**Consulta Vinculante V1321-24, de 6 de junio de 2024 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

**Ref. CISS 1392/2024**

DESCRIPCIÓN

Una comunidad de propietarios ha recibido un anticipo de una subvención que le ha sido concedida con motivo de la realización de unas obras de rehabilitación energética en la fachada y cubierta del edificio en el que se ubica. Dicha subvención se encuentra regulada en la Orden de 1 de julio de 2022 de la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio de la Junta de Castilla y León, por la que se convocan subvenciones del programa de ayuda a las actuaciones de rehabilitación a nivel de edificio del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente) financiado por la Unión Europea - NextGeneration EU.

CUESTIÓN

- Tributación e imputación temporal de la subvención percibida a efectos del IRPF.

- Si la comunidad de propietarios está obligada a la presentación del Modelo 184 por la percepción del citado anticipo. En caso de que exista dicha obligación y la subvención percibida estuviese exenta de IRPF, cómo debería reflejarse la misma para que los propietarios de la comunidad no tengan que incluirla en su declaración de IRPF.

- Si la comunidad tiene la obligación de presentar el modelo 347 respecto del anticipo percibido.

- Posibilidad de que los propietarios de la comunidad se puedan aplicar la deducción por obras de rehabilitación energética en viviendas.

CONTESTACIÓN

En relación con la subvención objeto de consulta, el apartado Primero de la Orden de 1 de julio de 2022 de la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio de la Junta de Castilla y León, señala lo siguiente:

"1.- La presente orden tiene por objeto convocar subvenciones en régimen de concurrencia no competitiva, tanto en el ámbito urbano como rural de la Comunidad de Castilla y León, destinadas a financiar obras o actuaciones en los edificios de uso predominante residencial en las que se obtenga una mejora acreditada de la eficiencia energética, con especial atención a la envolvente edificatoria, en edificios de tipología residencial colectiva, incluyendo sus viviendas, y en las viviendas unifamiliares.

Esta convocatoria se efectúa en el marco del Programa de ayuda a las actuaciones de rehabilitación a nivel de edificio de acuerdo con lo previsto en el [Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708895&version=Vigente), por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente), procediendo su financiación de los fondos Next Generation EU.

2.- La finalidad de esta convocatoria, en línea con lo dispuesto en el [Real Decreto 853/2021, de 5 octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708895&version=Vigente), es contribuir al cumplimiento de los objetivos del PRTR en el ámbito de la rehabilitación residencial contribuyendo a alcanzar las metas establecidas a lo largo del periodo de aplicación del Plan."

Por su parte, el apartado Segundo de la citada Orden establece que:

"1.- La concesión de estas subvenciones se regirá por lo dispuesto en:

a) El [Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708895&version=Vigente), por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente), cuyo contenido constituye las bases reguladoras de esta convocatoria con las determinaciones y particularidades recogidas en esta Orden.

(…)".

Sentado lo anterior, en lo que respecta a la tributación de la citada subvención, hay que señalar que las comunidades de bienes (término que incluye las comunidades de propietarios del régimen de propiedad horizontal) no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el [artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000237363&version=Vigente&anchor=I74) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante [LIRPF](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000237363&version=Vigente).

El artículo 88 del mismo texto legal añade que "las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos".

Y, según el [artículo 89 de la LIRPF](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000237363&version=Vigente&anchor=I724):

"1. Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta Ley, con las siguientes especialidades:

(…).

3. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

(…)".

Al determinarse las rentas de la comunidad de propietarios con arreglo a las normas del IRPF, la calificación de las rentas derivadas de la obtención de una subvención, es la de ganancia patrimonial, según lo dispuesto en el [artículo 33.1 de la LIRPF](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000237363&version=Vigente&anchor=I335), según el cual "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".

