

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084630

DGT: 17-01-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0054/2023

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Gastos deducibles. Otros gastos. Incremento por aceptación de un puesto de trabajo que exige traslado. Tras la superación de la fase oposición de unas pruebas selectivas, se procederá al nombramiento de personal funcionario en prácticas para la realización del curso selectivo en modalidad online. Tras la superación de dicho curso selectivo, se llevará a cabo el nombramiento de la interesada como funcionaria de carrera y su más que probable traslado de residencia habitual a un nuevo municipio.

Con carácter general, el incremento del gasto deducible por movilidad geográfica queda condicionado a que efectivamente se haya producido el cambio de residencia del contribuyente a un nuevo municipio, distinto al de su residencia habitual, y que el nuevo puesto de trabajo exija dicho cambio.

Además, con arreglo a lo anterior, para tener derecho al incremento de la deducción en 2.000 euros anuales adicionales por obtención de rendimientos del trabajo por cambio de residencia, la aceptación de un puesto de trabajo que exija el cambio de residencia habitual a un nuevo municipio deberá producirse mientras el contribuyente se encuentre desempleado e inscrito como demandante de empleo en la oficina de empleo que corresponda a su residencia habitual.

En este sentido, cabe señalar que, el simple empadronamiento no se considera por sí solo elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar o mantener el domicilio fiscal en lugar determinado.

La concreción de dicho cambio de residencia y su necesidad es una cuestión de hecho que el contribuyente deberá poder acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho conforme a lo dispuesto en el art. 106 de la Ley 58/2003 (LGT).

Por tanto, en el presente caso, sólo podrá aplicar el incremento de gasto señalado siempre que la inscripción en la oficina de empleo se produzca antes de la fecha en que sea publicada la relación definitiva de aspirantes aprobados en las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo de la Administración al que pertenezca el contribuyente, circunstancia que en este caso se desconoce si se cumple, pues no se detalla. No obstante, conviene recordar que con arreglo a lo establecido en el art. 19.2 de la Ley del Impuesto, para tener derecho al incremento de la deducción en 2.000 euros anuales adicionales por obtención de rendimientos del trabajo por cambio de residencia, la aceptación de un puesto de trabajo que exija el cambio de residencia habitual a un nuevo municipio deberá producirse mientras el contribuyente se encuentre desempleado e inscrito como demandante de empleo en la oficina de empleo que corresponda a su residencia habitual.

En este caso, la contribuyente no ha trasladado su residencia habitual durante la realización del curso selectivo que conlleva la aceptación de su nombramiento como funcionario en prácticas, pues el curso se realiza "online", por lo que no se cumplirían en su caso todos los requisitos exigidos para poder aplicar el incremento de gasto por movilidad geográfica.

Por otro lado, en la medida en que el nombramiento de funcionaria en prácticas conlleva la pérdida de la condición de demandante de empleo, la ausencia de dicha condición en la fecha en que empieza a surtir efectos el nombramiento de funcionaria de carrera del contribuyente -que es el que exigiría en su caso el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio-, determinará la imposibilidad de aplicar el incremento de gasto deducible de 2.000 euros anuales adicionales previsto en el segundo párrafo del art. 19.2.f) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Por tanto, dado que no se cumplen todos los requisitos exigidos legalmente, la contribuyente no puede aplicar el incremento de gasto por movilidad geográfica en ningún caso en su declaración de IRPF de ninguno de los ejercicios correspondientes, ni el ejercicio en que realiza el curso selectivo online a raíz de ser nombrada funcionaria en prácticas, ni en el ejercicio en que se traslade a otro municipio para tomar posesión como funcionaria de carrera.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 19.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 11.

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

RDLeg. 5/2015, arts. 8 y 62.

Descripción sucinta de los hechos:

Tras la superación de la fase oposición de unas pruebas selectivas, se procederá al nombramiento de personal funcionario en prácticas para la realización del curso selectivo en modalidad online. Tras la superación de dicho curso selectivo, se llevará a cabo el nombramiento de la consultante como funcionaria de carrera y su más que probable traslado de residencia habitual a un nuevo municipio.

Cuestión planteada:

Si puede aplicar el incremento de gasto deducible por movilidad geográfica en su declaración de IRPF.

Contestación:

El artículo 19.2 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 del día 29), en adelante LIRPF, establece:

“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 periodo 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.”.

Mientras que el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 4 de agosto), establece:

“1. Podrán deducir la cuantía de 2.000 euros anuales adicionales establecida en el segundo párrafo de la letra f) del artículo 19.2 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.

2. A efectos de la aplicación del límite previsto en el último párrafo de la letra f) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, cuando el contribuyente obtenga en el mismo período impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible de los previstos en el segundo y tercer párrafo de dicha letra f) y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuirá exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar.”.

