

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFC057404

DGT: 01-12-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3800/2015

**SUMARIO:**

**IRPF. Deducciones. Inversión en vivienda habitual. Ámbito de aplicación. Vivienda habitual. Otras cuestiones.** *Contribuyente con vivienda habitual fuera de España.* Ni la Ley ni el Rgto. del Impuesto exigen, entre las condiciones requeridas para aplicar la deducción, la necesidad de que la vivienda habitual adquirida por el contribuyente esté ubicada en territorio español, pudiendo asentarse en cualquier lugar, por tanto, adquirida por el contribuyente la vivienda que constituye su residencia habitual con anterioridad a 2013, si este hubiese practicado por dicha vivienda la deducción en el ejercicio 2012, u otro anterior, tendrá acceso a la aplicación del indicado régimen transitorio, siempre en la medida en que sea contribuyente por éste Impuesto.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (ley IRPF), arts. 2, 9, 68, 70, 77 y 78 y disp. trans. decimoctava.  
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 54 a 56 y disps. trans. novena y décima.  
Convenio Hispano-Francés, art. 4.

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante adquiere antes del 31 de diciembre de 2012 una vivienda en Francia la cual constituye su residencia habitual al tiempo de presentar la consulta, manteniendo su condición de contribuyente por el IRPF.

**Cuestión planteada:**

Posibilidad de acogerse a la deducción por inversión en vivienda habitual en el ejercicio 2012.

**Contestación:**

1º En primer lugar y con carácter previo al análisis de la deducción por inversión en vivienda habitual es preciso interpretar dónde radica la residencia fiscal del consultante.

En referencia a la residencia fiscal, el apartado 1 del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, al regular la residencia habitual en territorio español, establece:

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”

En la medida en que concurra cualquiera de los requisitos anteriormente expuestos, el ciudadano será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en España por su renta mundial, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF.

Dicho artículo 2 de la Ley del Impuesto dispone:

“Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.

No obstante, el artículo 5 de la misma Ley señala que: “Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”.

De manera que si, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, el consultante tuviera su residencia fiscal en territorio español, pudiera darse la circunstancia que asimismo fuese considerado residente fiscal en Francia, de acuerdo con la normativa interna de dicho Estado.

En tal supuesto, se produciría un conflicto de residencia entre los dos estados. Éste conflicto, determinando el Estado en el que el consultante es residente fiscal, habrá de resolverse conforme con lo dispuesto en el artículo 4 del Convenio Hispano-Francés para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997).

Dicho artículo 4 del Convenio Hispano-Francés dispone:

“Artículo 4. *Residente.*

1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio que posean en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente.

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.”

Si conforme a ello, el consultante resultase ser residente fiscal en España (con independencia de que por aplicación de la normativa interna francesa pudiese ser a su vez residente fiscal en Francia) será contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; siendo éste el primer requisito para que le pueda ser de aplicación la deducción por inversión en vivienda habitual en cada uno de los períodos impositivos en los que desee practicarla.

Ello, además, será independiente del lugar de tributación de rendimientos, variaciones patrimoniales o imputación de rentas específicos el cual deberá determinarse en cada caso de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa y normas concordantes, teniendo en consideración, entre otros, que el consultante tiene su residencia habitual ubicada en Francia dentro de una de las consideradas “zonas fronterizas”.

**2º** En relación con la cuestión específicamente planteada relativa a la posible aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual en el ejercicio fiscal de 2012, partiendo de la consideración de que el consultante es contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en ese período, cabe señalar lo siguiente:

A. La deducción por inversión en vivienda habitual, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012, se recoge en los artículos 68.1, 70, 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, y, en su desarrollo, en los artículos 54 a 56 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo), en adelante RIRPF, siendo el primero de todos ellos, concretamente en su número 1º, donde se establece la configuración general de la deducción estableciendo 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.”.

Por su parte, el concepto de vivienda habitual, en desarrollo del artículo 68.1.3º de la LIRPF, se recoge en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto. “Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años”. Para considerar que la vivienda constituye desde su adquisición la residencia habitual del contribuyente “debe ser 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 adquisición o terminación de las obras”. No obstante, ante la concurrencia de determinadas circunstancias excepcionales, no concurrentes en el presente caso, la norma permite el no cumplimiento de dichos plazos.

Ni la Ley ni el Reglamento del Impuesto exigen, entre las condiciones requeridas para aplicar la deducción, la necesidad de que la vivienda habitual adquirida por el contribuyente esté ubicada en territorio español, pudiendo asentarse en cualquier lugar.

Por tanto, adquirida la vivienda con anterioridad a 31 de diciembre de 2012, si ésta constituye su residencia habitual ya en dicha fecha, o bien comienza a constituirlo dentro del año 2013 pero siempre con anterioridad al transcurso de los doce primeros meses desde la fecha de su adquisición en 2012, el consultante tendrá derecho a practicar la deducción en el ejercicio 2012, en función de las cantidades satisfechas durante el mismo. Para consolidar dicha deducción habrá de cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto.

B. Con efectos desde 1 de enero de 2013, 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 adquirido 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 adquisición 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 del 31 de marzo), en adelante RIRPF.

De acuerdo con ello, adquirida por el consultante la vivienda que constituye su residencia habitual con anterioridad a 2013, si este hubiese practicado por dicha vivienda la deducción en el ejercicio 2012, u otro anterior, tendrá acceso a la aplicación del indicado régimen transitorio, siempre en la medida en que sea contribuyente por éste Impuesto.

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.