Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº: 95 (23/05/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 55 Ley 22/2009 Art. 15 Texto Refundido

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física con residencia fiscal en Tenerife es nombrada por la Consejería competente en materia de educación funcionaria interina, debiendo trasladarse a la isla de La Palma para desarrollar sus funciones de profesora. Con este fin alquila una vivienda por el plazo de un año prorrogable, pero finalmente su estancia es inferior, por un nuevo nombramiento. Consulta si tiene derecho a disfrutar de la deducción de la cuota autonómica del IRPF por alquiler de vivienda habitual.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La persona física consultante, podrá aplicar la deducción autonómica por alquiler de vivienda habitual regulada en el artículo 15 del Texto Refundido, y, para el año 2023, en el apartado doce de su disposición adicional cuarta, siempre que:

-Tenga su residencia habitual en Canarias, y

-El contrato de arrendamiento de la vivienda tenga una duración al menos de un año y se refiera a una edificación destinada a satisfacer su necesidad permanente de vivienda, aunque por circunstancias imprevistas, este plazo no llegara a completarse y la estancia fuera inferior.

Visto escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), este centro directivo en uso de la atribución conferida en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y en relación con el artículo 22.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una persona física con residencia fiscal en Tenerife es nombrada por la Consejería competente en materia de educación funcionaria interina, debiendo trasladarse a la isla de La Palma para desarrollar sus funciones de profesora. Con este fin alquila una vivienda por el plazo de un año prorrogable, pero finalmente su estancia es inferior, por un nuevo nombramiento en otra isla. Consulta si tiene derecho a disfrutar de la deducción de la cuota autonómica del IRPF por alquiler de vivienda habitual.

SEGUNDO.- La Comunidad Autónoma de Canarias tiene competencias para crear deducciones autonómicas en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los términos recogidos en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, y en su ejercicio, se creó la deducción por alquiler de vivienda habitual, con efectos desde el 1 de enero de 2007. Así, la Ley 12/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para el año 2007, incorpora en su Disposición adicional vigésimo primera, apartado Noveno, un nuevo artículo 10 a la Ley 10/2002, de 21 de noviembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad Autónoma de Canarias; si bien, esta Ley 10/2002, fue derogada por el Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas o por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido), pasando a regularse la citada deducción en el artículo 15. Este precepto fue modificado por la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales y por la Ley 4/2018, de 30 de noviembre, de medidas fiscales para mejorar el acceso a la vivienda en Canarias, y recientemente, con efectos desde el 1 de enero de 2023, por la Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024, con el siguiente tenor:

"Artículo 15. Deducción por alquiler de vivienda habitual.

1. Los contribuyentes podrán deducirse el 20% de las cantidades satisfechas en el período impositivo, con un máximo de 600 euros anuales, por el alquiler de su vivienda habitual, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que no hayan obtenido rentas superiores a 20.000 euros en el período impositivo. Este importe se incrementará en 10.000 euros en el supuesto de opción por la tributación conjunta.

b) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10% de las rentas obtenidas en el período impositivo que a estos efectos se descontará, si lo hubiere, el importe de las subvenciones que por este concepto hubiera percibido el arrendatario.

A estos efectos se entiende por vivienda habitual aquella en la que resida el contribuyente por un plazo superior a un año.

2. La aplicación de la presente deducción queda condicionada a la declaración por parte del contribuyente del NIF del arrendador, de la identificación catastral de la vivienda habitual y del canon arrendaticio anual".

No obstante, debe tenerse en cuenta que para los períodos impositivos 2022 y 2023, esta deducción queda sustituida, de forma excepcional, por la llamada "Mejora de la deducción por alquiler de vivienda habitual" recogida en el apartado doce de la disposición adicional cuarta del Texto Refundido; esta mejora conlleva que el porcentaje y la cuantía máxima de la deducción, se elevan de un 20% a un 24%, y que los límites de renta se establezcan en 22.000 € y 11.000 €, en lugar de 20.000 € y 10.000 €.

La deducción autonómica por alquiler de vivienda habitual es una deducción propia, creada por la Comunidad Autónoma de Canarias en el ejercicio de las competencias normativas que legalmente le han sido reconocidas, siendo compatible, y, en su caso, acumulable, a la misma deducción en el ámbito estatal.

Sin embargo, la deducción por alquiler en vivienda habitual de carácter estatal, regulada inicialmente en el artículo 68.7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), fue suprimida con efectos desde el 1 de enero de 2015, sin perjuicio de lo dispuesto en la Disposición transitoria decimoquinta cuya aplicación se limita a los contratos de alquiler celebrados antes de esa fecha, y respecto de los cuales se mantiene la deducción en los mismos términos que antes de su supresión.