Con carácter general, el incremento del gasto deducible por movilidad geográfica queda condicionado a que efectivamente se haya producido el cambio de residencia del contribuyente a un nuevo municipio, distinto al de su residencia habitual, y que el nuevo puesto de trabajo exija dicho cambio.

Además, con arreglo a lo anterior, para tener derecho al incremento de la deducción en 2.000 euros anuales adicionales por obtención de rendimientos del trabajo por cambio de residencia, la aceptación de un puesto de trabajo que exija el cambio de residencia habitual a un nuevo municipio deberá producirse mientras el contribuyente se encuentre desempleado e inscrito como demandante de empleo en la oficina de empleo que corresponda a su residencia habitual.

En este sentido, cabe señalar que, el simple empadronamiento no se considera por sí solo elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar o mantener el domicilio fiscal en lugar determinado.

La concreción de dicho cambio de residencia y su necesidad es una cuestión de hecho. 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.

En relación con el caso planteado, de acuerdo con el artículo 8 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), tienen la condición de empleado público, entre otros, los funcionarios de carrera.

Para adquirir tal condición, el apartado 1 del artículo 62 del citado texto refundido establece que:

“La condición de funcionario de carrera se adquiere por el cumplimiento sucesivo de los siguientes requisitos:

Superación del proceso selectivo.

b) Nombramiento por el órgano o autoridad competente, que será publicado en el Diario Oficial correspondiente.

c) Acto de acatamiento de la Constitución y, en su caso, del Estatuto de Autonomía correspondiente y del resto del Ordenamiento Jurídico.

d) Toma de posesión dentro del plazo que se establezca.”.

Como puede observarse se trata de un proceso que exige el cumplimiento sucesivo de una serie de requisitos para finalmente adquirir la condición de funcionario de carrera. A los efectos de poder aplicar el incremento de gasto por movilidad geográfica, la LIRPF exige que el contribuyente se encuentre desempleado e inscrito en la oficina de empleo, circunstancia que debe valorarse antes del inicio de dicho proceso. Por tanto, en el presente caso, tal y como ha señalado este Centro Directivo anteriormente (consultas vinculantes V2194-10, de 4 de octubre, y V5249-16, de 13 de diciembre), sólo podrá aplicar el incremento de gasto señalado siempre que la inscripción en la oficina de empleo se produzca antes de la fecha en que sea publicada la relación definitiva de aspirantes aprobados en las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo de la Administración al que pertenezca el contribuyente, circunstancia que en este caso se desconoce si se cumpliría, pues no se detalla en su escrito de consulta.

No obstante, conviene recordar que con arreglo a lo establecido en el artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, para tener derecho al incremento de la deducción en 2.000 euros anuales adicionales por obtención de rendimientos del trabajo por cambio de residencia, la aceptación de un puesto de trabajo que exija el cambio de residencia habitual a un nuevo municipio deberá producirse mientras el contribuyente se encuentre desempleado e inscrito como demandante de empleo en la oficina de empleo que corresponda a su residencia habitual.

En este caso, la consultante no ha trasladado su residencia habitual durante la realización del curso selectivo que conlleva la aceptación de su nombramiento como funcionario en prácticas, pues el curso se realiza “online”, por lo que no se cumplirían en su caso todos los requisitos exigidos para poder aplicar el incremento de gasto por movilidad geográfica.

Por otro lado, en la medida en que el nombramiento de funcionaria en prácticas de la consultante conlleva la pérdida de la condición de demandante de empleo, la ausencia de dicha condición en la fecha en que empieza a surtir efectos el nombramiento de funcionaria de carrera del contribuyente (que es el que exigiría en su caso el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio), determinará la imposibilidad de aplicar el incremento de gasto deducible de 2.000 euros anuales adicionales previsto en el segundo párrafo del artículo 19.2.f) de la LIRPF.

Por tanto, dado que no se cumple en su caso todos los requisitos exigidos legalmente, -tanto cuando la consultante realiza el curso selectivo a raíz de ser nombrada funcionaria en prácticas, como cuando se traslada a otro municipio para tomar posesión de su puesto de trabajo como funcionaria de carrera-, la consultante no puede aplicar el incremento de gasto por movilidad geográfica en ningún caso en su declaración de IRPF de ninguno de los ejercicios correspondientes (ni el ejercicio en que la consultante realiza el curso selectivo online a raíz de ser nombrada funcionaria en prácticas, ni en el ejercicio en que se traslade a otro municipio para tomar posesión como funcionaria de carrera), tal como pregunta en su escrito de consulta.

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 Función Públicas.