

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054668

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 3 de julio de 2014

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 5545/2013

**SUMARIO:**

**IRPF. Deduciones. Inversión en vivienda habitual. Rehabilitación. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** Por un lado, tanto la Ley como el Reglamento prevén determinadas situaciones excepcionales en las que, a pesar de no cumplir los plazos requeridos, la vivienda no pierde la consideración de habitual, manteniendo el derecho a las deducciones practicadas. Por otro lado, aunque en la normativa del Impuesto no se establece plazo para la finalización de las obras de rehabilitación, a diferencia de lo que sucede en los casos de construcción, no es motivo suficiente para llevarnos a la conclusión de que lo que se deduce de esa falta de plazo es que este tipo de obras se deben realizar en todo caso sobre una vivienda que ya goce del carácter de habitual en el momento del comienzo de las obras. Así, la aplicación de la deducción que estaba prevista en el art. 68.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), para las cantidades destinadas a la rehabilitación de vivienda, no exige que las obras se realicen sobre una vivienda que tenga el carácter de habitual en el momento de realizarse las obras. No obstante, una vez finalizadas las obras de rehabilitación, la vivienda debe ser habitada de forma efectiva y permanente en el plazo de los doce meses siguientes, supeditándose la consolidación de dichas deducciones al cumplimiento del plazo de tres años de residencia continuada, salvo concurrencia de circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, en los términos que establecía el art. 54 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF). **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 68 y 78.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 41, 54, 55 y 59.

RD 1514/2007 (PGC), NV 18.<sup>a</sup>. En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (03/07/2014), ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ San Enrique nº 17 (Madrid-28020), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias de fecha 8 de marzo de 2013, por la que se resuelve la reclamación números 33/2676/2012.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Como consecuencia de la tramitación de un procedimiento de comprobación limitada por el concepto IRPF, ejercicio 2010, la Administración de Avilés de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) practicó liquidación provisional a determinada contribuyente, en la que, por lo que aquí interesa, se aumenta la base imponible general en el importe de la imputación de rentas inmobiliarias no declaradas correspondientes a un inmueble, no admitiendo además la deducción por la inversión por construcción, rehabilitación o ampliación de vivienda habitual correspondiente a dicho inmueble, indicándose en la resolución que, de los datos obrantes en poder de la Administración, se ha constatado que la interesada tiene como domicilio fiscal otro distinto.

Contra dicha liquidación se interpuso recurso de reposición que desestimó las alegaciones formuladas en relación a la deducción por inversión en vivienda habitual practicada y confirmó la imputación de rentas inmobiliarias por la citada vivienda, al estimar que la vivienda objeto de rehabilitación no era la residencia habitual de la recurrente con anterioridad al comienzo de las obras y, por tanto, dichas obras no pueden ser tenidas en cuenta a efectos de deducción por rehabilitación de vivienda habitual.

2. Contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias (en adelante, TEAR).

El TEAR resuelve la reclamación en sentido estimatorio al concluir, en esencia, que:

Dicho de otra forma, la Ley permite una doble posibilidad, en el caso de rehabilitación:

1º) Gozan de deducción las cantidades satisfechas en el periodo, por rehabilitación de la vivienda que constituya la residencia habitual del contribuyente, lo que implica que las obras de rehabilitación se realizan sobre una vivienda que al inicio de las mismas ya es la residencia habitual del contribuyente.

2º) Gozan de deducción las cantidades satisfechas en el periodo, por rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir en el futuro, lógicamente una vez terminadas las obras, la residencia habitual del contribuyente, lo que implica que las obras de rehabilitación se realizan sobre una vivienda que al inicio de las mismas, no es la residencia habitual del contribuyente, pero que una vez realizadas, tal vivienda constituya su residencia habitual.

### **Segundo:**

Frente a la anterior resolución, el Director del Departamento de Gestión de la AEAT interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla, de un lado, gravemente dañosa y errónea al interés general, y, de otro, por entender además que el criterio aplicado por el TEAR trasciende al concreto expediente que nos ocupa.

