

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC063713

DGT: 25-01-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0172/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Reducción del rendimiento neto. Aceptación de puesto de trabajo que exige traslado.** *Aplicación de la reducción por movilidad geográfica en caso de cambio de residencia al extranjero.* En 2014 una contribuyente que estaba percibiendo la prestación por desempleo fue contratada para prestar servicios en Reino Unido mediante un contrato temporal de seis meses prorrogables y cotizando a la Seguridad Social en España. La aplicación de la reducción por movilidad geográfica queda condicionada a que efectivamente se haya producido el cambio de residencia del contribuyente a un nuevo municipio, distinto al de su residencia habitual, sin que este municipio tenga que ser, necesariamente, aquel en que esté situado el puesto de trabajo que se acepta. Eso sí, el nuevo puesto de trabajo debe exigir el cambio de residencia. Tampoco limita la norma la aplicación de esta reducción a la duración del contrato de trabajo. En el supuesto de esta contribuyente, al estar inscrita en la oficina de empleo y haber aceptado el trabajo en un municipio distinto al de su residencia habitual, debiendo trasladar su residencia al mismo al menos con carácter temporal, se entiende que cumple con los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción. Por otro lado, en la medida en que hubiera tenido derecho a aplicar en 2014 la reducción y continúe desempeñando su trabajo en 2015, podrá aplicar en ese periodo impositivo, además de la reducción de 2.000 euros anuales prevista en el art. 19.2.f) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) en concepto de otros gastos deducibles, la reducción del art. 20 de la LIRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014, cuya cuantía irá desde los 2.652 euros anuales hasta los 4.080 euros anuales dependiendo del rendimiento neto del trabajo. **Deducciones. Alquiler de vivienda.** *Aplicación de la deducción por alquiler de vivienda habitual en caso de vivienda situada en el extranjero.* La deducción por alquiler de la vivienda habitual que estaba regulada en el art. 68.7 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, establecía que los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales podrán deducirse el 10,05% de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual. Para aplicar la deducción, la persona debe ser, en el período impositivo 2014 en que se practique la deducción, contribuyente del IRPF, no exigiendo la normativa que la vivienda se encuentre ubicada en territorio español. Con efectos desde 1 de enero de 2015, se ha suprimido la deducción pero se ha introducido un régimen transitorio que permite practicar dicha deducción a aquellos contribuyentes que cumplan determinados requisitos. En este supuesto, la contribuyente tendrá derecho a la deducción por alquiler de vivienda habitual durante 2015, al tener alquilada, en dicho período, la vivienda habitual situada en el extranjero.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 8, 9, 19, 20, 68 y disp. trans. sexta y decimoquinta.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 12.

Ley 58/2003 (LGT), art. 106.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante estuvo trabajando, durante cuatro años, en una empresa situada en Albacete. En el período impositivo 2014 fue despedida, percibiendo la prestación por desempleo. A finales de este último año fue contratada de nuevo por la misma empresa, para prestar sus servicios en Reino Unido. La relación laboral se instrumentó mediante un contrato temporal de seis meses prorrogables. La consultante causó alta y cotizó a la Seguridad Social en España.

**Cuestión planteada:**

Posibilidad de aplicar la reducción por movilidad geográfica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Posibilidad de deducir el importe del alquiler satisfecho en Reino Unido.

**Contestación:**

El primer requisito que se exige para poder aplicar la reducción por movilidad geográfica y la deducción por alquiler de vivienda habitual es que el interesado sea, en cada uno de los periodos impositivos por los que se practiquen, contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 8 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, dispone que:

“Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley”.

El apartado 1 del artículo 9 de la LIRPF establece que:

“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.

(...).

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”.

De acuerdo con lo expuesto y, en la medida en la que la consultante sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resultará aplicable el régimen fiscal que se expone a continuación.

La letra b) del apartado 2 del artículo 20 de la LIRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014, establece que el importe de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo previsto en apartado 1 del citado artículo se incrementará en un 100 por ciento en el caso de “contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Este incremento se aplicará en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.”

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), dispone en el apartado 2 de su artículo 12 lo siguiente:

“Podrán aplicar el incremento en la reducción establecido en el artículo 20.2 b) de la Ley del Impuesto los contribuyentes desempleados e inscritos en una oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual, siempre que el nuevo puesto de trabajo exija el cambio de dicha residencia”.

Con carácter general, la aplicación de la reducción por movilidad geográfica queda condicionada a que efectivamente se haya producido el cambio de residencia del contribuyente a un nuevo municipio, distinto al de su

residencia habitual, sin que este municipio tenga que ser, necesariamente, aquel en que esté situado el puesto de trabajo que se acepta. Eso sí, el nuevo puesto de trabajo debe exigir el cambio de residencia.

