, por tanto, generando "rendimientos del capital inmobiliario", el importe de tal subvención no formará de tales rendimientos del capital inmobiliario, pues según el art. 22 "Rendimientos íntegros del capital inmobiliario" de dicha Ley 35/2006:

"1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos

bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario."

Con lo que el importe de una subvención obtenida por o para la reparación de un inmueble arrendando nunca formará parte de los rendimientos del capital inmobiliario generados por ese inmueble. Quedan fuera de lo que se acaba de exponer las subvenciones anudadas a inmuebles afectos a actividades económicas, que se incluyen entre los rendimientos de dichas actividades, cuya tributación sigue al I. s/ Soc.

Por tanto, a los efectos del I.R.P.F., la renta que se pone de manifiesto por la percepción de una "subvención pública" por o para la reparación o rehabilitación de un inmueble, ya sea éste utilizado por su (s) titular (es) -pr. ej. "la vivienda habitual"- ya esté arrendado a terceros, tendrá siempre la consideración de ganancia patrimonial y deberá tributar como tal.

Por otra parte, el art. 11 "Individualización de rentas" de la Ley 35/2006, que regula lo que su título recoge, dispone en su apartado 1 que:

"1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio."

Luego en sus apartados 2, 3 y 4 se ocupa de la individualización de las rentas en los casos de: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital y rendimientos de las actividades económicas, mientras que en su apartado 5, en su redacción original -aplicable en 2010- disponía que:

"5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente."

Al primero de esos tres párrafos le dio una nueva redacción la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, con la que pasó a disponer:

"5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los rendimientos del capital en el apartado 3 anterior."

Tres párrafos de ese apartado 5, de los cuales, la renta que se pone de manifiesto por la percepción de una "subvención pública" por o para la reparación o rehabilitación de un inmueble, debe incluirse en el tercero de los mismos; pues de manera evidente no puede incluirse en el segundo de ellos, porque no estamos ante una renta "no justificada", la renta está justificada por la subvención percibida; y tampoco cabe incluirlo en el primero de esos tres párrafos, porque ese primer párrafo, tanto en su redacción original como en la que le dio la Ley 26/2014, regula cómo se individualizan las rentas que provienen, "que provengan" dice la norma, de determinados bienes y/o derechos y/o demás elementos patrimoniales, y en el caso que nos ocupa, la renta no proviene de ningún bien, derecho o elemento patrimonial, pues la renta proviene de la acción de fomento de la administración pública que haya concedido la subvención; en el caso resuelto por el T.E.A.R. de Galicia de una actuación del Concello de A Coruña que busca la conservación y rehabilitación de dicha ciudad.

Y en el caso que nos venimos planteando, ésa será una subvención modal, que se ha concedido para una finalidad concreta y en función de la misma: reparar o rehabilitar el inmueble de que se trate, pero eso no determina que la renta que la subvención supone provenga del inmueble, el que el receptor tenga que reparar o rehabilitar el inmueble no le genera a él rendimiento alguno, sino, más bien, todo lo contrario, un gasto evaluable en lo que le cueste tal reparación o rehabilitación menos lo que haya percibido como subvención para hacerlo.

Por tanto, la renta que se pone de manifiesto por la percepción de una "subvención pública" por o para la reparación o rehabilitación de un inmueble, se considerará una ganancia patrimonial de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención (tercer párrafo del art. 11.5 de la Ley 35/2006).

Cuarto.-

La concesión de subvenciones públicas, que se financian con fondos públicos es una actividad reglada, cuyo régimen jurídico general está regulado por la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, cuyo art. 3 comienza disponiendo que:

"Las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas se ajustarán a las prescripciones de esta ley.

1. Se entiende por Administraciones públicas a los efectos de esta ley:

- a) La Administración General del Estado.
- b) Las entidades que integran la Administración local.
- c) La Administración de las comunidades autónomas."