El recurrente sostiene el criterio de que no puede admitirse la procedencia de la deducción por inversión en vivienda cuando el inmueble que está siendo objeto de obras de rehabilitación, no constituya ya la vivienda habitual del reclamante en el momento en que se efectúan las obras. Es decir, las obras de rehabilitación han de realizarse sobre una vivienda que ya en el momento de la realización de aquellas, tenía la consideración de habitual. En este sentido, sus alegaciones se centran en los dos siguientes argumentos:

- Que la deducción por inversión en vivienda se contenía en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre; y el concepto de vivienda habitual, en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. A la adquisición de la vivienda habitual la normativa asimilaba su construcción y su ampliación, en los términos previstos en el punto 1º del artículo 55.1 del RIRPF.

De la citada normativa se deduce que para la rehabilitación, igual que para el caso de ampliación de vivienda, no se establecía plazo en el que las obras hubieran de finalizar, de lo que se deduce que este tipo de actuaciones se deben realizar en una vivienda que ya goza del carácter de habitual. Lo contrario equivaldría a reconocer al obligado tributario un derecho a practicar la deducción sin límite temporal alguno. Es decir, las obras de rehabilitación podrían desarrollarse indefinidamente y el contribuyente aplicaría la deducción también de forma indefinida, sin residir en el inmueble por el que aplica la deducción.

El único límite que contempla el TEAR es la necesidad de que el inmueble sea habitado de manera efectiva y con carácter permanente en un plazo de doce meses, contados a partir de la terminación de las obras, pero, en estas circunstancias, es obvio que la fijación de la fecha de terminación de las obras queda a la voluntad del propio contribuyente, habida cuenta de que no existe norma tributaria alguna que establezca una regla al respecto.

- Que la interpretación expuesta es también la seguida por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta tributaria vinculante número V1376-12, de 26 de junio de 2012, y el mismo criterio se deduce de la contestación a la consulta tributaria número 1631-04 de 9 de agosto.

Concluye solicitando de este Tribunal Económico-Administrativo Central que unifique criterio en el siguiente sentido: "declarar que la aplicación que se preveía en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las cantidades destinadas a la rehabilitación de vivienda, exige que las obras se realicen sobre una vivienda que tenga el carácter de habitual en el momento de realizarse las obras".

### **Tercero:**

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, presentó escrito en el que comparte los argumentos del TEAR pues estima que el plazo de doce meses previsto en el artículo 54.2 del Reglamento del Impuesto, debe empezar a computarse desde la fecha de compra de la vivienda, para el caso de deducción por adquisición, y desde la terminación de las obras, para el caso de deducción por rehabilitación, conceptos ambos, adquisición y rehabilitación, que dan derecho a la práctica de la deducción por inversión, y concluye solicitando que se desestime el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

### Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si la aplicación de la deducción que se preveía en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las cantidades destinadas a la rehabilitación de vivienda, exige que las obras se realicen sobre una vivienda que tenga el carácter de habitual en el momento de realizarse las obras.

### Tercero:

Los artículos 68 y 78 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, por la que se aprueba la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo, LIRPF), establecen la deducción por inversión en vivienda habitual. En concreto el apartado 1 del artículo 68 dispone que dicha deducción se aplicará sobre "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".

El concepto de vivienda habitual a efectos de la práctica y consolidación de las deducciones practicadas por su adquisición o rehabilitación se regula en el artículo 68.1.3º de la LIRPF y, en su desarrollo, en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007 (en lo sucesivo RIRPF), el cual dispone que:

"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 la residencia habitual del contribuyente desde su adquisición, 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". Tanto la Ley como el Reglamento prevén determinadas situaciones excepcionales en las que, a pesar de no cumplir los plazos requeridos, la vivienda no pierde la consideración de habitual, manteniendo el derecho a las deducciones practicadas.

En relación con la rehabilitación, establecía el artículo 55.5 del RIRPF, en la redacción vigente en el año 2010, que "A los efectos previstos en el artículo 68. 1. 1º de la Ley del Impuesto se considerará rehabilitación de vivienda las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 801/ 2005, de 1 de julio ( RCL 2005, 1493) , por el que se aprueba el Plan Estatal 2005- 2008, para favorecer el acceso de los ciudadanos a la vivienda.

b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo".

