

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078936

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 1 de octubre de 2020

Sala 1.^a

R.G. 561/2020

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Inversión en vivienda habitual. Ámbito de aplicación. Vivienda habitual. Otras cuestiones. Requisitos y límites para aplicar la deducción en el supuesto de extinción del condominio a partir del 1 de enero de 2013 y adjudicación del 100% de la vivienda a una de las partes. Recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si en caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene el 100% de la vivienda, tiene derecho a aplicarse el 100% de la deducción por adquisición de vivienda habitual o si únicamente puede aplicar la deducción en el mismo porcentaje que hubiera aplicado antes del 1 de enero de 2013.

Pues bien, a efectos de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Decimoctava de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), en caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene el 100% de la vivienda, tendrá derecho a aplicarse el 100% de la deducción por adquisición de vivienda habitual siempre que se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio.

Por otro lado, la deducción a practicar por la parte adquirida hasta completar el 100% del pleno dominio del inmueble tendrá como límite el importe que habría tenido derecho a deducirse desde la fecha de extinción del condominio el comunero que deja de ser titular del inmueble, si dicha extinción no hubiera tenido lugar. Esto es, la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual en relación con la parte que se adquiere hasta completar el 100% del pleno dominio del inmueble estará en todo caso condicionada por el hecho de que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio y que no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual. Esto sucederá cuando dicho comunero hubiese solicitado, de forma individual o conjuntamente con el comunero que se hace con el 100%, un préstamo para la adquisición de la vivienda y no se encontrara totalmente amortizado a la fecha de extinción del condominio. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 67, 68, 70, 77, 78 y disp. trans. decimoctava.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 54, 55 y disp. trans. duodécima.

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, de 30 de noviembre de 2018, recaída en la reclamación nº 52/00040/2017 y acumuladas 52/00128/2017 y 52/00131/2017, interpuestas frente a resoluciones desestimatorias de recursos de reposición presentados contra liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2013, 2014 y 2015.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Doña Z adquirió su vivienda habitual con fecha 4 de abril de 2006, junto con su ex marido Don X (ambos se casaron bajo el régimen de sociedad legal de gananciales), formalizando para ello un préstamo hipotecario. Desde esa fecha Doña Z vino practicando la deducción por adquisición de vivienda en los términos de la normativa del IRPF, al ser dicha vivienda su vivienda habitual.

2.- En sentencia de divorcio de fecha 16 de septiembre de 2013 se aprueba la propuesta de convenio regulador de liquidación del régimen económico del matrimonio, de 30 de julio de 2013, en la que se especifica que

"...el domicilio conyugal se le otorga a la esposa, y por ello a la hija, que permanecerá en el mismo hasta su total independencia económica". Asimismo, en la estipulación quinta del citado convenio regulador se dispone que se adjudica la vivienda que constituía el domicilio conyugal a la esposa y, como pasivo, el préstamo hipotecario pendiente de amortizar.

3.- Doña Z presentó sus autoliquidaciones modelo 100 por el IRPF de los ejercicios 2013, 2014 y 2015 en tributación individual, deduciéndose por adquisición de vivienda habitual.

4.- El 2 de noviembre de 2016 se notificó a Doña Z requerimiento por el concepto IRPF y ejercicio 2013, en el que se le solicitaba diversa documentación en orden a subsanar las incidencias observadas relativas a la deducción por inversión en vivienda habitual practicada.

El 3 de noviembre de 2016 se contestó al citado requerimiento aportando la documentación solicitada.

5.- Los días 18, 21 y 25 de noviembre de 2016 se notifican a Doña Z tres propuestas de liquidación referidas, respectivamente, al IRPF de los ejercicios 2014, 2015 y 2013, dictadas en el seno de sendos procedimientos de comprobación limitada, en las cuales se reduce la deducción por adquisición de vivienda habitual respecto del inmueble que le fue adjudicado con ocasión del divorcio, con base en la siguiente motivación:

- La deducción estatal practicada por adquisición de la vivienda habitual es incorrecta, de acuerdo con la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto y la disposición transitoria duodécima del Reglamento del Impuesto.

- La deducción autonómica practicada por adquisición de la vivienda habitual es incorrecta, de acuerdo con la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto y la disposición transitoria duodécima del Reglamento del Impuesto.

- La Ley 16/2012 de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias (BOE del 28) suprime con efectos desde el 1 de enero de 2013, la deducción por inversión en vivienda habitual. No obstante para los contribuyentes que venían deduciéndose por vivienda habitual con anterioridad al 1 de enero de 2013 la citada Ley introduce un régimen transitorio que les permite seguir disfrutando de la deducción en los mismos términos y condiciones existentes a 31 de diciembre de 2012.