Por tanto, las subvenciones concedidas por un Ayuntamiento -aquí el Concello de A Coruña- están comprendidas en el ámbito de dicha ley, que en su art. 5.1 dispone que:

"1. Las subvenciones se regirán, en los términos establecidos en el artículo 3, por esta ley y sus disposiciones de desarrollo, las restantes normas de derecho administrativo, y, en su defecto, se aplicarán las normas de derecho privado."

Pues bien, la Ley 38/2003 fija de manera inequívoca en su art. 11 quiénes tienen la condición de beneficiarios de las subvenciones:

"1. Tendrá la consideración de beneficiario de subvenciones la persona que haya de realizar la actividad que fundamentó su otorgamiento o que se encuentre en la situación que legitima su concesión.

2. Cuando el beneficiario sea una persona jurídica, y siempre que así se prevea en las bases reguladoras, los miembros asociados del beneficiario que se comprometan a efectuar la totalidad o parte de las actividades que fundamentan la concesión de la subvención en nombre y por cuenta del primero tendrán igualmente la consideración de beneficiarios.

3. Cuando se prevea expresamente en las bases reguladoras, podrán acceder a la condición de beneficiario las agrupaciones de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, las comunidades de bienes o cualquier otro tipo de unidad económica o patrimonio separado que, aun careciendo de personalidad jurídica, puedan llevar a cabo los proyectos, actividades o comportamientos o se encuentren en la situación que motiva la concesión de la subvención.

Cuando se trate de agrupaciones de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas sin personalidad, deberán hacerse constar expresamente, tanto en la solicitud como en la resolución de concesión, los compromisos de ejecución asumidos por cada miembro de la agrupación, así como el importe de subvención a aplicar por cada uno de ellos, que tendrán igualmente la consideración de beneficiarios. En cualquier caso, deberá nombrarse un representante o apoderado único de la agrupación, con poderes bastantes para cumplir las obligaciones que, como beneficiario, corresponden a la agrupación. No podrá disolverse la agrupación hasta que haya transcurrido el plazo de prescripción previsto en los artículos 39 y 65 de esta ley."

Beneficiarios que, para poder serlo, han de reunir los requisitos que el art. 13 detalla:

"1. Podrán obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora las personas o entidades que se encuentren en la situación que fundamenta la concesión de la subvención o en las que concurran las circunstancias previstas en las bases reguladoras y en la convocatoria.

2. No podrán obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora de las subvenciones reguladas en esta ley las personas o entidades en quienes concurra alguna de las circunstancias siguientes, salvo que por la naturaleza de la subvención se exceptúe por su normativa reguladora:

a) Haber sido condenadas mediante sentencia firme a la pena de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o por delitos de prevaricación, cohecho, malversación de caudales públicos, tráfico de influencias, fraudes y exacciones ilegales o delitos urbanísticos.

b) Haber solicitado la declaración de concurso voluntario, haber sido declarados insolventes en cualquier procedimiento, hallarse declarados en concurso, salvo que en éste haya adquirido la eficacia un convenio, estar sujetos a intervención judicial o haber sido inhabilitados conforme a la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sin que haya concluido el período de inhabilitación fijado en la sentencia de calificación del concurso.

c) Haber dado lugar, por causa de la que hubiesen sido declarados culpables, a la resolución firme de cualquier contrato celebrado con la Administración.

d) Estar incurso la persona física, los administradores de las sociedades mercantiles o aquellos que ostenten la representación legal de otras personas jurídicas, en alguno de los supuestos de la Ley 3/2015, de 30 de marzo, reguladora del ejercicio del alto cargo de la Administración General del Estado, de la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas, o tratarse de cualquiera de los cargos electivos regulados en la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General, en los términos establecidos en la misma o en la normativa autonómica que regule estas materias.

e) No hallarse al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o frente a la Seguridad Social impuestas por las disposiciones vigentes, en la forma que se determine reglamentariamente.

f) Tener la residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

g) No hallarse al corriente de pago de obligaciones por reintegro de subvenciones en los términos que reglamentariamente se determinen.

