

Referencia: **CTE 09-24/R**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

El consultante ha vivido durante los meses de enero y febrero en una vivienda con contrato de temporada mensual, formalizando cada mes un nuevo contrato, para una estancia total de 5 meses por motivos laborales, para finalmente en mayo trasladarse a Madrid de nuevo por motivos laborales, con un contrato de vivienda ordinario.

En su caso particular, en el año 2022, tuvo que trasladarse a Madrid al haber aprobado una oposición referente a la Oferta de Empleo Público 2020 del Cuerpo Técnico de Hacienda, desde octubre de 2022 hasta febrero de 2023, para realizar un curso selectivo en el Instituto de Estudios Fiscales. En el proceso de búsqueda de vivienda en Madrid, se le requería una estancia mínima de un año, por lo que su única opción fue buscar contratos de temporada. Por estos motivos, se puso en contacto con una sociedad, propietaria de varios inmuebles, cuya actividad consiste en alquilar cada uno de los pisos que forman parte del inmueble, adaptados completamente para su uso como vivienda, de forma temporal, haciendo para ello contratos de temporada de forma mensual, donde se especifica que dicha vivienda no va a ser utilizada como vivienda habitual por el arrendatario, pero que no hay limitación temporal, pudiendo residir en ellos indefinidamente.

El consultante señala que al no especificar la normativa de dicha deducción qué se entiende por vivienda habitual, considera que hay que atender al concepto de vivienda habitual regulado tanto en la ley como en el reglamento del IRPF, para ver si se cumplen las condiciones que harían que esa vivienda tuviera la consideración de su vivienda habitual durante los meses de mi estancia en dicho inmueble.

A la finalización del curso, volvió a Valencia, donde ha residido siempre, a la espera de la publicación de la lista de destinos, para en mayo, desplazarse donde fuera destinado, que fue otra vez Madrid, donde ya formalizó un contrato de vivienda para residir indefinidamente y así desarrollar su profesión. No obstante, con dicho contrato no cumpliría el requisito exigido para aplicar la deducción de que las cantidades abonadas por el arrendamiento de la vivienda habitual deben superar el 20 por 100 de la suma de bases imponibles general y de ahorro del contribuyente. Requisito que sí cumpliría contando las cantidades abonadas en el contrato de temporada mencionado.

En relación con el requisito de la fianza, la entidad le trasladó un justificante de depósito general de fianzas que debe formalizar a 31 de diciembre en relación con todas las fianzas relativas al inmueble, sin especificar cada uno de los pisos alquilados, al estar inscrita en el Régimen Concertado de depósito de fianzas de la Comunidad de Madrid.

A modo de cierre, señala que sería incoherente no aceptar dicha deducción por el mero hecho de que sea un contrato de temporada, ya que al no imponer la entidad un período máximo de estancia, se podría vivir en dicha vivienda por un período superior a 3 años, sin que por el simple

hecho de vivir en ella mediante contratos de temporada se pueda considerar como vivienda habitual.

Otra incoherencia sería aceptar dicha deducción para otros contribuyentes, que estando en su misma situación, decidieron firmar un contrato anual de vivienda habitual para la realización del curso que tenía una duración de 5 meses, para más tarde desistir del contrato a los 6 meses en los términos señalados en el artículo 11 de la Ley de Arrendamientos Urbanos.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si puede aplicar la deducción por arrendamiento de vivienda habitual prevista 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.

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.

la 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 ciento, con un máximo de deducción de 1.237,20 euros, de las cantidades que hayan satisfecho en el período impositivo por el arrendamiento de su vivienda habitual. Solo se tendrá derecho a la deducción cuando las cantidades abonadas por el arrendamiento de la vivienda habitual superen el 20 por ciento 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

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 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. Solo 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 26.414,22 euros en tributación individual o a 37.322,20 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 61.860 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.

(...)”

A efectos de la aplicación de la deducción por arrendamiento de vivienda habitual, debe acudirse al concepto de arrendamiento de vivienda establecido en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), cuyo artículo 2 señala lo siguiente: “Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”. Añade el artículo 4.2 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.”

A su vez, la disposición adicional tercera de la misma ley establece que “Las comunidades autónomas podrán establecer la obligación de que los arrendadores de finca urbana sujetos a la

presente ley depositen el importe de la fianza regulada en el artículo 36.1 de esta ley, sin devengo de interés, a disposición de la Administración autonómica o del ente público que se designe hasta la extinción del correspondiente contrato. Si transcurrido un mes desde la finalización del contrato, la Administración autonómica o el ente público competente no procediere a la devolución de la cantidad depositada, ésta devengará el interés legal correspondiente.”

Por tanto, la deducción está circunscrita a aquellos contratos de arrendamiento destinados a satisfacer la necesidad de vivienda permanente de sus moradores, exigiendo la norma autonómica 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 o, en su defecto, 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.

El Decreto 181/1996, de 5 de diciembre tiene por objeto regular, en el ámbito de la Comunidad de Madrid, la obligatoriedad y el régimen del depósito de las fianzas derivadas de los contratos de arrendamiento de fincas urbanas que se destinen a vivienda o a uso distinto del de vivienda, así como las que se exijan a los usuarios de suministros o servicios complementarios o accesorios de dichas fincas.

De tal forma, todas aquellas modalidades contractuales que queden al margen de la obligatoriedad establecida en dicho Decreto no permitirán la aplicación de la deducción autonómica de la Comunidad de Madrid.

TERCERO.- Respecto a ésta última cuestión, el Decreto 181/1996 contempla en sus artículos 13 a 18 la regulación del régimen especial de depósito concertado que constituye un sistema especial respecto del régimen general de depósito de fianzas. La especialidad de este régimen se concreta en que los sujetos obligados que lo tengan concedido ingresarán en la forma que determine la Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid el 90 por 100 del volumen total de las fianzas que se constituyan, reservándose el 10 por 100 restante para la devolución de las que aisladamente les sean exigidas y para liquidar las responsabilidades a que aquellas estén afectas. Pueden acogerse a este régimen especial los arrendadores y subarrendadores de cinco o más fincas urbanas cuya cuantía en concepto de fianzas exigidas y prestadas, ascienda a un importe igual o superior a 6.000 euros.

Por tanto, si el arrendador está acogido a dicho régimen concertado, bastará con que el arrendatario esté 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 en aquellos términos, o en su defecto, poseer una copia de la denuncia presentada ante dicho organismo por no haberle entregado dicho justificante el arrendador.

Ahora bien, el derecho a la deducción por arrendamiento de vivienda habitual está vinculado a aquella edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario (artículo 2 de la LAU). El propio artículo 3 de esta Ley establece que:

“1. Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior.

2. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualesquiera que sean las personas que los celebren.”.

A tal efecto, el Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución de 23 de marzo de 2022, R.G. 4184/2019, admite que en aquellos casos en los que el contrato suscrito fuese calificado por las partes como "de temporada", podría considerarse que el inmueble objeto del mismo ha venido a satisfacer la necesidad permanente de vivienda en el sentido del artículo 2 de la LAU, siempre y cuando el contrato se haya extendido por un periodo mínimo de un año, circunstancia que no concurre en el caso planteado. Sólo bajo esas circunstancias, el contrato calificado como "de temporada" podría considerarse como un arrendamiento de vivienda habitual y permanente del contribuyente a efectos de la aplicación de la deducción por arrendamiento de vivienda.

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.