- A la vista de los datos que obran en poder de la Administración según contestación a requerimiento en fecha 3 de noviembre de 2016, se comprueba que adquirió el otro 50% de titularidad por sentencia de divorcio de fecha 16-09-2013 y si bien tiene el 100% , sólo podrá aplicar la deducción de la mitad de los pagos satisfechos al préstamo hipotecario.

6.- Con fecha 28 de noviembre de 2016 la interesada presentó sendos escritos de alegaciones frente a las tres propuestas de liquidación en los términos siguientes:

La ley del IRPF establece que en los supuestos de divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir aplicando la deducción por adquisición de vivienda por las cantidades satisfechas para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden. Es decir que un contribuyente que, tras el divorcio o la separación, siga pagando la vivienda que fue la residencia habitual durante el matrimonio, podrá seguir deduciéndose por ella, siempre que siga viviendo allí y los hijos.

A partir del 01/01/2013 se ha suprimido la deducción por adquisición de vivienda habitual para nuevas adquisiciones de viviendas. Pero quienes ya viniesen aplicando la deducción pueden seguir aplicándola, por lo que el hecho de que el divorcio se haya producido en 2013 no influye para determinar el porcentaje de deducción, ya que la deducción ya se venía aplicando por esa vivienda.

(.....)

Por ello queda claro que la hija continua viviendo con su madre en el domicilio que mantenían y que la titular Doña Z tras la extinción del condominio pasa a tener la titularidad del 100% de la vivienda y asume la totalidad del préstamo hipotecario.

Pero también es cierto que su vivienda habitual lo sigue siendo desde la fecha en que adquirió el piso en abril de 2006, sigue siendo su vivienda habitual en el año 2013, con más de tres años de permanencia ininterrumpida en el inmueble y sigue siendo su vivienda habitual en la actualidad, y que lo único que se ha producido es la extinción del condominio. La disolución de una comunidad, al menos fiscalmente, es sólo un ajuste interno entre los propietarios que no tiene efectos traslativos de la propiedad. La propia ley del IRPF dice que NO existe alteración patrimonial en caso de una disolución de comunidades de bienes o sociedades de gananciales.

En resolución del TEAC de 10/09/2015 dictada en unificación de criterio y vinculante para todas las Administraciones Públicas se sigue el criterio de que a efectos de los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual, en los supuestos de adquisición de la propiedad en pro indiviso, habiendo el obligado tributario residido ininterrumpidamente en la vivienda desde su adquisición, ha de estarse a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa, sin tener a estos efectos trascendencia la fecha en que se adquirió la cuota restante hasta completar el 100 por 100 del dominio de la cosa común con motivo de la división de la cosa común, la disolución de

la sociedad de gananciales, la extinción del régimen económico matrimonial de participación o la disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros.

Por ello entendemos que si puede practicar la deducción por adquisición de vivienda de la totalidad de las cuotas pagadas del préstamo hipotecario, habiendo realizado la deducción por el total aportado (...) y estando correcta la declaración de la renta presentada en el ejercicio (...).

7.- Los días 20 de diciembre de 2016, 16 y 20 de enero de 2017, se notificaron, respectivamente, las liquidaciones provisionales correspondientes al IRPF de los ejercicios 2014, 2015 y 2013, en las que se desestimaban las alegaciones de la interesada y se confirmaban las propuestas iniciales.

8.- Frente a dichas liquidaciones Doña Z interpuso tres recursos de reposición en plazo reiterando lo ya expuesto previamente, añadiendo que "Analizando la resolución del TEAC habla de "beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual en los supuestos de adquisición pro indiviso" como es el caso que nos ocupa, y la deducción por adquisición de vivienda es un beneficio fiscal relacionado y equiparable a lo señalado en la sentencia. Por lo que para el cómputo de la fecha de adquisición de la vivienda habitual y de la deducción por la compra de la misma habrá que estar a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa sin tener en cuenta la fecha en que se adquirió la cuota restante hasta completar el 100% del dominio de la cosa común. Reiteramos las alegaciones presentadas en este sentido en virtud de la resolución del TEAC".

Los recursos de reposición fueron desestimados, produciéndose las notificaciones en fecha 2 de febrero de 2017 y 20 de marzo de 2017, con idéntica motivación:

Examinados los antecedentes obrantes en el expediente y las manifestaciones recogidas en el escrito de interposición del presente recurso.

La alegada Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, para unificación de criterio, de fecha 10 de septiembre de 2015, en su parte resolutive, expone, efectivamente, que: "A efectos de los **beneficios fiscales** relacionados con la vivienda habitual, en los supuestos de adquisición de la propiedad en pro indiviso, habiendo el obligado tributario residido ininterrumpidamente en la vivienda desde su adquisición, para el cómputo del plazo de tres años para determinar si el inmueble tiene o no la consideración de vivienda habitual, **ha de estarse a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa, sin tener a estos efectos trascendencia la fecha en que se adquirió.**"

Por otra parte la Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V0761-16, plantea la posibilidad de aplicar la deducción por vivienda, a partir del 01 de enero de 2013, en el caso de un contribuyente que, adquiere en 2015 a su ex cónyuge, mediante adjudicación por extinción de condominio en el proceso de divorcio, un porcentaje de propiedad de la vivienda de la que el consultante, desde antes de 2013, ya era propietario en proindiviso y venía practicando la deducción por inversión en vivienda habitual.