No obstante, el apartado 4 de la [disposición adicional quinta de la LIRPF](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000237363&version=Vigente&anchor=I971) establece lo siguiente:

"4. No se integrarán en la base imponible de este Impuesto las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el [Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000538781&version=Vigente), por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital. Tampoco se integrarán en el ejercicio 2021 y siguientes las concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el [Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000704891&version=Vigente), por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente), así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el [Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000672701&version=Vigente), por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y el [Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708895&version=Vigente), por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente); y el [Real Decreto 477/2021, de 29 de junio](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000701808&version=Vigente), por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas términos de energías renovables en el sector residencial, en el marco del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente)."

Por lo tanto, dado que la subvención recibida por la comunidad de propietarios ha sido concedida en virtud del [Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708895&version=Vigente), por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente), la citada subvención estará exenta en los términos referidos en la disposición adicional. De acuerdo con lo expuesto, los copropietarios, personas físicas, no tendrían que declarar la ganancia patrimonial obtenida.

**En relación con la segunda cuestión planteada, en lo que respecta a la obligación de presentación del modelo 184, el apartado 1 del artículo 90 de la Ley del Impuesto, establece que "Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán presentar una declaración informativa, con el contenido que reglamentariamente se establezca, relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español".**

El referido desarrollo reglamentario se contiene en el artículo 70 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el [Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000242988&version=Vigente) (BOE de 31 de marzo), habiéndose aprobado el modelo de la declaración informativa mediante [Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000561341&version=Vigente), por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y por la que se modifican otras normas tributarias (BOE de 29 de octubre).

**El apartado 5 del artículo 90 de la Ley del Impuesto y el apartado 1 del artículo 70 del Reglamento limitan la cumplimentación del modelo a las entidades en régimen de atribución de rentas mediante las que se ejerza una actividad económica o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales.**

**En el caso planteado, la entidad no estará obligada a presentar la declaración informativa anual correspondiente al modelo 184, salvo que ejerza una actividad económica u obtuviera otro tipo de rentas sujetas y no exentas que excedan de 3.000 euros anuales.**

Con respecto a la tercera de las cuestiones planteadas, el [artículo 93.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000195607&version=Vigente&anchor=I695), (BOE de 18), en adelante LGT, establece que:

"1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

d) Las personas y entidades que, por aplicación de la normativa vigente, conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones deberán cumplir ante la Administración tributaria con los requerimientos u obligaciones de información que reglamentariamente se establezcan respecto a dicha identificación."

En concreto, 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](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000249368&version=Vigente), (BOE de 5), en adelante RGAT, en el artículo 31 y siguientes, regula la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas.

Así, el artículo 31 del RGAT indica:

1. De acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000195607&version=Vigente&anchor=I695), las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas.

A estos efectos, se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el [artículo 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I804). Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el artículo 5.uno de dicha ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e).

Las entidades a las que sea de aplicación la [Ley 49/1960](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000007643&version=Vigente), de 21 de junio sobre la propiedad horizontal, así como, las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el [artículo 20.Tres de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I886), del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluirán también en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, incluso aunque no realicen actividades de esta naturaleza.

2. Las personas y entidades a que se refiere el [artículo 94.1](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000195607&version=Vigente&anchor=I707) y 2 de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000195607&version=Vigente), incluirán también en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, incluso aunque no realicen actividades de esta naturaleza.

Las entidades integradas en las distintas Administraciones públicas deberán incluir, además, en la declaración anual de operaciones con terceras personas las subvenciones, auxilios o ayudas que concedan con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dichas Administraciones públicas.

La Administración del Estado y sus organismos autónomos, las comunidades y ciudades autónomas y los organismos que dependen de estas y las entidades integradas en las demás Administraciones públicas territoriales, presentarán una declaración anual de operaciones con terceras personas respecto de cada uno de los sectores de su actividad con carácter empresarial o profesional que tenga asignado un número de identificación fiscal diferente o respecto de la totalidad de ellos.

Cuando las entidades integradas en las distintas Administraciones públicas presenten declaración anual de operaciones con terceras personas respecto de cada uno de los sectores de su actividad con carácter empresarial o profesional que tenga asignado un número de identificación fiscal diferente, incorporarán los datos exigidos en virtud de este apartado a una cualquiera de aquellas declaraciones.

