Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº: 71 (19/07/21)

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

La persona física consultante de nacionalidad española, estuvo residiendo en Canarias los primeros 7 meses del año 2020 trabajando por cuenta ajena, y el resto del año en Málaga, donde empezó a trabajar por cuenta ajena el 1 de agosto. A lo largo de todo ese año ha pagado alquiler por las dos viviendas en las que ha residido, la de Canarias y la de Málaga.

Consulta si puede aplicar la deducción autonómica por alquiler de vivienda prevista en la normativa canaria, por las cantidades pagadas en todo el año, dado que ha residido en Canarias más de 6 meses, aunque alguna de las viviendas no radica en dicho territorio.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La persona física consultante, podrá aplicar la deducción autonómica por alquiler regulada en el artículo 15 del Texto Refundido, siempre que:

-Tenga su residencia habitual en Canarias durante más de 183 días del año natural, y

- La edificación alquilada esté destinada a satisfacer su necesidad permanente de vivienda, siendo indiferente el plazo de duración de dicho contrato y el territorio en el que se encuentre la vivienda.

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

Visto escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 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 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante de nacionalidad española, estuvo residiendo en Canarias los primeros 7 meses del año 2020 trabajando por cuenta ajena, y el resto del año en Málaga, donde empezó a trabajar por cuenta ajena el 1 de agosto. A lo largo de todo ese año ha pagado alquiler por las dos viviendas en las que ha residido, la de Canarias y la de Málaga.

Consulta si puede aplicar la deducción autonómica por alquiler de vivienda prevista en la normativa canaria, por las cantidades pagadas en todo el año, dado que ha residido en Canarias más de 6 meses, aunque alguna de las viviendas no radica en dicho territorio.

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.

La redacción vigente de esta deducción es la siguiente:

"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 el concepto de vivienda habitual será el contenido en la correspondiente Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

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 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, al artículo 9 de la LIRPF, y, como regla especial, al artículo 10 de la LIRPF; dado que el supuesto planteado en la consulta se refiere a una persona física de nacionalidad española que no tiene residencia en el extranjero, es de aplicación el artículo 9 citado:

"Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

Al no decir nada el escrito de la consulta respecto a si tiene actividades o intereses económicos, entenderemos que es de aplicación la regla general recogida en el apartado a), esto es, la relativa a la permanencia durante más de 183 días del año natural en nuestro territorio.

Por tanto, teniendo en cuenta que el consultante ha estado residiendo en Canarias durante 213 días (los 7 primeros meses) del año 2020, resulta evidente que, es residente habitual en Canarias, y puede aplicar las deducciones autonómicas en el IRPF creadas por esta Comunidad Autónoma, aunque no haya permanecido el resto de meses en ella.

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.

El precepto autonómico exige que el alquiler sea de una vivienda habitual, y para su definición, se remite expresamente al "*contenido en la correspondiente Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas".* En este sentido, la LIRPF ha sufrido diversas modificaciones en los últimos años en las deducciones vinculadas con la vivienda habitual, y ello ha supuesto que la única definición vigente de esta figura esté recogida en su disposición adicional vigésimo tercera, en los siguientes términos:

> *"Disposición adicional vigésima tercera. Consideración de vivienda habitual a los efectos de determinadas exenciones.*
>
> *A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.*
>
> *Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el párrafo anterior se computará desde esta última fecha".*

No obstante lo anterior, y a efectos meramente informativos, recordamos que esta es la definición que siempre se ha dado en la normativa estatal del IRPF para los beneficios fiscales ligados a la inversión (no al alquiler) en la vivienda habitual, tal y como se recogía, en la redacción del artículo 68.1 de la LIRPF, hasta el 31/12/2012, antes de la supresión de la deducción por adquisición de vivienda habitual.

Trasladando este concepto a la deducción por alquiler regulada en el artículo 15 del Texto Refundido, desde un punto de vista estrictamente literal, parece que habría que diferenciar dos escenarios:

1.- El general, cuando no concurra alguna de las circunstancias que exijan el cambio de vivienda, en el que parece que la deducción sería aplicable siempre que se mantenga residiendo en la vivienda de alquiler, al menos tres años.

2.- El excepcional, cuando concurra alguna de las circunstancias que exijan el cambio de vivienda, en el que la deducción podría ser aplicable con independencia de que se mantenga la residencia durante un plazo determinado.

Es obvio, que con esta doble y literal conclusión, surgen numerosas cuestiones que hacen que nos detengamos más en el análisis de este requisito, realizando una interpretación sistemática del mismo, para, siguiendo lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil, por remisión del artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), determinar la verdadera finalidad perseguida por el legislador autonómico.

Esta deducción canaria fue creada, como ya dijimos, con efectos desde el año 2007, sin que en su primera redacción se dijera nada sobre el concepto de vivienda habitual; fue la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, la que, con efectos desde el 1 de enero de 2012, introduce, esta referencia al concepto con remisión al *"contenido en la correspondiente Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas".* Y en esa fecha, el concepto de vivienda habitual recogido en la LIRPF estaba contemplado en el artículo 68.1.3º en los siguientes términos:

"Artículo 68. Deducciones.

1. Deducción por inversión en vivienda habitual.

(...)

3.º Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas".

Esta definición se complementaba con la recogida en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de los Planes y Fondos de Pensiones aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, cuya aprobación se produjo por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que decía así:

"*Artículo 54. Concepto de vivienda habitual.*

1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas".

A nadie se le escapa que la exigencia de la residencia continuada durante al menos tres años en la vivienda, tiene su justificación en la naturaleza del beneficio fiscal en el que se encuadra el requisito, esto es, en la adquisición o inversión en un inmueble. De ahí que el disfrute de la deducción estatal (hoy desaparecida, salvo lo dispuesto en la disposición transitoria ya referida antes), se vincule con la ocupación del bien como única residencia, excluyendo así otras inversiones inmobiliarias con fines diferentes. Con lo que parece desprenderse que lo importante es la característica general que conlleva toda inversión, la permanencia en el tiempo de lo adquirido.

Sin embargo, no es esta la nota que caracteriza a los arrendamientos, sino todo lo contrario, su temporalidad, 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 po-

sible desistimiento del arrendatario una vez transcurridos seis meses, tal y como disponen los artículos 9 y 11, respectivamente, de la citada Ley 29/1994.

Una interpretación de la verdadera intención del legislador obliga a efectuar un examen coherente y conjunto de la regulación tributaria del concepto de vivienda habitual y de la regulación de los arrendamientos urbanos, lo que nos lleva a la conclusión de que debe tratarse del arrendamiento de una edificación destinada a cubrir la necesidad permanente de vivienda del obligado tributario, con independencia de su duración.

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 regulada en el artículo 15 del Texto Refundido, siempre que:

-Tenga su residencia habitual en Canarias durante más de 183 días del año natural, y

- La edificación alquilada esté destinada a satisfacer su necesidad permanente de vivienda, siendo indiferente el plazo de duración de dicho contrato y el territorio en el que se encuentre la vivienda.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 19 de julio de 2021
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García