En contestación a esta consulta la Dirección General de Tributos expone que (se reproduce íntegro el texto de la contestación en cursiva):

(...)

Llegados a este punto, de una interpretación conjunta y coordinada, de la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central y de la doctrina de la Dirección General de Tributos, se pueden sacar las siguientes conclusiones:

1. **A efectos de los beneficios fiscales de vivienda**, en caso de disolución de proindiviso, en relación con el porcentaje de propiedad adquirido por esta causa, **y a los solos efectos de si se cumple el plazo de los tres años para ser considerada vivienda habitual**, se ha de ir a la fecha inicial de adquisición, sin tener en cuenta la fecha de disolución del proindiviso.

2. A efectos de aplicar la deducción por vivienda se tendrán que cumplir los requisitos establecidos en la Disposición Transitoria decimoctava (adquisición y aplicación de la deducción con anterioridad al 01/01/2013).

Por tanto, en el caso de Doña Z, a efectos de aplicar la deducción y la exención por reinversión en vivienda habitual, se cumple el requisito de residencia habitual durante tres años por la cuota de titularidad original, y se cumple este requisito por la parte adquirida por disolución del proindiviso.

Sin perjuicio de lo anterior, adicionalmente: en el caso de la deducción, a partir del 01/01/2013 también será necesario tener derecho a la aplicación de la Disposición Transitoria 18ª.

En relación con el 50% adquirido por Doña Z por la extinción del proindiviso, la fecha de adquisición es el 30 de julio de 2013, no pudiendo aplicar la deducción por vivienda dado que dicha adquisición se ha producido con posterioridad a 31 de diciembre de 2012 y tampoco ha aplicado la deducción de vivienda con anterioridad a dicha fecha.

Como conclusión procede afirmar, que en el caso de que la adquisición por disolución se produzca con posterioridad al 31/12/2012, en ningún caso procederá aplicar la deducción por vivienda habitual por el porcentaje de titularidad adquirido en la disolución.

En consecuencia se confirma la liquidación provisional recurrida por ser conforme a derecho.

Segundo:

En fechas 27 de febrero de 2017 y 19 de abril de 2017 la interesada interpuso tres reclamaciones económico-administrativas contra sendas resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición, reiterando las alegaciones formuladas anteriormente y añadiendo lo siguiente:

La interpretación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central NO puede ser parcial: a los efectos de los beneficios fiscales de la vivienda, en caso de disolución pro indiviso, se ha de ir a la fecha inicial de adquisición, sin tener en cuenta la fecha de disolución del proindiviso. Por ello no se ha de tener en cuenta una "adquisición" como tal en fecha 30 de julio de 2013, por la extinción del condominio del 50% de la vivienda.

Además de cumplir el resto de requisitos necesarios para aplicar la deducción por vivienda establecidos en la Disposición Transitoria decimoctava (adquisición y aplicación de la deducción con anterioridad al 01/01/2013). Doña Z, en relación con el 50% adquirido por la extinción del pro indiviso SI venia practicando la deducción de vivienda con anterioridad al 31 de diciembre de 2012, al hacerlo conjuntamente con su marido, antes de la separación.

Por tanto si se cumplen los requisitos según la interpretación conjunta y coordinada de la Resolución del TEAC y de la doctrina de la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V0761-16.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias (TEAR, en adelante) resolvió de forma acumulada las reclamaciones nº 52/00040/2017, 52/00128/2017 y 52/00131/2017, el 30 de noviembre de 2018, y acordó su estimación anulando los actos impugnados, en los términos siguientes:

QUINTO.- En la presente reclamación no se discute por las partes el carácter de habitual de la vivienda en cuestión. Lo que es motivo de controversia es la fecha de adquisición del 50 por ciento que la interesada adquiere tras la disolución del condominio. La interesada entiende que ha de estarse a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa, sin tener a estos efectos trascendencia la fecha en que se adquirió la cuota restante hasta completar el 100 por 100 del dominio de la vivienda. Sin embargo la oficina gestora entiende que la contribuyente adquiere en 2013, por adjudicación en el proceso de su divorcio, una parte indivisa del inmueble sobre la cual no procedería la práctica de la deducción por inversión en vivienda.

SEXTO.- Así los hechos, la cuestión que se plantea es determinar si le es posible a la interesada practicar la deducción respecto del 100 por 100 de la vivienda, teniendo en cuenta que, 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 LIRPF, que regulaba la deducción por inversión en vivienda habitual. No obstante lo anterior, la citada Ley 16/2012 ha añadido, como hemos visto, la Disposición Transitoria decimoctava a la LIRPF en la que se regula un régimen transitorio conforme al cual, aquellos que viniesen practicando la referida deducción podrán continuar haciéndolo siempre y cuando se cumplan determinados requisitos.