h) Haber sido sancionado mediante resolución firme con la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones conforme a ésta u otras leyes que así lo establezcan.

i) No podrán acceder a la condición de beneficiarios las agrupaciones previstas en el artículo 11.3, párrafo segundo cuando concurra alguna de las prohibiciones anteriores en cualquiera de sus miembros.

j) Las prohibiciones de obtener subvenciones afectarán también a aquellas empresas de las que, por razón de las personas que las rigen o de otras circunstancias, pueda presumirse que son continuación o que derivan, por transformación, fusión o sucesión, de otras empresas en las que hubiesen concurrido aquéllas.

3. En ningún caso podrán obtener la condición de beneficiario ... "

Algo que el T.E.A.R. de Galicia no tuvo en cuenta cuando a la hora de motivar lo que resolvió argumentó que:

< En este caso, la AEAT atribuye la totalidad de la subvención a D. ... en base a que es la persona que ha generado el derecho a su percepción, por figurar como único beneficiario de la misma.

Sin embargo, a juicio de este Tribunal dicha interpretación no es la correcta ya que la condición de beneficiario de D. ... es intrascendente. Si se hubiese solicitado a nombre de su cónyuge también se habría concedido ya que es tan propietaria como D. ... y la subvención viene determinada por la situación física del edificio y no por requisitos subjetivos de los solicitantes >

El obligado, que fue el que obtuvo la subvención del Concello de A Coruña, seguro que cumplía los requisitos de ese art. 13 de la Ley, y por eso se le concedió; pero, lo que no se sabe o por lo menos en el expediente no consta, es que su cónyuge cumpliera también todos esos requisitos; por lo que no resulta acreditada la afirmación de que <Si se hubiese solicitado a nombre de su cónyuge también se habría concedido ya que es tan propietaria > ; pues pudo ocurrir, aunque no decimos que fuera así, que el obligado hubiera pedido la

subvención exclusivamente a su nombre, precisamente porque su cónyuge no reunía los requisitos para poder obtenerla.

Por otra parte, los beneficiarios de las subvenciones han de cumplir las obligaciones que el art. 14 de la Ley 38/2003 contempla:

"1. Son obligaciones del beneficiario:

a) Cumplir el objetivo, ejecutar el proyecto, realizar la actividad o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de las subvenciones.

b) Justificar ante el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, el cumplimiento de los requisitos y condiciones, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención.

c) Someterse a las actuaciones de comprobación, a efectuar por el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, así como cualesquiera otras de comprobación y control financiero que puedan realizar los órganos de control competentes, tanto nacionales como comunitarios, aportando cuanta información le sea requerida en el ejercicio de las actuaciones anteriores.

d) Comunicar al órgano concedente o la entidad colaboradora la obtención de otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos que financien las actividades subvencionadas.

Esta comunicación deberá efectuarse tan pronto como se conozca y, en todo caso, con anterioridad a la justificación de la aplicación dada a los fondos percibidos.

e) Acreditar con anterioridad a dictarse la propuesta de resolución de concesión que se halla al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social, en la forma que se determine reglamentariamente, y sin perjuicio de lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

f) Disponer de los libros contables, registros diligenciados y demás documentos debidamente auditados en los términos exigidos por la legislación mercantil y sectorial aplicable al beneficiario en cada caso, así como cuantos estados contables y registros específicos sean exigidos por las bases reguladoras de las subvenciones, con la finalidad de garantizar el adecuado ejercicio de las facultades de comprobación y control.

g) Conservar los documentos justificativos de la aplicación de los fondos recibidos, incluidos los documentos electrónicos, en tanto puedan ser objeto de las actuaciones de comprobación y control.

h) Adoptar las medidas de difusión contenidas en el apartado 4 del artículo 18 de esta ley.

i) Proceder al reintegro de los fondos percibidos en los supuestos contemplados en el artículo 37 de esta ley.

