

Dirección General de Tributos y Juego

Dirección General del IVAT

Gregorio Gea, 14 · 46009 Valencia

NUMERO DE CRITERIO: CRI0001-18

FECHA DE SALIDA: 18/10/2018

OBJETO: Criterio sobre la aplicación de la deducción por alquiler de vivienda habitual y el requisito de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (letra n) del apartado UNO del artículo 4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos)

La deducción por alquiler de vivienda habitual, prevista en la letra n) del apartado UNO del artículo 4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, fue objeto de nueva redacción en virtud de la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. Con arreglo a la nueva redacción, el citado artículo dispone:

"n) Por arrendamiento de la vivienda habitual, sobre las cantidades satisfechas en el periodo impositivo:

- El 15 %, con el límite de 550 euros.*
- El 20 %, con el límite de 700 euros, si el arrendatario tiene una edad igual o inferior a 35 años. La misma deducción con el mismo porcentaje resultará aplicable, con idéntico límite, en el caso de que el arrendatario fuese discapacitado físico o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 %, o psíquico, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 %.*
- El 25 %, con el límite de 850 euros, si el arrendatario tiene una edad igual o inferior de 35 años y, además, es discapacitado físico o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 %, o psíquico, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 %.*

Serán requisitos para el disfrute de esta deducción los siguientes:

- 1.º Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente por el mismo, siempre que la fecha del contrato sea posterior al 23 de abril de 1998 y su duración sea igual o superior a un año. A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual recogido en la normativa estatal reguladora del impuesto.*
- 2.º Que el contribuyente, como arrendatario, haya presentado la correspondiente autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados derivada del contrato de arrendamiento de esta vivienda habitual.*
- 3.º Que, durante al menos la mitad del periodo impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares, del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute, de otra vivienda distante a menos de 100 kilómetros de la vivienda arrendada.*
- 4.º Que el contribuyente no tenga derecho por el mismo período impositivo a deducción alguna por inversión en vivienda habitual, con excepción de la correspondiente a las cantidades*



depositadas en cuentas vivienda.

5.º Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado cuatro de este artículo.

Esta deducción resultará compatible con la recogida en la letra ñ de este apartado.

El límite de esta deducción se prorrateará por el número de días en que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo y en que se cumplan las circunstancias personales requeridas para la aplicación de los distintos porcentajes de deducción y, además, cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda, el límite se prorrateará entre ellos por partes iguales."

1. La obligación de presentación de las autoliquidaciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales correspondientes al arrendamiento.

En la redacción anterior el requisito previsto en el apartado 2º de la letra n) del apartado uno del artículo 4 exigía que se hubiera constituido antes de la finalización del periodo impositivo el depósito de fianza a que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, a favor de la Generalitat. La modificación introducida por la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, supuso la supresión del requisito de depósito de la fianza exigible. A partir de la citada modificación, en vigor desde 1 de enero de 2018, entre los requisitos exigibles figura la presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivada del contrato de arrendamiento.

Debido a este cambio, se ha considerado conveniente la elaboración de un criterio que analice la obligación de presentación de la autoliquidación en los contratos de arrendamiento a fin de clarificar si se cumple el requisito relacionado con la presentación de la autoliquidación del ITP y AJD, que permita aplicar la deducción autonómica en el IRPF prevista en la letra n) del artículo 4 apartado uno de la ley 13/1997, siempre y cuando se cumplan el resto de requisitos exigidos.

La norma exige que *el contribuyente, como arrendatario, haya presentado la correspondiente autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados derivada del contrato de arrendamiento de esta vivienda habitual*. Por tanto, debe existir presentación previa de la autoliquidación, tal como dicta el tenor literal de la norma.

El Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone en su artículo 7 apartado 1: *"Son transmisiones patrimoniales sujetas: (...) B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos (...)"*. Está obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, en la constitución de arrendamientos, el arrendatario.