Tampoco limita la norma la aplicación de esta reducción a la duración del contrato de trabajo.

En el presente caso, de los antecedentes expuestos, se deduce que la consultante fue despedida en el período impositivo 2014, estaba inscrita en la oficina de empleo y ha aceptado el trabajo de la misma empresa en un municipio distinto al de su residencia habitual, debiendo trasladar su residencia al mismo, al menos con carácter temporal.

Por tanto, en el caso planteado, se entienden cumplidos por la consultante los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción por movilidad geográfica.

Para hacer valer el derecho a la reducción, el contribuyente deberá poder acreditar el cumplimiento de todos los requisitos mencionados por cualquier medio de prueba admitido en Derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), correspondiendo valorar las pruebas aportadas a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

Cumpléndose los requisitos anteriormente expuestos será de aplicación la reducción por movilidad geográfica en el período impositivo 2014, que es en el que se produjo el cambio de residencia como consecuencia de la aceptación del nuevo puesto de trabajo, y en el siguiente.

No obstante lo anterior, con efectos desde 1 de enero de 2015, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre) ha modificado la reducción por obtención de rendimientos del trabajo prevista en el artículo 20 anteriormente mencionado eliminando la posibilidad de incrementar dicha reducción en los supuestos de movilidad geográfica, si bien se permite a partir de dicha fecha y para los mismos supuestos, la posibilidad de deducirse en concepto de gastos deducibles de los rendimientos del trabajo la cantidad de 2.000 euros anuales adicionales, de tal forma que el artículo 19.2 de la LIRPF, que recoge los gastos que tienen la consideración de deducibles de los rendimientos del trabajo, queda redactado de la siguiente forma:

“2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

(...).

f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Tratándose de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, se incrementará dicha cuantía, en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado.”

Por otra parte, la disposición transitoria sexta de la LIRPF, en su redacción dada por la Ley 26/2014, establece lo siguiente:

“Los contribuyentes que hubieran tenido derecho a aplicar en 2014 la reducción prevista en la letra b) del apartado 2 del artículo 20 de esta Ley, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014, como consecuencia de haber aceptado en dicho ejercicio un puesto de trabajo, y continúen desempeñando dicho trabajo en el período impositivo 2015, podrán aplicar en dicho período impositivo la reducción a que se refiere el artículo 20 de esta Ley, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014, en lugar de la reducción prevista en el segundo párrafo de la letra f) del apartado 2 del artículo 19 de esta Ley.”

Por lo tanto, en la medida que la consultante hubiera tenido derecho a aplicar en 2014 la reducción por movilidad geográfica y continúe desempeñando su trabajo en 2015, podrá aplicar en ese periodo impositivo, además de la reducción de 2.000 euros anuales prevista en el primer párrafo de la letra f) del artículo 19.2 de la LIRPF en concepto de otros gastos deducibles, la reducción prevista en el artículo 20 de la LIRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014, cuya cuantía irá desde los 2.652 euros anuales hasta los 4.080 euros anuales dependiendo del rendimiento neto del trabajo del consultante.

La deducción por alquiler de la vivienda habitual estaba regulada en el artículo 68.7 de LIRPF, que, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, establecía lo siguiente:

“Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual. La base máxima de esta deducción será de:

- a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 9.040 euros anuales,
- b) cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales: 9.040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales”.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, para poder aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual la consultante debe ser, en el período impositivo 2014 en que se practique la deducción, contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no exigiendo la normativa, entre las condiciones de la deducción, que la vivienda se encuentre ubicada en territorio español.

En consecuencia, la consultante tendrá derecho a aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual, prevista en el artículo 68.7 de la LIRPF, en la medida en que cumpla los citados requisitos previstos en la normativa del Impuesto, y tomando como base de deducción las cantidades que, en el período impositivo, haya satisfecho por dicho alquiler.

Con efectos desde 1 de enero de 2015, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre) ha suprimido el apartado 7 del artículo 68 de la LIRPF anteriormente reproducido relativo a la deducción por alquiler de la vivienda habitual.

No obstante lo anterior, la citada Ley 26/2014 ha modificado la disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF con la finalidad de regular un régimen transitorio que permita practicar dicha deducción a aquellos contribuyentes que cumplan determinados requisitos. Dicha disposición establece lo siguiente:

“1. Podrán aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición, los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

2. La deducción por alquiler de la vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.7 y 77.1 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.”

De acuerdo con los mencionados preceptos, la consultante tendrá derecho a la deducción por alquiler de vivienda habitual durante el período impositivo 2015, en la medida en la que cumpla los requisitos expuestos y alquile, en dicho período, la vivienda habitual situada en el extranjero.

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.