2. La rendición de cuentas de los perceptores de subvenciones, a que se refiere el artículo 34.3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, se instrumentará a través del cumplimiento de la obligación de justificación al órgano concedente o entidad colaboradora, en su caso, de la subvención, regulada en el párrafo b) del apartado 1 de este artículo."

El expuesto es un régimen jurídico que, cuando una Administración Pública ha concedido una subvención, permite albergar muy pocas dudas sobre quién es o quiénes son la persona o personas físicas o jurídicas que es o son el beneficiario o los beneficiarios de tal subvención.

Muy pocas dudas sobre quién es la persona o quiénes son las personas que han obtenido esa subvención o, en los términos del art. 11.5 de la Ley 35/2006, de quién es o quiénes son la persona o las personas a quién o a quiénes ha correspondido el derecho a su obtención.

Que, en el caso de una subvención por o para la reparación o rehabilitación de un inmueble, será o serán la persona o las personas que haya o hayan obtenido esa subvención.

Y ello con independencia de quién sea el propietario del inmueble concernido; porque ese extremo, quién sea el titular del inmueble y qué relación pueda tener el solicitante de la subvención con el propietario o propietarios del inmueble en cuestión, podrá ser relevante para que pueda concedérsele la subvención; pero, una vez concedida, la subvención se le habrá concedido al beneficiario.

Y, de hecho, así por ejemplo lo contempla la Ordenanza de conservación y rehabilitación de inmuebles del Concello de A Coruña, cuyos arts. 90 y 91 disponen lo siguiente:

"Artículo 90. *Solicitantes*

1. Podrán solicitar las ayudas a la rehabilitación contempladas en esta Ordenanza:

a) En las obras a realizar en los elementos comunes del edificio, las Comunidades de Propietarios o los propietarios, sobre el presupuesto correspondiente a su cuota de participación en el inmueble, con autorización de todos los demás.

b) En las obras de habitabilidad de viviendas o locales, el propietario u ocupante con autorización de éste. Cuando se trate de obras de habitabilidad en viviendas que incluyan remodelación de elementos comunes, deberán contar con la autorización expresa de la Comunidad de Propietarios o, en caso de que ésta no se encuentre constituida, de los propietarios que acrediten el 100% de la propiedad del edificio. Sólo podrán solicitarse ayudas para las obras realizadas en viviendas que constituyan o vayan a constituir domicilio habitual y permanente del solicitante o que se encuentren alquiladas u ocupadas por cualquier otro título legítimo en el momento de la solicitud, usándose también como domicilio habitual.

Artículo 91. *Beneficiarios*

Podrán ser beneficiarios de las ayudas:

a) En las obras sobre elementos comunes de los edificios, los indicados en el apartado a) del artículo anterior.

b) En las obras de habitabilidad en las viviendas, las personas físicas indicadas en el apartado b) del artículo anterior cuyos ingresos familiares anuales no excedan 3 veces el IPREM. Este límite se incrementará en un punto por cada hijo menor de veinticinco años, o por ascendientes mayores de 65 años que convivan en el domicilio familiar, computándose, en su caso, los ingresos aportados por los mismos. En caso de que convivan en el domicilio personas con declaración de incapacidad que implique dependencia, el límite se incrementará en dos puntos por cada una de ellas, computándose también, en su caso, los ingresos aportados. Si la subvención se solicita por persona distinta del propietario, cuando exista entre ellos una relación hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, deberán aportarse los ingresos tanto del ocupante como del propietario, teniendo que cumplir ambos el límite de renta establecido.

c) Las personas jurídicas podrán ser beneficiarias de las ayudas económicas directas en los dos casos señalados en los párrafos anteriores, cuando se trate de Asociaciones Benéficas o sin fines de lucro que destinen las viviendas al arrendamiento o las pongan a disposición de personas o unidades familiares en situación de precariedad, por cualquier otro título. En el resto de los casos, sólo podrán ser beneficiarios de las ayudas para la rehabilitación de los elementos comunes."

