

**Referencia:** CTE 06-20/R

## **DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS**

El consultante es titular de un contrato de arrendamiento en calidad de arrendatario desde el año 2016 con el depósito de la fianza en la Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid.

En sus declaraciones de la renta de 2016 y 2017 ha aplicado la deducción por arrendamiento de vivienda regulada en el artículo 8 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, de la Comunidad de Madrid, del Consejo de Gobierno.

Con efectos en las declaraciones de la renta de 2018 y siguientes se introduce el requisito de haber liquidado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivado del arrendamiento de la vivienda. No obstante, se exceptúa de dicha obligación cuando no se esté obligado a presentar la autoliquidación por aplicar la bonificación del 100 por ciento en la cuota íntegra aplicable a los arrendamientos de vivienda en los que la renta anual pactada sea inferior a 15.000 euros. La entrada en vigor de la citada bonificación se produjo el día 1 de enero de 2019.

En la declaración de la renta de 2018 el consultante hizo constar la deducción autonómica por arrendamiento de vivienda.

## **CUESTIÓN PLANTEADA**

1.- Si puede ejercer el derecho a la deducción por arrendamiento en las declaraciones de 2018 y 2019 dado que, a su entender, cumple los requisitos establecidos para la aplicación de la bonificación del 100 ciento en la cuota íntegra aplicable a los arrendamientos de vivienda.

2.- En caso contrario, si debe presentar una declaración extemporánea del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivado del arrendamiento de la vivienda.

3.- Si fuera así, en caso de ser presentada dicha declaración extemporánea en abril de 2020, si ello le habilita para aplicarse la deducción en los ejercicios 2018 y 2019.

4.- Si debe presentar una declaración complementaria de 2018.

## **NORMATIVA APLICABLE**

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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 y se modifican determinadas normas tributarias.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

## CONTESTACIÓN

PRIMERO. - El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que la competencia para contestar a consultas tributarias escritas corresponde “a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”.

El artículo 46 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 y se modifican determinadas normas tributarias, define el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), cuyo apartado 1 señala que:

*“En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:*

*(...)*

*c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por:*

*Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.*

*Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.*

*En relación a las deducciones señaladas en esta letra c), las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de:*

*La justificación exigible para poder practicarlas.*

*Los límites de deducción.*

*Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.*

*Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...).”*

En virtud de tal competencia, la Comunidad de Madrid ha establecido la deducción por arrendamiento de vivienda habitual a que se refiere la presente consulta, por lo que esta Dirección General de Tributos emite la presente contestación.

SEGUNDO. - El artículo 8 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, establece lo siguiente:

*“1. Los contribuyentes menores de treinta y cinco años podrán deducir el 30 por 100, con un máximo de deducción de 1.000 euros, de las cantidades que hayan satisfecho en el período impositivo por el arrendamiento de su vivienda habitual. Sólo se tendrá derecho a la deducción cuando las cantidades abonadas por el arrendamiento de la vivienda habitual superen el 20 por 100 de la base imponible, entendiéndose como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente.*

*2. La deducción a que se refiere el apartado anterior podrá ser aplicada por los contribuyentes mayores de treinta y cinco y menores de cuarenta años siempre que, durante el período impositivo, se hayan encontrado en situación de desempleo y hayan soportado cargas familiares.*

*Se entenderán cumplidos los anteriores requisitos cuando el contribuyente haya estado inscrito como demandante de empleo en las Oficinas de Empleo de la Comunidad de Madrid al menos 183 días dentro del período impositivo y tenga al menos dos familiares, ascendientes o descendientes, a su cargo, considerándose como tales aquellos por los que tenga derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes o descendientes.”*

Como complemento a dicha regulación, en el artículo 18 del mismo Texto Refundido establece una serie de límites y requisitos formales. Así, en los apartados número 1 y 4.c) establece que:

*“1. Sólo tendrán derecho a la aplicación de las deducciones establecidas en los artículos 6, 7, 8 y 10 aquellos contribuyentes cuya base imponible, entendiéndose como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro, no sea superior a 25.620 euros en tributación individual o a 36.200 euros en tributación conjunta.*

*(...)*

*Sin perjuicio de los límites generales establecidos en los párrafos anteriores, no se tendrá derecho a la aplicación de las deducciones contenidas en los artículos 4 y 8 cuando la suma de las bases imponibles de todos los miembros de la unidad familiar de la que el contribuyente pueda formar parte sea superior a 60.000 euros. A tales efectos, se computarán las bases imponibles en los mismos términos previstos en el primer párrafo de este apartado.*

*(...)*

*4. Las deducciones contempladas en esta Sección requerirán justificación documental adecuada. Asimismo, y sin perjuicio de lo anterior:*

*(...)*

*c) Los contribuyentes que pretendan aplicar la deducción establecida en el artículo 8 deberán estar en posesión de una copia del resguardo del depósito de la fianza en la Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid formalizado por el arrendador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y en el Decreto*

*181/1996, de 5 de diciembre, por el que se regula el régimen de depósito de fianzas de arrendamientos en la Comunidad de Madrid, o bien poseer copia de la denuncia presentada ante dicho organismo por no haberles entregado dicho justificante el arrendador.*

*Adicionalmente, para poder aplicar la deducción a que se refiere esta letra, los contribuyentes, como arrendatarios, deberán haber liquidado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivado del arrendamiento de la vivienda, salvo que no estén obligados a presentar autoliquidación por aplicar la bonificación prevista en el artículo 30 quater de esta Ley.*

*(...).*”

En lo que afecta a la cuestión planteada, debe indicarse que el requisito de haber liquidado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivado del arrendamiento de la vivienda se introdujo por el apartado nueve, 3, del artículo único de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de la Comunidad de Madrid. Este requisito entró en vigor el día 31 de diciembre de 2018 y resulta exigible a todos los periodos impositivos que finalizaran durante el año 2018 y siguientes, según lo dispuesto en el apartado uno de la disposición final única de la precitada norma. Por tanto, el requisito resulta exigible en relación con las declaraciones del impuesto correspondientes al ejercicio 2018 y a los siguientes.