### Cuarto:

A la vista de los anteriores preceptos, y como bien señala el propio Director recurrente y reconoce la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta citada de 26 de junio de 2012, puede ya alcanzarse una primera conclusión, cual es la de que en la normativa del Impuesto no se establece plazo para la finalización de las obras de rehabilitación, a diferencia de lo que sucede con los casos de construcción. Pero el hecho de que el legislador haya "omitido" fijar un plazo máximo para que las obras de rehabilitación finalicen, no es motivo suficiente para llevarnos a la conclusión de que de lo que se deduce de esta falta de plazo, es que este tipo de obras se deben realizar en todo caso sobre una vivienda que ya goce del carácter de habitual en el momento de comienzo de las obras.

Bien al contrario, y como acertadamente señala el TEAR en la resolución aquí recurrida, de la interpretación conjunta y sistemática de la literalidad los artículos 68.1 LIRPF y 54 RIRPF, se infieren las siguientes conclusiones:

- Generan el derecho a la deducción de las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate dos tipos de operaciones: por un lado, la adquisición de la vivienda habitual (posteriormente el Reglamento del Impuesto asimila a la adquisición, la construcción y la ampliación en los términos allí expuestos) y, por otro, la rehabilitación.
- Tanto la adquisición como la rehabilitación deben referirse a una edificación que tenga la naturaleza de vivienda.
- Tal vivienda debe cumplir el requisito de que constituya (momento presente) o que vaya a constituir (momento futuro) la residencia habitual del contribuyente.
- Para el caso de adquisición, por tanto, los requisitos que conducen a la posibilidad de gozar de deducción se concretan, en las cantidades invertidas en el periodo impositivo, destinadas a “adquisición” de vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.
- Para el caso de rehabilitación, la norma exige idénticos requisitos, esto es, que las cantidades invertidas en el periodo impositivo tengan por destino la “rehabilitación” de vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.

Es decir, la literalidad de las normas –y como veremos luego, también su interpretación teleológica– permite a los obligados tributarios una doble posibilidad en el caso de rehabilitación:

1º) Gozan de deducción las cantidades satisfechas en el periodo, por rehabilitación de la vivienda que constituya la residencia habitual del contribuyente, lo que implica que las obras de rehabilitación se realizan sobre una vivienda que al inicio de las mismas ya es la residencia habitual del contribuyente.

2º) Gozan de deducción las cantidades satisfechas en el periodo, por rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir en el futuro, lógicamente una vez terminadas las obras, la residencia habitual del contribuyente, lo que implica que las obras de rehabilitación se realizan sobre una vivienda que al inicio de las mismas, no es la residencia habitual del contribuyente, pero que una vez realizadas, tal vivienda constituya su residencia habitual.

Como continúa afirmando el TEAR, en términos que este Tribunal Central comparte, corrobora lo anteriormente expuesto el artículo 54.2 del RIRPF al definir los requisitos que se deben cumplir para entender que la vivienda por la que el contribuyente se pretende deducir sea considerada su residencia habitual, cuando indica que la vivienda debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de “adquisición” o “terminación de las obras”. Es decir, el “dies a quo” o fecha inicial del cómputo de tal plazo, puede ser a partir de la fecha de la adquisición (para el caso de deducción por inversión en vivienda habitual ligada a la adquisición), o bien a partir de la fecha de terminación de las obras (para el resto de casos de deducción por inversión en vivienda habitual, que como se ha visto en el fundamento de derecho anterior, vienen ligados a la ampliación, construcción y rehabilitación).

Tampoco se ha de olvidar que el concepto de vivienda habitual que otorga el Reglamento del Impuesto vinculado al indicado requisito temporal de que la misma debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el contribuyente, en un plazo de doce meses, a partir de la fecha de “adquisición o terminación de las obras”, tiene como fundamento principal consolidar las deducciones anteriores de las que ha gozado el contribuyente, es decir las previas al momento en que la vivienda pueda ser habitada, si es por adquisición, consolidará en su caso, la deducción por las cantidades depositadas en cuenta ahorro-vivienda, o si es por terminación de las obras (ampliación, construcción y rehabilitación), consolidará, tanto la deducción por las cantidades depositadas en cuenta ahorro-vivienda, si es el caso, como las cantidades satisfechas por las obras efectuadas. Por ello, en el caso de rehabilitación de una vivienda que antes no era la vivienda habitual del contribuyente, ningún sentido tiene aplicar tal requisito temporal de doce meses para que sea habitada tomando como fecha de inicio de tal cómputo la fecha de la adquisición de la vivienda, puesto que ninguna deducción previa hay que consolidar en relación con la rehabilitación, lógicamente, las que hay que consolidar son las deducciones que practique el contribuyente durante el tiempo de rehabilitación si una vez concluidas las obras no se cumple el requisito de permanencia efectiva y continuada en el plazo de doce meses siguientes.