Como vemos, para obtener una subvención así no hace falta ser propietario, pues pueden pedirla y puede concederse a los que son meros "ocupantes" del inmueble en cuestión, aunque para ello precisarán de autorización de los dueños del inmueble de que se trate, como la precisarán para llevar a cabo las correspondientes obras.

Otro elemento a tener en cuenta para lo que aquí nos ocupa, es que los beneficiarios de las subvenciones quedan sujetos a otra obligación fundamental, la de reintegrar el importe percibido como subvención en caso de incumplimiento de aquello para o por lo que se les concedió y en los demás supuestos que el art. 37.1 que la Ley 38/2003 contempla:

"1. También procederá el reintegro de las cantidades percibidas y la exigencia del interés de demora correspondiente desde el momento del pago de la subvención hasta la fecha en que se acuerde la procedencia del reintegro, o la fecha en que el deudor ingrese el reintegro si es anterior a ésta, en los siguientes casos:

a) Obtención de la subvención falseando las condiciones requeridas para ello u ocultando aquéllas que lo hubieran impedido.

b) Incumplimiento total o parcial del objetivo, de la actividad, del proyecto o la no adopción del comportamiento que fundamentan la concesión de la subvención.

c) Incumplimiento de la obligación de justificación o la justificación insuficiente, en los términos establecidos en el artículo 30 de esta ley, y en su caso, en las normas reguladoras de la subvención.

d) Incumplimiento de la obligación de adoptar las medidas de difusión contenidas en el apartado 4 del artículo 18 de esta ley.

e) Resistencia, excusa, obstrucción o negativa a las actuaciones de comprobación y control financiero previstas en los artículos 14 y 15 de esta ley, así como el incumplimiento de las obligaciones contables, registrales o de conservación de documentos cuando de ello se derive la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos percibidos, el cumplimiento del objetivo, la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia de subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales.

f) Incumplimiento de las obligaciones impuestas por la Administración a las entidades colaboradoras y beneficiarios, así como de los compromisos por éstos asumidos, con motivo de la concesión de la subvención, siempre que afecten o se refieran al modo en que se han de conseguir los objetivos, realizar la actividad, ejecutar el proyecto o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de la subvención.

g) Incumplimiento de las obligaciones impuestas por la Administración a las entidades colaboradoras y beneficiarios, así como de los compromisos por éstos asumidos, con motivo de la concesión de la subvención, distintos de los anteriores, cuando de ello se derive la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos percibidos, el cumplimiento del objetivo, la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia de subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales.

h) La adopción, en virtud de lo establecido en los artículos 87 a 89 del Tratado de la Unión Europea, de una decisión de la cual se derive una necesidad de reintegro.

i) En los demás supuestos previstos en la normativa reguladora de la subvención."

Reintegro que -ex. Título II de la Ley 38/2003, arts. 36 y ss.- se regirá por lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria, y en las Leyes de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; régimen jurídico del reintegro en el que, en los casos de tener que reintegrar una subvención que se hubiera obtenido por o para la reparación o rehabilitación de un inmueble, no está establecida una especial afección o responsabilidad del inmueble en cuestión.

Por todo lo expuesto parece diáfano el criterio que hemos de sentar, criterio, y lo volvemos a repetir, del que quedan fuera las subvenciones anudadas a inmuebles afectos a actividades económicas, subvenciones que se incluyen entre los rendimientos de dichas actividades, cuya tributación sigue al I.- s/ Soc.

Por tanto, la renta que se pone de manifiesto por la percepción de una "subvención pública" por o para la reparación de un inmueble, se considerará una ganancia patrimonial de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención, una ganancia patrimonial de la persona que haya obtenido la subvención, que será la que deba tributar por ella; y ello con independencia de que esa no sea el único propietario del inmueble, o. incluso de que no tenga ningún derecho de propiedad sobre el mismo.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando el siguiente criterio :

Las ganancias patrimoniales originadas por una subvención, se imputarán únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente del uso que se le dé a la misma.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.