La base imponible se regula en el artículo 10.2.e del mismo texto legal, que dispone: *"En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el periodo de duración del contrato; cuando no constase aquél, se girará la liquidación computándose seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, caso de continuar vigente después del expresado periodo temporal; en los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años."*



En cuanto al devengo el artículo 49 del RD Legislativo 1/1993 determina que *"El impuesto se devengará: a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado."*

La obligación de presentación de la autoliquidación se regula para este impuesto en el artículo 51 (obligaciones formales): *"Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar los documentos comprensivos de los hechos imposables a que se refiere la presente Ley y, caso de no existir aquéllos, una declaración en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen."*

Ahora bien, dado que el contrato de arrendamiento puede ver modificada su duración como consecuencia de las prórrogas, es necesario aclarar cuando procede la presentación de la autoliquidación.

2. El plazo de presentación de las autoliquidaciones. Constitución del contrato y prórrogas.

El impuesto es exigible en el momento de devengo, que es en el momento de la constitución del arrendamiento, el día que se realiza el contrato gravado. Ahora bien, en cuanto a las prórrogas, también debe autoliquidarse el impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 del Texto Refundido, ya que en ese caso el contrato continúa vigente después del periodo temporal inicialmente previsto, procediendo liquidaciones adicionales. Es decir, **se requiere para poder aplicar la deducción prevista en la letra n) del apartado Uno del artículo 4** de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, **que esté presentada tanto la autoliquidación correspondiente a la constitución como las correspondientes a las sucesivas prórrogas**, ya que en este caso procede autoliquidación adicional.

El plazo de presentación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con el artículo 14 ter de la Ley 13/1997, es de un mes, contado desde el día en que se cause el acto o contrato.

3. La presentación de la autoliquidación, requisito formal para la aplicación de la deducción

La modificación introducida por la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, supuso para la letra n del apartado uno del artículo 4 de la Ley 13/1997 la supresión del requisito de depósito de la fianza exigible. La redacción anterior a la citada modificación exigía "que se haya constituido antes de la finalización del período impositivo el depósito de la fianza". El precepto en su redacción actual señala que "el contribuyente como arrendatario, haya presentado la correspondiente autoliquidación". Del tenor literal se desprende de una manera clara que no existe un plazo máximo, al contrario de lo que sucedía en la antigua redacción, que exigía la presentación de la fianza antes de la finalización del período impositivo.

Ahora, se exige tan solo "el contribuyente como arrendatario, haya presentado la correspondiente autoliquidación". Por tanto, y de conformidad con una interpretación literal del artículo, **la autoliquidación, tanto la correspondiente a la constitución del contrato, como las adicionales que correspondan a las prórrogas, deben estar presentadas con anterioridad a la presentación de la autoliquidación de IRPF**, ya que en el caso de que se hubiera querido que se presentaran antes de la finalización del período impositivo del IRPF, como ocurría anteriormente, así se habría hecho constar.

Por tanto, el documento deberá estar presentado en todo caso, ya que se trata de un requisito formal.



4. Regla especial en materia de prescripción

Debe tenerse en cuenta que además de las normas que en materia de prescripción se contienen en la Ley General Tributaria para todos los tributos, el impuesto cuenta además con reglas específicas adicionales que deben tenerse en cuenta, en particular cuando la constitución del arrendamiento y/o las sucesivas prórrogas se formalizan en documento privado. En ese caso, en cuanto a la prescripción, el artículo 50 del Texto Refundido en su apartado 2, dispone: *“A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51. La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo.”*

El artículo 1227 del Código Civil dispone que *“la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.”*

La normativa expuesta determina que a los efectos de prescripción, la fecha del contrato privado es la de su presentación, con la salvedad de que concurran las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil. Por tanto, si el contrato privado de arrendamiento se presenta en un momento posterior y no se da ninguna de las circunstancias previstas en el 1.227 del Código Civil, esta fecha de presentación será la que deba considerarse a los efectos de prescripción. Esta norma deberá tenerse en cuenta a efectos de calcular la cuota tributaria.