Dentro de estos requisitos que habilitarían el continuar practicando la deducción por inversión en vivienda se encuentra el relativo a que, la vivienda sobre la que se pretenda su práctica, hubiese sido adquirido con anterioridad a 1 de enero de 2013. Esta condición vendría a constituir, a juicio de la oficina gestora, el único obstáculo para que la interesada pudiera practicar la deducción por inversión en vivienda por el 100 por 100 de la misma (tal y como pretende). Junto al mismo la DT 18ª establece un segundo requisito, en particular que el obligado tributario ya se hubiese aplicado la deducción en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición de la vivienda en un periodo impositivo devengando con anterioridad a 1 de enero de 2013.

La oficina gestora considera que, en la medida que el 50 por 100 de la vivienda es adquirida jurídicamente con posterioridad a 1 de enero de 2013, la misma no puede dar derecho a la deducción por inversión en vivienda.

Frente a dicho planteamiento, la interesada sostiene que, a efectos de fijar la fecha de adquisición, es necesario remontarse, no a la fecha de extinción del proindiviso, sino a la fecha de adquisición de su porción indivisa.

SÉPTIMO.- Planteadas en estos términos la controversia, resulta obligada la referencia a la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en fecha 10 de septiembre de 2015 (RG 6.331-2013) dictada en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio; en dicha resolución, si bien se analizaba la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual, se partía de un supuesto de hecho de gran similitud con el ahora nos ocupa; en los hechos de aquella resolución nos encontrábamos con un inmueble que había sido adquirido en proindiviso por dos cónyuges; tras la disolución de la sociedad de gananciales el inmueble es adjudicado a uno de los cónyuges que, antes del transcurso de tres años, procede a su venta. Ante tales hechos

la cuestión que se debatía era si cabía considerar que el 100 por 100 de la vivienda podría beneficiarse de la exención o si sólo resultaba aplicable al 50 por 100 (postura esta última que defendía a AEAT).

El TEAC desestima el recurso extraordinario de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, haciendo suyos los argumentos ofrecidos por el Tribunal Regional en la resolución que fue objeto de recurso; así el TEAC señalaba:

"En relación a la cuestión planteada, como ha quedado expuesto en los antecedentes de hecho de esta resolución, el TEAR en la resolución que siente el criterio aquí debatido, en cuanto a la consideración o no de vivienda habitual del 50% del inmueble adquirido en 2006 y vendido en 2007, estima que constituyó para la reclamante su residencia y permaneció en su patrimonio más de tres años (desde 2001 hasta 2006), primero compartiendo la titularidad plena y después adquiriendo la parte que compartía, sin que en ningún momento dejara de constituir su residencia habitual ni de corresponderle su plena propiedad, por lo que procedería admitir la exención por reinversión, al concurrir los dos requisitos: pleno dominio, aunque éste fuera compartido durante un tiempo, y residencia habitual entre 2003 y 2006, superando el plazo superior de tres años.

CUARTO: Este Tribunal Central, y adelantamos ya nuestra conclusión, comparte el criterio mantenido por el TEAR, ...".

Posteriormente, en la misma resolución el TEAC transcribe parcialmente las consideraciones formuladas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia 519/2013 de fecha 9 de mayo de 2013 (Rec. n.º 674/2010):

"De la anterior normativa se desprende que, con carácter general, la vivienda habitual es aquella edificación en que el propio contribuyente reside de manera efectiva y con carácter permanente durante el plazo continuado de tres años, en un plazo de doce meses contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

En los supuestos en que la habitación efectiva y permanente se produce con posterioridad a la fecha de adquisición o terminación de las obras es claro que el plazo de tres años ha de contarse desde la ocupación. ... de acuerdo con la finalidad del requisito cuando la ley exige que un plazo mínimo de residencia lo hace a partir de la adquisición, Si es legislador hubiera querido que a tales efectos contra el plazo anterior de residencia por otro título distinto, lo habría precisado, a lo que se une que el beneficio fiscal está ligado a la titularidad del dominio...

Pues bien, en el presente caso es un hecho incontrovertido que en el momento de la venta de 2003, la recurrente había estado habitando de manera efectiva y permanente la vivienda por tiempo superior a los tres años a título de dueña, al menos desde antes de 28 de diciembre de 1999, pues adquirida la vivienda por mitad y proindiviso el 28 de diciembre de 1998, no se cuestiona que se ocupó con ese carácter dentro del plazo de un año desde la adquisición.

Por tanto, hay que considerar que el requisito cuestionado, único por el que se elimina parte de la exención por reinversión y se exige parte las deducciones del ejercicio anterior, se ha cumplido por la contribuyente.