No podemos olvidar tampoco, como antes anunciamos, la interpretación teleológica, es decir el fin de la pretendida deducción por inversión en vivienda habitual, cual es el fomento del ahorro destinado o canalizado hacia esta forma de inversión en edificaciones que constituyan la vivienda habitual de los contribuyentes (por razones sociales: en un Estado de bienestar se apoya el que los ciudadanos puedan tener un mejor acceso a la vivienda; razones económicas: la importancia como motor de la economía del sector de la construcción, etc), en sus distintas modalidades: adquisición, construcción, ampliación y rehabilitación, sin que se prime unas sobre otras, como ocurriría si se aceptase la interpretación que en el presente caso se está realizando por la Oficina Gestora para el caso de la rehabilitación, puesto que por motivos fiscales se preferirían otras fórmulas de inversión

(adquisición o construcción), que no limitarían el derecho a la deducción, lo cual introduciría una cuña fiscal en las decisiones económicas de los contribuyentes, cuestión no querida ni pretendida por el legislador, resultando cuando menos extraño a la finalidad pretendida que para poder gozar de deducción por inversión en vivienda, se exigiese que, una vez adquirida una vivienda cuyo destino es la rehabilitación inmediata, sea habitada de forma inmediata a su adquisición, puesto que podemos encontrarnos con el caso de que la misma no reúna los requisitos indispensables necesarios para gozar de la habitabilidad que se requiere de una vivienda (pues precisamente, por definición, la rehabilitación tiene por objeto la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas (artículo 55.5.b) del Reglamento del Impuesto), cuando la normativa aplicable, tal y como se ha demostrado, contempla la posibilidad de la aplicación de la deducción controvertida, por los importes satisfechos para rehabilitar una vivienda, a condición de que esta sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de terminación de las obras.

A mayor abundamiento, debe apreciarse que cuando el legislador, tras asimilar en principio con carácter general a la adquisición tanto la rehabilitación como la construcción y la ampliación, ha querido diferenciar y restringir los efectos de tal asimilación lo hace de forma expresa; así, en el artículo 41 del RIRPF, en el supuesto de la exención por reinversión en vivienda habitual tal equiparación no se produce, de manera que sólo podrían considerarse exentas las cantidades destinadas exclusivamente a la adquisición o a la rehabilitación.

Finalmente, en cuanto a la alegación de que no admitir la tesis esgrimida por la AEAT equivaldría a reconocer al obligado tributario un derecho a practicar la deducción sin límite temporal alguno, tampoco sirve para desvirtuar el criterio adoptado por el TEAR en la resolución recurrida, por cuanto el hecho de que la norma no establezca explícitamente ese plazo no significa que la deducción resulte procedente siempre y en todo caso, pues si, finalizadas las obras, no llegara a habitarse de manera efectiva y con carácter permanente en un plazo de doce meses, o no se habitara durante un plazo continuado de, al menos, tres años, en los términos que establece el artículo 54 del RIRPF, o las obras que se realizan de forma indefinida dejan de responder al concepto legal de rehabilitación, la norma prevé la consecuencia de esos incumplimientos: la restitución de lo deducido improcedentemente, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 59 del RIRPF que regula la pérdida del derecho a deducir.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se desestima el presente recurso.

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

#### **ACUERDA :**

DESESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente: La aplicación de la deducción que estaba prevista en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para las cantidades destinadas a la rehabilitación de vivienda, no exige que las obras se realicen sobre una vivienda que tenga el carácter de habitual en el momento de realizarse las obras. No obstante, una vez finalizadas las obras de rehabilitación, la vivienda debe ser habitada de forma efectiva y permanente en el plazo de los doce meses siguientes, supeditándose la consolidación de dichas deducciones al cumplimiento del plazo de tres años de residencia continuada, salvo concurrencia de circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, en los términos que establecía el artículo 54 del Reglamento del Impuesto .

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