

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 03-06-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0954/2025

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas generales. Transmisiones onerosas. Valor de transmisión. IIVTNU. Procedimiento de gestión. Autoliquidaciones. Rectificación. El contribuyente incluyó en su declaración de IRPF la ganancia patrimonial derivada de la operación, pero sin computar el importe del Impuesto sobre el IIVTNU, ya que en aquel momento no había recibido la liquidación por parte del ayuntamiento. Posteriormente, tres años más tarde, la entidad local notificó la liquidación del impuesto y el obligado tributario procedió a su ingreso. En este caso, deberá iniciar expresamente un procedimiento de rectificación de su autoliquidación. No corresponde a la Agencia Tributaria realizar de oficio la modificación, puesto que la autoliquidación es un acto propio del obligado tributario. Esta rectificación, si se estima procedente, dará lugar a la devolución que corresponda o a la minoración de la cuota, con los efectos previstos en la normativa sobre intereses de demora en caso de retrasos imputables a la Administración.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante transmitió el 11 de noviembre de 2021 una vivienda en Sevilla y como corresponde incluyó el importe de la ganancia patrimonial obtenida en su declaración de IRPF-21 pero sin tener en cuenta el correspondiente Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana dado que el Ayuntamiento no había practicado entonces la liquidación. El 12 de julio de 2024 recibe la notificación de la liquidación y procede a ingresar, por este concepto, el importe correspondiente.

Cuestión planteada:

Procedimiento a seguir para incluir dicha cantidad en el cálculo de la ganancia patrimonial de su declaración de IRPF-21 o si por el contrario es la propia Agencia Tributaria la que actúa de oficio modificando su declaración.

Contestación:

La transmisión del inmueble habrá generado en el transmitente una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una variación en el valor de su patrimonio que se pone de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 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.

La ganancia o pérdida patrimonial vendrá dada por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del inmueble, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la LIRPF, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36, para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente.

El artículo 35 de la LIRPF establece lo siguiente:

"1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

Síguenos en...



2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste".

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, el valor de adquisición del inmueble estará formado por la suma del importe real satisfecho por su adquisición, más los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por la adquirente, menos el importe de las amortizaciones efectuadas durante los periodos que el inmueble hubiera estado arrendado.

Y el valor de transmisión será el importe real por el que se hubiera efectuado la transmisión, siempre que no resulte inferior al valor de mercado, del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por la transmitente.

Ente los gastos inherentes a la transmisión cabe citar, entre otros, de acuerdo con el criterio establecido en consulta tributaria V0926-18 de fecha 10 de abril de 2018, los gastos de notaría y registro por la cancelación de la hipoteca, honorarios de la inmobiliaria con motivo de la gestión de la venta, gastos de expedición de certificados de eficiencia energética, de habitabilidad, y sobre el estado de deudas con la comunidad de propietarios, y el impuesto sobre el incremento del valor de terrenos de naturaleza urbana, siempre que dichos gastos hayan sido satisfechos por el transmitente.

Por otra parte, el artículo 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, señala:

"1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

3. 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. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.

No obstante, cuando la rectificación de una autoliquidación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no origine una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la rectificación.

4. Cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad."

Siguiendo la habilitación de la LGT, el artículo 67 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31), en adelante RIRPF, reza:

"1. Los contribuyentes deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo de declaración aprobado porta persona titular del Ministerio de Hacienda.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional se podrá instar la rectificación a través del procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y desarrollado en los artículos 126 a 128 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Si este motivo concurriese con otros de distinta naturaleza, por estos últimos el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa.

2. La autoliquidación rectificativa de una autoliquidación previa se podrá presentar antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o el derecho a solicitar la devolución que, en su caso, proceda. Cuando se presente fuera del plazo de declaración tendrá el carácter de extemporánea.

3. En la autoliquidación rectificativa constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y período a que se refiere, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados y otros que puedan establecerse en la Orden Ministerial reguladora del modelo de declaración aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda, como los motivos de rectificación. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

4. La autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad. En particular:

a) Cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo.

b) En los casos no contemplados en la letra anterior, cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de dicha Ley.

El plazo para efectuar la devolución será de seis meses contados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa.

Si con la presentación de la autoliquidación previa se hubiera solicitado una devolución y ésta no se hubiera efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación rectificativa, con la presentación de esta última se considerará finalizado el procedimiento iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previa.

c) Cuando de la rectificación efectuada resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no proceda una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la autoliquidación rectificativa.

Si la deuda resultante de la autoliquidación previa estuviera aplazada o fraccionada, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento conforme a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 52 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

5. La autoliquidación rectificativa no producirá efectos respecto a aquellos elementos que hayan sido regularizados mediante liquidación definitiva o provisional en los términos a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 126 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, respectivamente."

La redacción actual del artículo 67 bis del RIRPF fue establecida por la disposición final cuarta del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el 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, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias (BOE de 31), cuya disposición final undécima dedicada a la entrada en vigor dispone en su letra d) lo siguiente:

"Disposición final undécima.

El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

No obstante:

(.« 9

Síguenos en...



d) El apartado doce de la disposición final primera, así como las disposiciones finales tercera, cuarta, quinta, sexta y séptima entrarán en vigor cuando lo haga la orden ministerial aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda por la que se aprueben los correspondientes modelos de declaración."

A fecha de emisión de esta consulta, no se ha aprobado la orden ministerial reguladora del modelo de las autoliquidaciones rectificativas. En consecuencia, la rectificación de la autoliquidación se deberá producir a través del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones a que se refiere el artículo 120.3 de la LGT desarrollado por los artículos 126 y siguientes 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), en adelante RGAT.

En particular, el apartado 2 del artículo 126 del RGAT señala que:

"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."

Finalmente, el artículo 66 LGT precisa respecto de la prescripción que: "Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- 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) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías."

En consecuencia, el obligado tributario si quiere incluir el gasto derivado del Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial a que se refiere la consulta, deberá solicitar el inicio del procedimiento de rectificación de la autoliquidación presentando la correspondiente solicitud de inicio para rectificar la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2021, incluyendo el gasto relativo al Impuesto liquidado por la entidad local en 2024.

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...