La propia respuesta a la consulta V0676-08 inicialmente expresa: «este Centro Directivo viene manteniendo el criterio de que los beneficios fiscales vinculados a la vivienda habitual del Contribuyente, adquisición, exención por reinversión y exención por transmisión por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia, están ligados a la titularidad del pleno dominio, aunque sea compartido, de la vivienda, circunstancia que concurre en el consultante, puesto que ha residido de manera continuada en la vivienda más de tres años, como titular del pleno dominio de una mitad indivisa de la vivienda».

La interpretación restrictiva que a continuación se hace para el supuesto de adjudicación del pleno dominio sobre la totalidad de la vivienda por disolución del condominio dentro de los tres años anteriores a la transmisión, no es compartida por la Sala, entendiéndose que lleva a excluir injustificadamente el beneficio más allá de lo querido y establecido por la ley, al menos en los supuestos en que la edificación es indivisible y uno de los comuneros, que residía y continúa residiendo en la vivienda, se lo adjudica compensando al otro en dinero, sin que se produzca ningún exceso, como es el caso y no se discute.

El requisito legal de la residencia habitual por tres años continuados se predica respecto de la edificación y ya resulta chocante que una misma cosa indivisible, una vivienda que se habita ab initio en su totalidad a título de pleno dominio, aunque compartido, pueda a la vez constituir la vivienda habitual por distinto lapso de tiempo y, en definitiva constituir y no constituir a la vez vivienda habitual para un mismo individuo. En los supuestos de división de la cosa común no se produce propiamente la transmisión de un bien sino la concreción de la cuota ideal en un bien. El acto impugnado admite que la disolución de la comunidad y la posterior adjudicación no constituye ninguna alteración en la composición de sus patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad, que no se cuestiona. En tales circunstancias, atendiendo a la finalidad de los beneficios fiscales de exención por reinversión en vivienda habitual y deducción por adquisición de vivienda habitual, en los supuestos de indivisibilidad y en los que el obligado tributario ininterrumpidamente ha residido en la vivienda, entendemos que el cómputo del plazo de tres años no puede fragmentarse por distintas partes y no ha de estarse a la fecha en que se produjo el acto interno de la comunidad, sino desde la adquisición de la cuota indivisa".

En el mismo sentido se han pronunciado además otros órganos jurisdiccionales. Así, podemos destacar sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 14 de septiembre de 2012 (Rec. n.º 571/2011) y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 19 de febrero de 2009 (Rec. n.º 445/2009)."

Entendemos que de la citada resolución cabe extraer conclusiones favorables al planteamiento patrocinado por la reclamante. La misma se refería a la aplicación del beneficio de la "exención por reinversión" pero vemos como dicha resolución se remite a la sentencia del TSJ de Cataluña que expresamente extiende sus conclusiones a la deducción por inversión en vivienda. En contra de la opinión de la oficina gestora, a juicio de este Tribunal sí que se cumpliría el primero de los requisitos antes enunciado (el referido a que la vivienda hubiese sido adquirida antes del 1 de enero de 2013). En este sentido, dado el régimen económico matrimonial que regía en el matrimonio (la sociedad legal de gananciales) cabe afirmar que cada cónyuge (como miembro de la sociedad) es pleno propietario del 100 por 100 de la vivienda. Las propias características de la sociedad de gananciales permiten identificarla con una comunidad de bienes de tipo germánica, sin cuotas determinadas, a diferencia de la romana, de tal manera que la vivienda pertenece a la propia sociedad y sin que puedan fijarse "cuotas ideales".

El criterio recogido en la resolución del TEAC antes transcrita es igualmente ratificado en su más reciente resolución de 18 de septiembre de 2018 (RG 2.456/2015) en la que se incide en que "no habiendo duda de que la vivienda había sido habitada en su totalidad y «a título de pleno dominio» (aunque compartido) desde el inicio, considera que la vivienda no puede constituir simultáneamente vivienda habitual y no vivienda habitual para la misma persona".

A tenor de lo expuesto, este Tribunal considera que, habiendo residido la reclamante ininterrumpidamente en la vivienda desde su adquisición y practicado la deducción por inversión por dicha parte desde entonces, para determinar si tiene derecho a practicar la deducción por el resto, que le ha sido adjudicado con posterioridad a 1 de enero de 2013, ha de estarse a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa, sin tener a estos efectos trascendencia la fecha en que se adquirió la cuota restante hasta completar el 100 por 100 del dominio de la cosa común, con motivo de la disolución de la sociedad de gananciales.

