

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFC055902

DGT: 05-08-2015

Nº DE CONSULTA VINCULANTE: V2514/2015

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Inversión en vivienda habitual. Ámbito de aplicación. Vivienda habitual. Otras cuestiones. Adquisición en 2012 por donación de un terreno iniciándose sobre él las obras de la que constituirá su vivienda habitual. En un proceso de construcción en régimen de autopromoción sobre un terreno adquirido mediante donación, el contribuyente tendría derecho a practicar la deducción en el ejercicio 2012 en función de las cantidades satisfechas en dicho ejercicio, entre otros, el ISD que grava la donación, constituyendo el momento del pago de su importe, si fuese la primera cantidad por la que practicase la deducción, el inicio del plazo de cuatro años para finalizar las obras de construcción, por tanto, de haber satisfecho el contribuyente cantidades por la construcción de su futura vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, bien sea por la donación del terreno, bien por la construcción sobre este y si por ello hubiese practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en el ejercicio 2012, le será de aplicación el régimen transitorio, teniendo derecho a continuar practicado la deducción a partir de 1 de enero de 2013 por las cantidades que por ella satisfaga en cada ejercicio. En el supuesto de que no hubiese practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en la autoliquidación por el ejercicio 2012 y tuviera derecho a practicarla, podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación siempre que la Administración tributaria no haya practicado liquidación definitiva o liquidación provisional por el mismo motivo ni haya transcurrido el plazo de cuatro años, siéndole de aplicación en este caso el régimen transitorio.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 68, 70 y 78 y disp. trans. decimoctava.
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 55.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante adquiere en 2012 por donación un terreno e inicia sobre él las obras de la que constituirá su vivienda habitual. En dicho ejercicio no practica la deducción por inversión en vivienda habitual, en función de las cantidades satisfechas por ello.

Cuestión planteada:

Régimen de deducción aplicable por el ejercicio 2012 y siguientes. Si puede considerar iniciada la inversión en 2012 y fecha de inicio del proceso de construcción y cantidades deducibles.

Contestación:

A. Deducción por inversión en vivienda habitual en 2012.

La deducción por inversión en vivienda habitual se recoge 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, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, siendo el primero de ellos, concretamente en su número 1º, donde se establece la configuración general de la deducción disponiendo 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”.

Tratándose de supuestos de construcción de la vivienda habitual, en este caso en régimen de autopromoción, el Reglamento del Impuesto, en su artículo 55.1.1º, establece la posibilidad de practicar la deducción con anterioridad a la adquisición jurídica de la vivienda al asimilar a la adquisición de vivienda habitual su construcción en los supuestos en los que “el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión”. En estos casos, para consolidar el derecho a las deducciones que se hubieran practicado, se requiere que la vivienda sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente en un plazo de doce meses contados a partir de la fecha de finalización de las obras. Debiendo residir de forma efectiva y permanente durante un período mínimo de tres años desde la finalización de las obras.

La fecha de inicio de la inversión a efectos de determinar la fecha límite para finalizar las obras de construcción –en referencia a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual–, según el criterio mantenido por este Centro Directivo, será aquella en la que el contribuyente satisface la primera cantidad por la que practica la deducción o, en otro caso y si fuese anterior, aquella en la que entrega cualquier importe procedente del saldo de su cuenta vivienda. Así se viene manifestando reiteradamente en consultas tales como DGT V2415-09, DGT V0568-08 o DGT V0518-08. El plazo de cuatro años para finalizar las obras no admite, ni legal ni reglamentariamente cualquier otra ampliación diferente de las previstas en los apartados 3 y 4 del artículo 55 del RIRPF.

Darán derecho a la deducción la totalidad de las cantidades entregadas por el contribuyente por los gastos derivados de la ejecución de las obras de construcción hasta que estas se ultimen, así como cualquier otra cantidad satisfecha relacionada con la construcción y adquisición de la vivienda, de acuerdo con los requisitos y límites establecidos en el Impuesto.