Asimismo, las entidades a que se refiere el párrafo anterior distintas de la Administración del Estado y sus organismos autónomos, aun cuando no realicen actividades empresariales o profesionales, podrán presentar separadamente una declaración anual de operaciones con terceras personas por cada uno de sus departamentos, consejerías, dependencias u órganos especiales que tengan asignado un número de identificación fiscal diferente.

3. Además, de acuerdo con lo establecido en el [artículo 93.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000195607&version=Vigente&anchor=I695), las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, de autor u otros, estarán obligados a incluir estos rendimientos en la declaración anual de operaciones con terceras personas." No obstante, en el artículo 32 del RGAT, se regulan las personas o entidades excluidas de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceras personas:

"No estarán obligados a presentar la declaración anual:

a) Quienes realicen en España actividades empresariales o profesionales sin tener en territorio español la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal o, en el caso de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, sin tener presencia en territorio español.

b) Las personas físicas y entidades en atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las actividades que tributen en dicho impuesto por el método de estimación objetiva y, simultáneamente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido por los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, salvo por las operaciones por las que emitan factura.

No obstante lo anterior, los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido incluirán en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones de bienes y servicios que realicen que deban ser objeto de anotación en el libro registro de facturas recibidas del [artículo 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000007771&version=Vigente&anchor=I1267).

c) Los obligados tributarios que no hayan realizado operaciones que en su conjunto, respecto de otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente o de 300,51 euros durante el mismo periodo, cuando, en este último supuesto, realicen la función de cobro por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial o de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados.

d) Los obligados tributarios que hayan realizado exclusivamente operaciones no sometidas al deber de declaración, según lo dispuesto en el artículo 33.

e) Los obligados tributarios a que se refiere el [artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000007771&version=Vigente&anchor=I1275), así como los obligados tributarios a que se refiere el artículo 49.5 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el [Decreto 268/2011, de 4 de agosto](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000459986&version=Vigente)."

El artículo 33 del RGAT regula el contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas:

"1. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.1 de este reglamento deberán relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente.

La información sobre las operaciones a las que se refiere el párrafo anterior se suministrará desglosada trimestralmente. A tales efectos, se computarán de forma separada las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios.

A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, tendrán la consideración de operaciones tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios como las adquisiciones de los mismos. En ambos casos, se incluirán las operaciones típicas y habituales, las ocasionales, las operaciones inmobiliarias y las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables que puedan otorgar o recibir.

Con las excepciones que se señalan en el apartado siguiente, en la declaración anual se incluirán las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios sujetas y no exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las no sujetas o exentas de dicho impuesto.

Las entidades aseguradoras incluirán en su declaración anual las operaciones de seguro. A estos efectos, se atenderá al importe de las primas o contraprestaciones percibidas y a las indemnizaciones o prestaciones satisfechas y no será de aplicación a estas operaciones, en ningún caso, lo dispuesto en el párrafo a) del apartado siguiente.

Los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja de la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente), así como, los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, deberán incluir en su declaración anual, los importes devengados durante el año natural, conforme a la regla general de devengo contenida en el [artículo 75 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I898); dichas operaciones deberán incluirse también en la declaración anual por los importes devengados durante el año natural de acuerdo con lo establecido en el [artículo 163 terdecies de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I4133).

Como excepción a lo dispuesto en el segundo párrafo de este apartado, los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja de la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente) y, las entidades a las que sea de aplicación la [Ley 49/1960](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000007643&version=Vigente), de 21 de junio sobre la propiedad horizontal, suministrarán toda la información que vengan obligados a relacionar en su declaración anual, sobre una base de cómputo anual. Asimismo, los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el régimen especial del criterio de caja, deberán suministrar la información relativa a las mismas a que se refiere el párrafo anterior sobre una base de cómputo anual.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, quedan excluidas del deber de declaración las siguientes operaciones:

a) Aquellas que hayan supuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que los obligados tributarios no debieron expedir y entregar factura, así como aquellas en las que no debieron consignar los datos de identificación del destinatario o no debieron firmar el recibo emitido por el adquirente en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Aquellas operaciones realizadas al margen de la actividad empresarial o profesional del obligado tributario.