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al considerarla gravemente dañosa y errónea, formulando las alegaciones que siguen:

A) El criterio mantenido por este Departamento de Gestión Tributaria coincide con el recogido en varias consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT), siendo la más reciente la V3287-18, de 28 de diciembre de 2018, en la que el consultante, en 2018, tiene intención de adquirir a su ex pareja, por extinción de condominio, la mitad indivisa de la vivienda que adquirieron conjuntamente por mitad en 2002 y que, al menos en parte, financiaron mediante préstamo hipotecario. Se hará cargo de la totalidad de dicho préstamo, y se plantea bien ampliarlo o bien cancelarlo mediante la obtención de otro con distinta entidad financiera de mayor importe para satisfacer el coste de la parte que compre. El consultante plantea si podrá seguir practicando la deducción por inversión en vivienda habitual en función de las cantidades que por la amortización del nuevo préstamo satisfaga; tanto por el 50% de titularidad que adquirió en 2012 como por el otro 50% que adquiera en 2018. La contestación de la DGT es la siguiente:

"Se parte de la premisa de que al consultante le es de aplicación el régimen transitorio, regulado por la disposición transitoria decimoctava 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 le permite, por la parte adquirida con anterioridad a 2013, continuar practicando la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del ejercicio 2013, y que dicha vivienda constituye actualmente su vivienda habitual.

Igualmente, se parte de la hipótesis de que el préstamo hipotecario que cancelará tuvo y tiene como única finalidad el financiar la adquisición de la vivienda que actualmente constituye su vivienda habitual y, además, en caso de sustituir dicho préstamo con uno nuevo, que se cancela con parte, o con la totalidad, del principal del nuevo préstamo, al tiempo de su concesión.

El artículo 68.1.1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, establece la configuración general de la deducción por inversión en vivienda habitual 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" de los mismos.

Conforme a ello, se requiere la concurrencia en el contribuyente de dos requisitos: adquisición de la vivienda propia, aunque sea compartida, en su caso, y que dicha vivienda constituya o vaya a constituir su residencia habitual. Y, por tanto, con independencia de cómo se instrumente su financiación, del estado civil del contribuyente y, en su caso, del régimen económico matrimonial.

Ahora bien, al adquirir el contribuyente en 2018 una nueva parte indivisa de la vivienda, que para él ya viene teniendo la consideración de vivienda habitual a efectos de ésta deducción, para determinar si le es posible practicar la deducción por ello, hay que tener en cuenta que, 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 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, entre otros, 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.

(...)"

Del contenido de dicha disposición 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, entre otros, aquellos contribuyentes que hubieran adquirido jurídicamente su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, que podrán seguir aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual.

En el presente caso, y por lo que se refiere a la adquisición de la nueva parte indivisa, al realizarse esta con posterioridad a 31 de diciembre de 2012, no será de aplicación el régimen transitorio por dicha adquisición, no teniendo el contribuyente, en consecuencia, derecho a practicar la deducción por las cantidades que satisfaga en cada ejercicio por la adquisición de dicha parte. Sí podrá seguir practicándola por las cantidades que pudiera satisfacer vinculadas con la adquisición de la parte indivisa de la que es propietario desde antes de 2013, al haber practicado por tal adquisición la deducción en algún ejercicio fiscal anterior a 2013, y siempre y cuando siguiera teniendo la consideración de vivienda habitual y cumpliera el resto de requisitos exigidos por la normativa del Impuesto.

Tratándose de inversión mediante financiación ajena, la deducción se practicará a medida que se vaya devolviendo el principal y se abonen, en su caso, los correspondientes intereses, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción.

La norma no establece ningún tipo de restricción en cuanto a la procedencia de la financiación -propia o ajena-, y forma en la que esta se compone -uno o varios préstamos o créditos y, en su caso, garantías exigidas para su concesión-.

La modificación en la forma de financiar la adquisición de la vivienda, mediante la sustitución de un préstamo por otro -con las garantías y condiciones que cualquiera de ellos tuviese- no conlleva entender que en ese momento concluye el proceso de financiación de la inversión correspondiente y se agotan las posibilidades de practicar la deducción, ello únicamente implica la modificación de las condiciones de financiación inicialmente acordadas, siempre que, evidentemente, el nuevo préstamo se dedique efectivamente a la amortización del anterior.

Por ello, con carácter general, las anualidades (cuota de amortización e intereses) y demás cuantías que se satisfagan por un nuevo préstamo -en su constitución, vida y cancelación-, en la parte proporcional que del capital obtenido en este se destine a la amortización o cancelación del préstamo originario -habiéndose este primero aplicado exclusivamente a la adquisición de la vivienda habitual-, incluida, en su caso, la cancelación registral hipotecaria, darán derecho a deducción por inversión en vivienda habitual al contribuyente, en la parte que del préstamo primigenio le fuera atribuible (el 50 por ciento en el presente caso), formando parte de la base de deducción en el periodo impositivo en que se satisfagan, siempre que se cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios exigidos. Por el contrario, no será objeto de deducción la parte proporcional de las indicadas anualidades que se corresponda con el incremento del principal, con independencia de cuál fuera su finalidad.