Así, la base de deducción podrá estar formada por las cantidades satisfechas, por cualquier concepto, relacionadas con la adquisición de la vivienda habitual. Podrá formarse, además de con el propio coste de la vivienda, con el importe de los tributos y gastos que origine su construcción y adquisición (impuestos directos e indirectos, registro, notario, etc.) y los gastos derivados de la financiación ajena obtenida para atender los anteriores pagos (tasación, constitución de hipoteca, intereses, etc.). Los gastos satisfechos mediante financiación ajena serán deducibles a medida que se vaya devolviendo el principal prestado y se abonen, en su caso, los correspondientes intereses y demás gastos asociados.

La entrega de cantidad para la adquisición del terreno sobre el cual se edificará la futura vivienda habitual del contribuyente puede constituir el inicio del proceso de construcción de la vivienda, tal y como ha señalado este Centro Directivo en ocasiones precedentes (DGT V2525-09), permitiendo así iniciar la práctica de la deducción de cumplir con el resto de condiciones y requisitos establecidos por la normativa del Impuesto.

La fecha de terminación de las obras, en los supuestos de autopromoción, deberá poderse acreditar por cualquier medio de prueba válido en derecho, cuya valoración corresponde efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria. En ausencia de prueba se tomará la fecha de la escritura de declaración de obra nueva.

En el presente caso, consistente en un proceso de construcción en régimen de autopromoción sobre un terreno adquirido mediante donación, el consultante tendría derecho a practicar la deducción en el ejercicio 2012 en función de las cantidades satisfechas en dicho ejercicio, como podría ser entre otros, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grava la donación, constituyendo el momento del pago de su importe, si fuese la primera cantidad por la que practicase la deducción, el inicio del plazo de cuatro años para finalizar las obras de construcción.

B. Deducción por inversión en vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013.

En cuanto a la posibilidad de aplicar la deducción a partir de 1 de enero de 2013 debe indicarse que 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.

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 establece 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.

2. La deducción por inversión en vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1 y 78 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

3. Los contribuyentes que por aplicación de lo establecido en esta disposición ejerciten el derecho a la deducción estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración por este Impuesto y el importe de la deducción así calculada minorará el importe de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del Impuesto a los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 69 de esta Ley.

4. (...)

De lo anteriormente dispuesto 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 satisfecho cantidades por la construcción de su 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 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 la LIRPF en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

En el caso de que resulte de aplicación el citado régimen transitorio, la deducción se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma. Igualmente, resultarán de aplicación lo establecido en los artículos 54 a 56 y disposiciones transitorias novena y décima del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE el 31 de marzo), en adelante RIRPF.

Por tanto, en el supuesto planteado, de haber satisfecho el consultante cantidades por la construcción de su futura vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, bien sea por la donación del terreno, bien por la construcción sobre este, y, a su vez, si por ello hubiese practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en el ejercicio 2012, le será de aplicación el citado régimen transitorio, teniendo derecho a continuar practicado la deducción a partir de 1 de enero de 2013 por las cantidades que por ella satisfaga en cada ejercicio.

Dado que el contribuyente no practicó la deducción por inversión en vivienda habitual en la autoliquidación que por el ejercicio 2012 hubiera presentado, y en el supuesto, según lo expuesto anteriormente, que tuviera derecho a practicarla, se señala la siguiente norma procedimental:

El contribuyente podrá solicitar de la Delegación, o Administración, de la Agencia Tributaria que corresponda a su domicilio habitual, la rectificación de su autoliquidación en los términos previstos en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18) y en su normativa reglamentaria de desarrollo, siempre que la Administración tributaria no haya practicado liquidación definitiva o liquidación provisional por el mismo motivo ni haya transcurrido el plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 66 de la citada Ley General Tributaria.

De producirse esto al consultante le será 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.