TERCERO.- El disfrute de todas las deducciones autonómicas está condicionado, tal y como establece el artículo 2.1 del Texto Refundido, a que el contribuyente tenga su residencia habitual en Canarias:

"Artículo 2. Deducciones en el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que residan habitualmente en la Comunidad Autónoma de Canarias podrán practicar las deducciones autonómicas que se regulan en este Texto Refundido, en los términos establecidos en los artículos siguientes. A estos efectos, se estará al concepto de residencia habitual recogido en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Y, a estos efectos, esta remisión normativa para determinar el concepto de residencia habitual conlleva que acudamos, como regla general, para determinar la residencia en territorio español al artículo 9 de la LIRPF (sin perjuicio de lo previsto en su artículo 10), y como regla especial para fijarla en un territorio autonómico, al artículo 72 de la citada LIRPF.

CUARTO.- Teniendo claro lo anterior, nos centraremos a continuación en los requisitos exigidos en la deducción por alquiler a la que hace referencia la consulta.

El artículo 15 del Texto Refundido, exige el cumplimiento de cuatro requisitos, de los cuales, dos son cuantitativos, uno es objetivo y el otro es formal.

De todos ellos, el único que puede plantear dudas en su contenido es el objetivo, esto es, al tipo de vivienda que da derecho a la deducción por alquiler, y en eso se basa, precisamente, la cuestión planteada en el escrito de la consulta. Por este motivo, nos limitaremos al estudio de este requisito, sin entrar en los otros tres.

En este punto ha de tenerse en cuenta la reciente modificación aprobada con efectos desde el 1 de enero de 2023, con la que se recoge un concepto propio de vivienda habitual obviando el contenido en la normativa del IRPF, a la que antes se remitía. Y en este sentido se establece, que será aquella "*en la que resida el contribuyente por un plazo superior a un año."*

Igual que analizamos en la consulta número 71 de 19 de julio de 2021 -cuando para el concepto de vivienda habitual había que acudir a la LIRPF-, se plantean algunas cuestiones prácticas que exigen nuevamente un análisis de este requisito, teniendo presente el carácter temporal de los arrendamientos, tal y como señala el artículo 1543 del Código Civil, al que acudimos supletoriamente en virtud de lo previsto en el artículo 7.2 de la LGT:

"Artículo 1543.

En el arrendamiento de cosas, una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto".

En este sentido, la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, regula dos tipos de arrendamientos, los de vivienda y los de uso distinto del de vivienda, sin que en ningún caso se tenga en cuenta el término habitual, tal y como se recoge en sus artículos 2 y 3:

"Artículo 2. Arrendamiento de vivienda.

1. Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

2. Las normas reguladoras del arrendamiento de vivienda se aplicarán también al mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador".

"Artículo 3. Arrendamiento para uso distinto del de vivienda.

1. Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior.

2. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualquiera que sean las personas que los celebren".

De su lectura observamos que en ambos casos ha de tratarse de una edificación, diferenciándose los dos tipos de arrendamiento que regula la Ley, en el uso o destino de la edificación: la de "necesidad permanente" de vivienda del arrendatario, y la de "uno distinto de la necesidad permanente de vivienda". Y, a estos efectos, las partes contratantes, arrendador y arrendatario, tienen libertad para fijar la duración del arrendamiento, previendo que, en caso de no señalarse el plazo o ser indeterminado, se entenderá que es por un año, sin perjuicio del posible desistimiento del arrendatario una vez transcurridos seis meses, tal y como disponen los artículos 9 y 11, respectivamente, de la citada Ley 29/1994.

Si comparamos esta específica regulación de la duración de los contratos de arrendamientos de vivienda -basada en el principio de libertad de pactos del artículo 1255 del Código Civil, con la exigencia de que para aplicar esta deducción su plazo sea, no de un año, sino superior a un año, es más que probable que nos encontremos en la práctica con fricciones que impedirían el disfrute de la deducción por alquiler.

Por esta razón, entendemos que la nueva definición de vivienda habitual contenida en el artículo 15 del Texto Refundido, así como en el apartado doce de su disposición adicional cuarta para el ejercicio 2023 (tal y como señala la disposición final décima de la antes citada Ley 7/2023), ha de interpretarse de forma sistemática con la Ley 29/1994, de manera que la duración del contrato sea al menos por un año.

Teniendo el contrato esta duración anual, si por circunstancias no previstas "ab initio" resultara que el arrendatario tiene que rescindir el contrato antes del fin del plazo pactado, no perderá el derecho a esta deducción por alquiler autonómica pues en el momento de la firma ese inmueble tenía como fin la necesidad permanente de vivienda; piénsese en otro supuesto distinto al que es objeto de consulta, por ejemplo traslado a otra isla para sustituir a una persona con baja de larga duración y que se produjera la anticipada incorporación al trabajo de dicha persona.

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

La persona física consultante, podrá aplicar la deducción autonómica por alquiler de vivienda habitual regulada en el artículo 15 del Texto Refundido, y, para el año 2023, en el apartado doce de su disposición adicional cuarta, siempre que:

-Tenga su residencia habitual en Canarias, y

-El contrato de arrendamiento de la vivienda tenga una duración al menos de un año y se refiera a una edificación destinada a satisfacer su necesidad permanente de vivienda, aunque por circunstancias imprevistas este plazo no llegara a completarse y la estancia fuera inferior.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En Santa Cruz de Tenerife, 23 de mayo de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Andrés Megías Martínez