Cuestión distinta sería un supuesto de cancelación, parcial o total, de la deuda y una posterior obtención de crédito, incluso con la garantía de los citados bienes, sin continuidad entre ambos. Lo cual habría que entender que son operaciones distintas, e implicaría la pérdida al derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual por la nueva financiación.

En el presente caso, tendrán la consideración de deducibles las cantidades que el consultante satisfaga por el nuevo préstamo en la parte que proporcionalmente se correspondan con la parte que de su principal se destinen, en su constitución, a amortizar o cancelar el capital pendiente del préstamo primigenio y que, a su vez, le era atribuible en función de la parte indivisa adquirida con anterioridad a 2013 de la vivienda y financiada mediante dicho préstamo, así como la misma parte proporcional de los gastos en que incurra y satisfaga con motivo de la sustitución de dicho préstamo.

Las cantidades que satisfaga por el nuevo préstamo vinculadas con la cancelación de la parte del préstamo primigenio que era atribuible a su ex pareja no tendrán la consideración de deducibles, al no ser susceptible de deducción la inversión en la parte indivisa de propiedad adquirida en 2018 -en general, cualquier porcentaje adquirido con posterioridad a 2012-, y vinculada a dicho préstamo.

Respecto del nuevo préstamo, como de cualquier otro, el consultante deberá poder acreditar su destino vinculado a la vivienda y la justificación de su devolución; ello deberá efectuarse utilizando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, correspondiendo la valoración de las pruebas aportadas a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria."

Por parte de este Centro directivo se considera que el criterio de la DGT se puede aplicar de forma conjunta con el fijado por el TEAC en la resolución 6331/2013, mencionada, estableciendo las siguientes conclusiones:

1. A efectos de los beneficios fiscales de vivienda, en caso de disolución de proindiviso, en relación con el porcentaje de propiedad adquirido por esta causa, y a los solos efectos de si se cumple el plazo de los tres años para ser considerada vivienda habitual, se ha de ir a la fecha inicial de adquisición, sin tener en cuenta la fecha de disolución del proindiviso, tal y como establece el TEAC.

2. A efectos de aplicar la deducción por vivienda se tendrán que cumplir los requisitos establecidos en la Disposición Transitoria decimoctava (adquisición y aplicación de la deducción con anterioridad al 01/01/2013).

Por tanto, a efectos de aplicar la deducción y la exención por reinversión en vivienda habitual, si se cumple el requisito de residencia habitual durante tres años por la cuota de titularidad original, se cumple este requisito por la parte adquirida por disolución del proindiviso.

Sin perjuicio de lo anterior, adicionalmente:

* En el caso de la deducción, a partir del 01/01/2013 también será necesario tener derecho a la aplicación de la DT 18ª.

* En el caso de la exención, será necesario que se cumplan el resto de requisitos establecidos en el artículo 38 de la Ley del IRPF.

B) Ahondando en la conclusión anterior, este Centro directivo considera que la validez de las deducciones practicadas por inversión en vivienda habitual y la aplicación de las exenciones establecidas en el IRPF para la transmisión de la vivienda habitual, requieren que la vivienda constituya la residencia del contribuyente durante tres años, salvo fallecimiento o concurrencia de las circunstancias que exijan el cambio de domicilio. A efectos del cómputo del plazo de tres años en caso de extinción del condominio que recae sobre vivienda habitual el TEAC ha establecido el criterio que "ha de estarse a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa, sin que tener a estos efectos transcendencia la fecha en que se adquirió la cuota restante hasta completar el 100 por 100 del dominio de la cosa común con motivo de la división de la cosa común...".

Por otro lado, se plantea si resulta aplicable o no el régimen transitorio de la deducción en vivienda habitual a la cuota sobre la vivienda habitual adjudicada adicionalmente a la que le correspondía inicialmente a uno de los comuneros o copropietarios, como consecuencia de la división de la cosa común producida a partir del 1 de enero de 2013. Dicha cuestión es independiente a la relativa al cómputo del plazo de tres años, resuelta por el Tribunal, ya que dicho cómputo opera a efectos de determinar la consolidación de las deducciones practicadas con anterioridad a que la vivienda habitual deje de serlo o para determinar si resulta aplicable la exención de la ganancia patrimonial obtenida en su transmisión, mientras que la determinación de la aplicación o no del régimen transitorio afecta al derecho inicial a practicarse la deducción o su continuidad.

En dicho supuesto, ya exista alteración patrimonial o no, debe tenerse en cuenta que, con independencia de la fecha de adquisición que deba atribuirse a dicha cuota adicional adquirida como consecuencia de la división de la cosa común (la fecha en que se produce la división o la fecha en que se adquirió la cuota inicial), no se cumpliría el requisito establecido en el último párrafo del apartado 1 de la disposición transitoria decimoctava de la

LIRPF para la aplicación de dicho régimen transitorio; esto es, que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en un periodo impositivo devengado con anterioridad al 1 de enero de 2013 en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición de dicha cuota adicional. Y esto es porque la deducción de dicha cuota habría sido practicada, en su caso, por el otro u otros comuneros y no por el comunero al que se le ha adjudicado dicha cuota a partir del 1 de enero de 2013.