c) Las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios efectuadas a título gratuito no sujetas o exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Los arrendamientos de bienes exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido realizados por personas físicas o entidades sin personalidad jurídica al margen de cualquier otra actividad empresarial o profesional.

e) Las adquisiciones de efectos timbrados o estancados y signos de franqueo postal, excepto los que tengan la consideración de objetos de colección, según la definición que se contiene en el [artículo 136.uno.3.º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I2122).

f) Las operaciones realizadas por las entidades o establecimientos de carácter social a que se refiere el [artículo 20.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000018332&version=Vigente&anchor=I886), y que correspondan al sector de su actividad, cuyas entregas de bienes y prestaciones de servicios estén exentos de dicho impuesto, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 1 del artículo 31 de este reglamento.

g) Las importaciones y exportaciones de mercancías, así como las operaciones realizadas directamente desde o para un establecimiento permanente del obligado tributario situado fuera del territorio español, salvo que aquel tenga su sede en España y la persona o entidad con quien se realice la operación actúe desde un establecimiento situado en territorio español.

h) Las entregas y adquisiciones de bienes que supongan envíos entre el territorio peninsular español o las islas Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

i) En general, todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente.

(…)"

De los preceptos transcritos se concluye que, salvo que se de alguna de las causas de exclusión establecidas en el artículo 32 o se realicen únicamente operaciones que no deban incluirse en la declaración conforme al artículo 33, el consultante estaría obligado a presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, a través del modelo 347.

De acuerdo con las manifestaciones efectuadas por el consultante, en particular, debe tenerse en cuenta que el artículo 33.2 i) del RGAT establece que quedan excluidas del deber de declaración las operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes a la declaración anual de operaciones con terceros.

En base a este precepto, en la medida en la que las operaciones puedan ser conocidas con la suficiente precisión mediante otras declaraciones informativas, no será obligatorio que se incluyan en la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas.

No debe perderse de vista que la referida declaración tiene un carácter general en relación al resto de declaraciones que, como señala el propio artículo transcrito, tienen un carácter de específicas. En definitiva, la redacción mencionada no supone sino trasladar al caso concreto de la presentación de declaraciones informativas el principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales establecido en el artículo 3.2 de la LGT.

En este sentido, en la medida en la que las operaciones sean declaradas en una obligación periódica de suministro de información, como es la declaración informativa anual de las entidades en régimen de atribución de rentas, regulada en el artículo 70 del Reglamento del IRPF, no se incluirán en la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas.

Por último, en relación a la posible aplicación de la deducción por obras para la mejora de la eficiencia energética en viviendas, el [Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708892&version=Vigente), de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente) (BOE del día 6) ha modificado la [LIRPF](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000237363&version=Vigente) para introducir tres nuevas deducciones temporales en la cuota íntegra estatal del Impuesto aplicables sobre las cantidades invertidas en obras de rehabilitación que contribuyan a alcanzar determinadas mejoras de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda con arreglo a la legislación sobre arrendamientos urbanos, de modo que su destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, y en los edificios residenciales, acreditadas a través de certificado de eficiencia energética.

En concreto, el [Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708892&version=Vigente), introdujo una nueva [disposición adicional quincuagésima en la LIRPF](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000237363&version=Vigente&anchor=I16941), la cual, se ha visto modificada, con efectos desde el 1 de enero de 2024, por el [artículo 16 del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000823916&version=Vigente&anchor=I1977), por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía, (BOE del día 28), estableciendo lo siguiente:

"1. Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del [Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708892&version=Vigente), de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente), hasta el 31 de diciembre de 2024 por las obras realizadas durante dicho período para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2025.

A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda cuando se reduzca en al menos un 7 por ciento la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del [Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708892&version=Vigente), de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente), hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2025.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

2. Los contribuyentes podrán deducirse el 40 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del [Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708892&version=Vigente), de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente), hasta el 31 de diciembre de 2024 por las obras realizadas durante dicho período para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2025.

