

Referencia: CTE 08-20/R

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

La consultante ha residido durante 9 meses –de enero a septiembre de 2019– en un domicilio en calidad de coarrendataria. Entre octubre y diciembre del mismo año trasladó su domicilio tras la suscripción de un nuevo contrato de alquiler.

CUESTIÓN PLANTEADA

En relación a la aplicación de la deducción por arrendamiento de vivienda habitual 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, se plantean las siguientes cuestiones:

- 1.- Cuando el contrato es formalizado por dos arrendatarios, si cada uno de ellos debe computar únicamente la mitad de la cuantía arrendaticia a pesar de que uno de ellos no solicite la deducción.
- 2.- En los casos en que se produce un traslado/mudanza a un nuevo domicilio habitual en los términos anteriormente expuestos, cual es la forma en que debe reflejarse esta circunstancia en la declaración de la renta. Se pregunta si debe reflejarse en la declaración la cuantía total satisfecha a lo largo del ejercicio.

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 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, entendiendo 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 periodo 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 periodo 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, entendiendo 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.

(...)"

De la lectura anterior, y limitándonos a la cuestión relativa a la determinación de la base de deducción, aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos en la norma, podrán practicar una deducción del 30 por ciento de las cantidades satisfechas durante el período impositivo en concepto de arrendamiento de la que sea su vivienda habitual en cada momento, con el límite de deducción de 1.000 euros.

El límite de deducción, de 1.000 euros, es el aplicable a cada contribuyente. No obstante, respecto de dicho límite debe tenerse en cuenta que, en caso de que se optase por el régimen de tributación conjunta (si el contribuyente formase parte de alguna de las unidades familiares previstas en el artículo 82.1 de la ley del impuesto [Ley 35/2006, de 28 de noviembre]), el artículo 84.2 de la ley del impuesto dispone que, salvo las especialidades contempladas en dicho precepto, *“los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar”*. Es decir que, en caso de tributación conjunta, el límite de deducción será único para toda la unidad familiar, de 1.000 euros, con independencia del número de miembros que tengan derecho a la deducción por arrendamiento de vivienda.

Además de lo anterior, únicamente podrán aplicarse la deducción aquellos contribuyentes cuya base imponible, entendiendo 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. Por último, la norma añade que no se tendrá derecho a la deducción 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.

En relación con los contratos de arrendamiento, la doctrina del Tribunal Supremo (STSS de 10 de marzo de 2010 y 24 de marzo de 2011), ha establecido que dichos contratos se celebran entre la parte arrendadora y la parte arrendataria, generando derechos y obligaciones que afectan exclusivamente a los mismos y a sus herederos; por lo que la calidad del arrendatario la ostenta únicamente el firmante o firmantes del contrato (asimismo se refleja en consulta vinculante número V3803-16, de 9 de septiembre de 2016, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública).

Por tanto, la deducción podrá aplicarse sobre las rentas de alquiler efectivamente satisfechas por cada arrendatario contribuyente según las previsiones establecidas en el contrato y los anexos que puedan incorporarse a lo largo de la duración del mismo, de forma que, si el contrato de alquiler ha sido formalizado por dos arrendatarios, cada uno de ellos tendrá derecho (en caso de cumplir el resto de requisitos) a deducirse el 30 por ciento de su parte de la renta de alquiler abonada durante el período impositivo.

En este sentido, debe indicarse que la propia Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos establece en su artículo 4.2 establece que: *“los arrendamientos de vivienda se regirán por los pactos, cláusulas y condiciones determinados por la voluntad de las partes, en el marco de lo establecido en el título II de la presente ley y, supletoriamente, por lo dispuesto en el Código Civil”*. Por tanto, dentro de estos límites, cualquier estipulación pactada por las partes será válida con su correspondiente repercusión en la aplicación de la deducción de arrendamiento de la Comunidad de Madrid, lo cual, exigirá su acreditación por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, conforme dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, a quienes corresponderá la valoración de las pruebas aportadas, en caso de ser requerido el contribuyente al respecto.

La conclusión anterior no se ve alterada por la circunstancia de que uno de los arrendatarios no ejerza o no pueda aplicar finalmente la deducción por las cantidades satisfechas en concepto de alquiler. Además, la base de deducción viene referida a las rentas de alquiler efectivamente satisfechas por cada arrendatario durante el periodo impositivo, al margen de que pudieran afectar a distintos contratos de arrendamiento de vivienda habitual vigentes durante dicho ejercicio.

En cuanto a la forma de declarar las cantidades satisfechas durante 2019, los servicios de Borrador/Declaración (Renta WEB) de la Agencia Tributaria contemplan la posibilidad de incorporar en la cumplimentación de la deducción autonómica de manera separada el importe correspondiente a al menos dos contratos de alquiler de vivienda habitual que hubieran estado vigentes durante dicho periodo impositivo, indicando, en su caso, el NIF de cada arrendador. En caso de haberse abonado rentas por más de dos alquileres distintos deberán acumularse la de varios de ellos en un solo registro e indicarse el NIF de uno de los arrendadores.

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.