

Consulta Vinculante V0204-19, de 31 de enero de 2019 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Deducción por inversión en vivienda habitual. El interesado traslada su residencia oficial junto con su familia a una vivienda adjudicada en Córdoba, donde sigue residiendo. Anteriormente había constituido su residencia habitual la adquirida en 1995. Desde el momento en que el contribuyente traslada su residencia habitual de una vivienda en propiedad a otra, la primera pierde la consideración de vivienda habitual. No perderá dicha consideración si el disfrute de la nueva vivienda habitual fuera inherente al cargo o empleo público o privado desempeñado. En otro caso, perdería el derecho a practicar la deducción por las cantidades que vinculadas a su adquisición pudiera satisfacer a partir de ese momento. Si en un futuro volviera a residir en la que constituyó su residencia habitual y tuviera esta condición, tendría derecho a practicar, de nuevo, deducción por inversión en vivienda habitual. El hecho de que un contribuyente esté empadronado en un determinado municipio no significa que en éste radique su residencia habitual.

DESCRIPCIÓN

El consultante trasladó en 2005 su residencia habitual, junto con su familia, a una vivienda oficial (Pabellón) adjudicada en el acuartelamiento de Córdoba, donde sigue residiendo; con anterioridad constituyó su residencia familiar la vivienda que el matrimonio adquirió en 1995 en su localidad natal, teniendo ésta la condición de vivienda habitual hasta el momento de dicho traslado, y por la cual continúan practicando, al día de hoy, la deducción por inversión en vivienda habitual, al disfrutar de vivienda habitual por cargo o empleo.

Efectos en la deducción por inversión en vivienda en caso de empadronarse en el domicilio de la vivienda en propiedad, pero residiendo de facto en la vivienda adjudicada por cargo o empleo

CUESTIÓN

Si existe algún inconveniente fiscal a efectos de la deducción en el caso de que el consultante se empadrene en el domicilio de su vivienda en propiedad, y seguir ocupando la vivienda habitual (Pabellón) que tiene adjudicada en Córdoba por su destino profesional.

CONTESTACIÓN

Se parte de la premisa, conforme a lo manifestado por el consultante, que es de aplicación, con respecto de la vivienda objeto de consulta, el régimen transitorio regulado por la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que permite continuar aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del ejercicio 2013, conforme con la normativa vigente a 31 de diciembre de 2012, aun haber sido suprimida dicha deducción con efectos 1 de enero de 2013 por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se

adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre).

Los requisitos para aplicar el referido régimen transitorio, en el presente caso, lo constituirían: haber adquirido la vivienda y practicado la deducción por dicha adquisición con anterioridad a 2013 y haber alcanzado ésta la consideración de vivienda habitual.

La deducción por inversión en vivienda habitual vigente a 31 de diciembre de 2012 se recoge en los artículos 68.1, 70 y 78 de la LIRPF, siendo el primero de ellos, concretamente en su número 1º, donde se establece la configuración general de la deducción disponiendo que, con arreglo a determinados requisitos y circunstancias, los contribuyentes podrán deducirse un determinado porcentaje "de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente". A continuación fija la base máxima de deducción en 9.040 euros anuales.

El concepto de vivienda habitual a efectos de la práctica y consolidación de las deducciones llevadas a cabo por su adquisición o rehabilitación se recoge en el artículo 68.1.3º de la LIRPF, y, en su desarrollo, en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo), el cual, entre otros, dispone:

"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."

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

(...)

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

3. Cuando sean de aplicación las excepciones previstas en los apartados anteriores, la deducción por adquisición de vivienda se practicará hasta el momento en que se den las circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda o impidan la ocupación de la misma, salvo cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, en cuyo caso podrá seguir practicando deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha situación y la vivienda no sea objeto de utilización.

(...)"

Conforme a ello cabe indicar:

Desde el momento en el que el contribuyente traslada su residencia habitual de una vivienda en propiedad a otra, la primera pierde, de haberla alcanzado, la consideración de vivienda habitual; únicamente no perdería el carácter de habitual -de acuerdo con la excepción contenida en el último párrafo del apartado 2 del señalado artículo 54 del RIRPF- si el disfrute de la nueva vivienda habitual fuese inherente al cargo o empleo público o privado desempeñado, constituyendo este disfrute un

derecho objetivo de cualquiera que desempeñe tal cargo o empleo, y dicha vivienda en propiedad no sea objeto de utilización.

En base a ello, de no darse la excepción indicada, desde la fecha en la que el contribuyente deja de residir en su, hasta entonces, vivienda habitual pierde el derecho a practicar la deducción por las cantidades que vinculadas a su adquisición pudiese satisfacer a partir de ese momento.

En un futuro, si, la que en su día alcanzó la consideración de habitual y por la cual se practicó la deducción por inversión en vivienda habitual, volviese a constituir la residencia habitual del contribuyente, este, en aplicación y conforme al régimen transitorio señalado, tendrá derecho a practicarla de nuevo, de acuerdo con la normativa del Impuesto vigente en ese momento.

La vivienda habitual se configura, conforme criterio manifestado reiteradamente por este Centro Directivo, desde una perspectiva temporal que exige una residencia continuada por parte del contribuyente, lo cual requiere su utilización efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, circunstancias que no se ven alteradas por las ausencias temporales. No obstante, en aquellos casos en los que por duplicidad de domicilios pudiera haber dudas sobre cuál es el que constituye la residencia habitual, las exigencias de continuidad y permanencia otorgarían el carácter de habitual a aquel domicilio donde se residiera por más tiempo a lo largo de cada período impositivo; puesto que un contribuyente no puede tener más de una vivienda habitual en cada momento.

La determinación del lugar de residencia de un contribuyente se configura como una cuestión de hecho y no de derecho.

En este sentido, cabe señalar que, el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es -si fuese el caso- el hecho de darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas o trasladar el domicilio fiscal a lugar determinado. Si bien la cédula de empadronamiento municipal constituye un elemento relevante a la hora de valorar cual es el lugar de residencia habitual, éste no es único ni concluyente.

Dicha residencia es una cuestión de hecho por lo que ésta Subdirección General no puede entrar a valorar tal circunstancia, la cual deberá ser concretada a partir de circunstancias previstas normativamente. Si el contribuyente entiende que una determinada edificación tiene la consideración de vivienda habitual, para hacer valer su interés deberá poder acreditar suficientemente los hechos constitutivos del lugar de su residencia habitual por cualquier medio de prueba válida en derecho (conforme disponen los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre); correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a su requerimiento, a quienes corresponderá valorar las pruebas.

En definitiva, el hecho de que un contribuyente esté empadronado en un determinado municipio no significa que en este radique su residencia habitual, y, en base a ello, su vivienda habitual. Para consolidar las deducciones que por una concreta vivienda se practiquen dicha vivienda habrá de alcanzar la consideración de vivienda habitual y no perder el carácter de tal, mientras se continúen practicando, conforme dispone el artículo 54 del RIRPF.

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.