A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable en la vivienda en la que se hubieran realizado tales obras cuando se reduzca en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, se consiga una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del [Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708892&version=Vigente), de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente), hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2025.

La base máxima anual de esta deducción será de 7.500 euros anuales.

3. Los contribuyentes propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial en el que se hayan llevado a cabo desde la entrada en vigor del [Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708892&version=Vigente), de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente), hasta el 31 de diciembre de 2025 obras de rehabilitación energética, podrán deducirse el 60 por ciento de las cantidades satisfechas durante dicho período por tales obras. A estos efectos, tendrán la consideración de obras de rehabilitación energética del edificio aquéllas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo acreditarse con el certificado de eficiencia energética del edificio expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un treinta por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje y trasteros que se hubieran adquirido con estas.

No darán derecho a practicar esta deducción por las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica.

La deducción se practicará en los períodos impositivos 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del [Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708892&version=Vigente), de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del [Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000696212&version=Vigente), hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2026.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.

4. No darán derecho a practicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, cuando la obra se realice en las partes de las viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

En ningún caso, una misma obra realizada en una vivienda dará derecho a las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores. Tampoco tales deducciones resultarán de aplicación en aquellos casos en los que la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción recogida en el apartado 3 de esta disposición.

La base de las deducciones previstas en los apartados 1, 2 y 3 anteriores estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los citados certificados, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas. En ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

A estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética. En todo caso, no se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.

Tratándose de obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente a que se refiere el apartado 3 anterior vendrá determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios, a las que se refiere el párrafo anterior, el coeficiente de participación que tuviese en la misma.

5. Los certificados de eficiencia energética previstos en los apartados anteriores deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el [Real Decreto 390/2021, de 1 de junio](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000699238&version=Vigente), por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

A los efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de estas deducciones serán válidos los certificados expedidos antes del inicio de las obras siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

6. El importe de estas deducciones se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4, y 5 del artículo 68 de esta ley."

Como puede observarse en el apartado 3 anterior, se establece una deducción por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial, que será aplicable sobre las cantidades satisfechas por el titular de la vivienda por las obras realizadas desde la entrada en vigor del citado real decreto-ley hasta el 31 de diciembre de 2025, en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica, siempre que se acredite a través de certificado de eficiencia energética, una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación. En esta tercera deducción, el contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse hasta un 60 por ciento de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 15.000 euros.

En el supuesto objeto de consulta, la comunidad de propietarios ha realizado unas obras de rehabilitación energética en la fachada y en la cubierta del edificio en el que se ubica.

Por tanto, en caso de que se cumplan los requisitos señalados anteriormente, la deducción se practicará en los periodos impositivos 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Si dicho certificado se expide en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del [Real Decreto-ley 19/2021](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000708892&version=Vigente), y en todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2026.

Adicionalmente, se debe indicar que el certificado expedido antes del inicio de las obras será válido siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

A los efectos de determinar la base de la deducción, se considerarán las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2025 por la realización de las obras (con independencia de que exista o no financiación ajena) teniendo en cuenta que la base máxima anual de la deducción es de 5.000 euros. Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.

A estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética. En todo caso, no se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.

Asimismo, de la base de la deducción se deberán descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

De acuerdo con lo expuesto, los propietarios de viviendas, miembros de la comunidad de propietarios, podrán practicar la deducción por obras rehabilitación energética, en los términos antes expuestos, por las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios atendiendo al coeficiente de participación que cada uno tuviese en la misma.

Finalmente, los mencionados propietarios de viviendas, miembros de la comunidad de propietarios, podrán acreditar el importe satisfecho por las citadas obras en función de su coeficiente de participación por cualquier medio de prueba válido en Derecho, de acuerdo con lo dispuesto en los [artículos 105 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000195607&version=Vigente&anchor=I796) (BOE de 18 de diciembre). La valoración de las pruebas aportadas corresponderá a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

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](https://cissfiscal.laleynext.es/Content/Documento.aspx?idd=LE0000195607&version=Vigente&anchor=I665).