La misma Ley 6/2018 introdujo un nuevo artículo 30 quater en el texto refundido en el que se regula la bonificación del 100 por ciento de la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, aplicable a los arrendamientos de vivienda en los términos siguientes:

*“1. Los sujetos pasivos podrán aplicar una bonificación del 100 por ciento de la cuota derivada del arrendamiento de viviendas que no se destinen al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, siempre que estén en posesión de una copia del resguardo del depósito de la fianza en la Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid formalizado por el arrendador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y en el Decreto 181/1996, de 5 de diciembre, por el que se regula el régimen de depósito de fianzas de arrendamientos en la Comunidad de Madrid, o bien posean copia de la denuncia presentada ante dicho organismo por no haberles entregado dicho justificante el arrendador.*

*La bonificación contenida en este artículo sólo resultará aplicable en relación con los contratos de arrendamiento en los que la renta anual pactada sea inferior a 15.000 euros.*

*2. Los sujetos pasivos que apliquen la bonificación contenida en el presente artículo no estarán obligados a presentar autoliquidación por el impuesto.”*

La entrada en vigor de la citada bonificación se produce el 1 de enero de 2019 y, por tanto, resulta aplicable, exclusivamente, a los contratos de arrendamiento de vivienda formalizados a partir de aquella fecha. (Disposición Final Única.Dos de la Ley 6/2018).

Ello supone que, en el momento de la formalización del contrato de arrendamiento suscrito por el consultante (según manifiesta en su consulta fue en 2016), sí le era

exigible la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, conforme establece el artículo 7.Uno.B) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, sin que le fuera aplicable la bonificación del artículo 30 quater del texto refundido.

Al introducirse la obligación de liquidación del citado impuesto, además, como requisito previo necesario para la aplicación de la deducción por arrendamiento de vivienda de la Comunidad de Madrid para los periodos impositivos correspondientes al año 2018 y siguientes, dicho requisito debe cumplirse en el momento en que el contribuyente manifieste su intención de aplicar la citada deducción. Es decir, que en el momento en que se manifieste la intención de deducir, el contribuyente debe, como arrendatario, haber liquidado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivado del arrendamiento de la vivienda, y en su caso, las prórrogas que le hayan sucedido.

No obstante, dicha intención de aplicación de la deducción no tiene por qué circunscribirse a un único momento temporal. Así, el límite temporal para haber cumplido la obligación de liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas dependerá de cuándo se manifieste la intención de ejercer el derecho a la deducción, pudiendo diferenciarse, entre otras, las siguientes situaciones temporales:

- 1.- La finalización del plazo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cada año (2018 y siguientes), en el caso de haberse aplicado en la declaración del impuesto la deducción por arrendamiento de vivienda.
- 2.- El momento en que se inste por el contribuyente la rectificación una declaración del Impuesto sobre la Renta previamente presentada, en la que no se hubiera incluido la citada deducción.
- 3.- El momento en que se inicie por la Administración Tributaria el procedimiento de comprobación de una declaración del Impuesto sobre la Renta en la que no se haya incluido la deducción.

Aplicado al caso, únicamente cabría la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción por arrendamiento en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de 2018 y 2019 si, antes de la finalización del plazo de declaración de cada una de ellas, se hubiese efectuado la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas derivado del arrendamiento de la vivienda.

En el supuesto de no haber ejercido el derecho a la deducción por arrendamiento en aquellas declaraciones de la renta, el consultante podría instar su rectificación siempre que, con carácter previo, efectuara la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas derivado del arrendamiento de la vivienda. La solicitud de rectificación deberá efectuarse conforme lo establecido en los artículos 120.3 de la Ley 58/2003 y 126 y siguientes del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. En todo caso, deberá instarse la rectificación antes de que se inicie por la Administración Tributaria el procedimiento de comprobación de la declaración en la que no se haya incluido la deducción, y siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

En otro caso, si hubiera ejercido el derecho a la deducción por arrendamiento de vivienda sin haber efectuado con carácter previo la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas exigible al contrato de arrendamiento, el consultante debería presentar la correspondiente declaración complementaria correspondiente al período o periodos impositivos en que se hubiera producido el incumplimiento del requisito cuestionado, incluyendo la cuota o cantidad derivada de la deducción aplicada de forma indebida junto con los correspondientes intereses de demora. Si la declaración complementaria se presentara con posterioridad a la finalización del plazo de declaración del periodo impositivo a que se refiere, tendrá el carácter de extemporánea, conforme a lo establecido en el artículo 122 de la Ley 58/2003.

TERCERO. - Por último, debe señalarse que la normativa estatal del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ha establecido que los arrendamientos de viviendas para uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, que hayan sido formalizados durante el período comprendido entre el 19 de diciembre de 2018 y el 23 de enero de 2019 (por aplicación de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, finalmente no convalidado por el Congreso de los Diputados), y a partir del 6 de marzo de 2019 (por aplicación de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, sí convalidado), están exentos de tributación en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, conforme a lo establecido en el número 26 de la letra B) del apartado I del artículo 45 del texto refundido.

Esta exención no altera las conclusiones anteriores, dado que no afecta a los contratos de arrendamiento que se hubieran formalizado con anterioridad a la entrada en vigor de las normas citadas.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que la consulta tributaria escrita se haya formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.