**CONSULTA OTROS TRIBUTOS**
**CONSULTA Nº: 93 (19/03/2024)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br>Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 55 Ley 22/2009<br>Art. 15 Texto Refundido<br>Disposición adicional cuarta, apartado doce Texto Refundido |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

La persona física consultante es copropietaria junto a sus tres hermanas de un piso a partes iguales, habiendo firmado un contrato de arrendamiento en el que las cuatro dueñas -en calidad de arrendadoras-, ceden en alquiler el piso a una de ellas a cambio de 400 €/mes.

Esta hermana arrendataria puede aplicar la deducción autonómica del IRPF por alquiler de vivienda habitual, y consulta si la base de la deducción es por importe de 400€/mes o por 300 €/mes (dado que una cuarta parte de ese pago es a sí misma).

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

La base de la deducción autonómica por alquiler de la vivienda habitual, es la cantidad satisfecha a las tres partes del contrato de arrendamiento que tienen la condición de arrendadoras, esto es, 300 €.

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.-** La persona física consultante es copropietaria junto a sus tres hermanas de un piso a partes iguales, habiendo firmado un contrato de arrendamiento en el que las cuatro dueñas -en calidad de arrendadoras-, ceden en alquiler el piso a una de ellas a cambio de 400 €/ mes.

Esta hermana arrendataria puede aplicar la deducción autonómica del IRPF por alquiler de vivienda habitual, y consulta si la base de la deducción es por importe de 400€/mes o por 300 €/mes (dado que una cuarta parte de ese pago es a sí misma).

**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 adelante, IRPF), 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 ha sido modificado, por un lado, 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, por otro lado, por la Ley 7/2023, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024, para establecer con efectos desde el 1 de enero de 2023, un concepto propio de vivienda habitual.

La deducción está recogida, con carácter general, en el artículo 15 del Texto Refundido, y con carácter especial, para los ejercicios 2022 y 2023, la mejora de la citada deducción a la que sustituye, y que está recogida en el apartado doce de la disposición adicional cuarta:

*"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, para los períodos impositivos 2022 y 2023, es de aplicación la deducción contenida en el apartado doce de la Disposición adicional cuarta del Texto Refundido, al haber sido mejorados sus importes -de un 20% a un 24%, de 600 a 720 €, y de 10.000 a 11.000 € el incremento del nivel de rentas en tributación conjunta-, en los siguientes términos:

*"Disposición adicional cuarta. Medidas extraordinarias en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por la situación inflacionaria.*

*(...)*

*"Doce. Mejora de la 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 11.000 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*[1].

1 Este párrafo ha sido modificado, en los mismos términos que la expresa modificación del artículo 15 del TR, por la referencia contenida en el punto cuatro de la disposición final décima de la Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024.

*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".*

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 de carácter estatal.

Esta deducción autonómica mantiene su vigencia a pesar de que la deducción por alquiler en vivienda habitual 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.

No está de más recordar que la aplicación de las deducciones autonómicas exige -al igual que cualquier otra medida normativa establecida por una Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos-, que el rendimiento del impuesto se considere producido en la Comunidad Autónoma. En este sentido, de conformidad con los artículos 28.1.1º a) y 30 de la Ley 22/2009, en relación con el IRPF, el contribuyente ha de tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias por haber estado en él el mayor número de días del período impositivo, como criterio prioritario, entre otros.

**TERCERO.**- 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, y, para los ejercicios 2022 y 2023, el apartado doce de su disposición adicional cuarta, exigen el cumplimiento de cuatro requisitos, de los cuales, dos son cuantitativos, uno es objetivo y el otro es formal.

Ninguno de estos requisitos ofrece dudas a la persona física consultante pues ciñe su pregunta al cálculo de la base de la deducción, por lo que obviamos su estudio. La respuesta a la cuestión planteada requiere, con carácter previo, analizar la naturaleza jurídica del contrato de arrendamiento firmado por ella, de ahí que, siguiendo lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, acudamos a las disposiciones del derecho común por su carácter supletorio.

El contrato de arrendamiento está regulado en el Título VI del Código Civil, en el que se distingue entre arrendamiento "*de cosas, o de obras o servicios",* definiendo el de cosas en su artículo 1543: (la negrita es nuestra)

*"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".*

Siguiendo al profesor Castán, son tres las notas comunes a los tres tipos de arrendamiento:

-Su carácter consensual, ya que se trata de un contrato que se perfecciona por el mero consentimiento.

-Su naturaleza bilateral, pues las obligaciones del arrendador y arrendatario son recíprocas o correlativas y se sirven mutuamente de causa.

-Su carácter oneroso, ya que en todo arrendamiento se da un cambio entre utilidad y su correspondiente precio.

-Su carácter conmutativo, porque la idea de riesgo no le es inherente y la ventaja patrimonial es cierta para cada uno de los contratantes desde el instante de la conclusión del negocio.

-Su temporalidad. Los arrendamientos perpetuos constituyen más bien una enajenación.

Pues bien, atendiendo a la definición del contrato de arrendamiento de cosas y a las notas que lo caracterizan, está claro que no puede existir tal contrato para la hermana que se arrienda a sí misma. El carácter bilateral de estos contratos nos impide tal consideración, pues, en el supuesto planteado en la consulta, en relación con esta hermana, no hay dos partes distintas con obligaciones recíprocas distintas, al concurrir en la misma persona la condición de arrendadora y arrendataria; y, a estos efectos, el artículo 1156 del Código Civil señala que las obligaciones se extinguen, entre otras situaciones, "*Por la confusión de los derechos de acreedor y deudor".* Por lo que, la parte del contrato de la hermana arrendadora-arrendataria, no puede producir efectos para ella; el resto sí, es decir, el contenido del contrato de las otras tres hermanas con la hermana arrendataria.

No está de más señalar que lo correcto, desde un punto de vista jurídico, hubiera sido que en el contrato sólo deberían constar como arrendadoras tres hermanas, no cuatro, excluyendo a la que sería la arrendataria; pues su participación en el mismo se limita a su condición de arrendataria de tres cuartas partes, pues de la otra cuarta parte ella ya es propietaria, y como tal, ya tiene el derecho de uso y disfrute.

**CUARTO**.- Teniendo claro estos aspectos fundamentales del derecho civil, ya estamos en disposición de dar una respuesta a la consulta planteada sobre cuál es el importe de la base de la deducción autonómica por alquiler de la vivienda habitual para la hermana arrendataria.

La cantidad satisfecha por la arrendataria son sólo 300 € mensuales, pues, aunque el contrato establece una renta mensual de 400 €, el pago de los 100 € restantes (si es que llegara realmente a realizarse) no puede considerarse que tenga por finalidad "*el alquiler*" de la vivienda habitual -como exige el artículo 15 del Texto Refundido-, puesto que ella no es parte arrendadora del contrato, como hemos dicho.

Por tanto, habrá que considerar que la base de la deducción autonómica es la cantidad satisfecha por el alquiler a las tres hermanas arrendadoras -300 €-, y este mismo importe es el que habrá que tener en cuenta para verificar el cumplimiento del requisito cuantitativo del apartado 1, letra b) del artículo 15 del Texto Refundido: "*Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10% de las rentas obtenidas en el período impositivo (*…)".

**QUINTO.-** Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la base de la deducción autonómica por alquiler de la vivienda habitual, es la cantidad satisfecha a las tres partes del contrato de arrendamiento que tienen la condición de arrendadoras, esto es, 300 €.

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.

Santa Cruz de Tenerife, 19 de marzo de 2024

**EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA**

Gabriel Megías Martínez