

Consulta Vinculante V3515-19, de 20 de diciembre de 2019 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

DESCRIPCIÓN

El consultante firma contrato de compraventa el 17 de diciembre de 2012 de la que constituye su vivienda habitual, haciendo determinados pagos ese año. La escritura se firma en 2013, año en el que, según manifiesta, le entregan la vivienda. No ha practicado deducción en ningún ejercicio hasta el momento presente. Recientemente, le han informado que sí tenía derecho en 2012 a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual, aunque la escritura es de 2013, al haber satisfecho cantidades en 2012.

No se puede aplicar en 2019, la deducción por adquisición de vivienda habitual que no se ha venido aplicando desde 2012 cuando se adquirió la vivienda

CUESTIÓN

Si, de tener derecho a haber practicado la deducción en 2012, pudiera, ahora en 2019, regularizar su situación y solicitar la rectificación de la declaración de 2012 para practicar la deducción por inversión en vivienda habitual de aquel año y en los posteriores.

CONTESTACIÓN

A. La deducción por inversión en vivienda habitual vigente a 31 de diciembre de 2012 se recogía en los artículos 68.1, 70 y 78 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, siendo el primero de ellos, concretamente en su número 1º, donde se establece la configuración general de la deducción estableciendo 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 efectos de dicha deducción, la adquisición de vivienda debe entenderse en sentido jurídico, esto es, cuando se produce conforme con las disposiciones del Código Civil.

La fecha de adquisición de inmuebles se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo 1.462 del Código Civil, el cual dispone:

"Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario."

A mayor ahondamiento, para determinar la fecha de adquisición, debe tenerse en consideración que el Derecho español, según el Tribunal Supremo y la opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que "la constancia de un contrato de compraventa en

documento privado no transfiere por sí sola el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida" (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse para los bienes inmuebles: la puesta en poder y posesión de la cosa vendida, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública; dicho otorgamiento, conforme dispone el Código Civil, equivale a la entrega siempre y cuando de ésta no resulte o se deduzca lo contrario.

En el presente caso, el consultante, en su escrito de consulta, indica que el contrato se celebró en 2012, realizando pagos en dicho año y que se escrituró en 2013, más adelante indica: "hasta que le entregaron la vivienda en 2013". De ello, cabría deducir que en 2012 no concurren el título y el modo, en tal caso la adquisición jurídica se habría producido en 2013. Siendo así, no habría tenido derecho a practicar la deducción en 2012.

Ahora bien, si esta interpretación que aquí se hace de los hechos fuese errónea y se hubiese producido la adquisición jurídica en 2012 -de concurrir título y modo-, sí habría tenido derecho a practicar la deducción en 2012. Por si así hubiese sido, y en referencia al posible mantenimiento del derecho a aplicar la deducción en años posteriores se informan los siguientes extremos contenidos en los apartados B) y C) siguientes.

B. Cuando el contribuyente quiera modificar una autoliquidación del IRPF presentada porque resulta una cantidad a devolver superior a la autoliquidada o un importe a ingresar inferior al de la autoliquidación presentada (como pudiera suceder al poner de manifiesto el derecho a practicar una deducción en 2012) y, en consecuencia, se ha producido un perjuicio de sus intereses legítimos ha de instar la rectificación de dicha autoliquidación a través del procedimiento que regulan los artículos 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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.

La iniciación del procedimiento es mediante la presentación de la solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF, la cual podrá solicitarse:

- Una vez presentada la correspondiente autoliquidación.
- Siempre que la Administración tributaria no haya practicado liquidación definitiva o liquidación provisional por el mismo motivo.
- Además es necesario que no haya transcurrido el plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 66 de la citada Ley General Tributaria. Dicho plazo de cuatro años comenzará a contarse:
 - a) Si la declaración se presentó dentro del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones, desde el día siguiente a la finalización del mismo.
 - b) Si la declaración se presentó fuera de dicho plazo, desde el día siguiente a la presentación de la declaración.

En cualquiera de las dos posibilidades que establece éste tercer punto, y en relación a la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2012, el plazo máximo de cuatro años ha sido superado. Por tanto, no cabe su rectificación.

C. Con efectos desde 1 de enero de 2013, 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), ha suprimido el apartado 1 del artículo 68 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 regulaba la deducción por inversión en vivienda habitual, quedando, en consecuencia, suprimida dicha deducción.

No obstante lo anterior, la citada Ley 16/2012 ha añadido una disposición transitoria decimoctava en la LIRPF que regula un régimen transitorio que permite practicar dicha deducción a aquellos contribuyentes que cumplan determinados requisitos. En concreto, dicha disposición en su apartado 1 establece, entre otros, lo siguiente:

"Disposición transitoria decimoctava. Deducción por inversión en vivienda habitual.

1. Podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición:

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.

b) (...)

c) (...)

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2º de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

(...)"

Del contenido de dicha disposición se desprende que a partir de 1 de enero de 2013 se suprime la deducción por inversión en vivienda habitual para todos los contribuyentes si bien, se introduce un régimen transitorio para aquellos contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual o satisfecho cantidades por la construcción de su futura vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, que podrán seguir aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual.

Ahora bien, al respecto debe tenerse en cuenta que para acceder al citado régimen transitorio será necesario, además, que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por la adquisición de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2º de la LIRPF en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, que no afecta al presente supuesto.

Ante la falta de haber practicado la deducción en cualquiera de los ejercicios precedentes a 2013, con independencia del efecto que pudiera tener en cuota su inclusión, el consultante no podrá aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual, a partir de 2013, al no serle de aplicación el citado régimen transitorio.

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.