En este sentido debe tenerse en cuenta que, aunque a efectos del artículo 33.2 de la LIRPF se considera, al no existir alteración patrimonial, como fecha de adquisición de la cuota adicional asignada a uno de los comuneros por la división de la cosa común la de la adquisición inicial, dicha consideración operará a los efectos del IRPF a partir del momento de la división, sin que retrotraiga a sus efectos a los de carácter fiscal ya producidos en el IRPF con anterioridad al momento de la división.

En consecuencia, en los supuestos de adjudicación a uno de los comuneros de la totalidad de la vivienda habitual, producida como consecuencia de la disolución de la comunidad a partir de 1 de enero de 2013, no será de aplicación a la cuota adicional adjudicada el régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual, ya que, con independencia de la fecha de adquisición que deba atribuirse a efectos del artículo 33.2 de la Ley del IRPF a la cuota adquirida por la disolución, no se cumpliría el requisito establecido en el último párrafo del apartado 1 de la disposición transitoria decimotercera de la Ley para la aplicación de dicho régimen transitorio, consistente en que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013 en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición de dicha cuota adicional, debido a que dicha deducción habría sido practicada en su caso, por el otro u otros comuneros, sin que proceda su regularización.

C) Por último, se considera necesario hacer referencia a la siguiente mención contenida en la resolución del TEAR:

"En este sentido, dado el régimen económico matrimonial que regía en el matrimonio (la sociedad legal de gananciales) cabe afirmar que cada cónyuge (como miembro de la sociedad) es pleno propietario del 100 por 100 de la vivienda. Las propias características de la sociedad de gananciales permiten identificarla con una comunidad de bienes de tipo germánica, sin cuotas determinadas, a diferencia de la romana, de tal manera que la vivienda pertenece a la propia sociedad y sin que puedan fijarse "cuotas ideales"."

Tal y como indica el TEAR, esta es la teoría aplicable desde el punto de vista civil. Sin embargo, no es menos cierto que, en el ámbito tributario, si los contribuyentes optan por presentar declaraciones separadas, cada uno de ellos se podrá aplicar el porcentaje de la deducción por adquisición de vivienda habitual que le corresponda en función de la proporción de la titularidad de la vivienda que le corresponda, normalmente el 50%. Si presentan la declaración conjunta, la aplicación del 100% de la deducción es el resultado de sumar la proporción que corresponde a cada uno de ellos.

Por lo tanto, desde el punto de vista tributario, y de cara a aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual, y otros beneficios fiscales que correspondan sobre la vivienda habitual, si que se considera que cada cónyuge es propietario de una parte de la vivienda.

Y esto es así incluso aunque uno de los cónyuges, propietario del 50% de la vivienda, figure como único prestatario, lo que implicaría que es éste el que abona las cuotas de amortización y demás gastos del préstamo, con independencia de la forma de obtención de los fondos. No obstante, sólo podría practicar deducción por el 50% de las cantidades pagadas, al corresponderse con su titularidad sobre el inmueble, tal y como establece la DGT en su consulta V0996-2009.

En conclusión, como ya se ha reiterado a lo largo de las presentes alegaciones, en caso de sociedad de gananciales, cada uno de los cónyuges únicamente se habrá aplicado hasta el 31 de diciembre de 2012, la deducción por adquisición de vivienda habitual sobre el 50% del inmueble, lo que supone el incumplimiento del requisito previsto en el último párrafo de la DA 18ª para la aplicación de la deducción sobre el 100% a partir de 2013.

Termina el Director recurrente solicitando la unificación de criterio a fin de declarar que "En caso de división de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene el 100% de la vivienda, no tendrá derecho a aplicarse el 100% de la deducción por adquisición de vivienda habitual, por no haberse aplicado dicho 100% en un ejercicio anterior a 2013. Por tanto, únicamente podrá aplicar la deducción en el mismo porcentaje que hubiera aplicado antes del 1 de enero de 2013".

Cuarto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

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, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si en caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene el 100% de la vivienda, tiene derecho a aplicarse el 100% de la deducción por adquisición de vivienda habitual o si únicamente puede aplicar la deducción en el mismo porcentaje que hubiera aplicado antes del 1 de enero de 2013.

Tercero.

La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, de adopción de diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, suprimió la deducción por inversión en vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013. No obstante, estableció un régimen transitorio por el que podían continuar practicando la deducción por inversión en vivienda en ejercicios futuros todos aquellos contribuyentes que hubieran adquirido antes de 1 de enero de 2013 su vivienda habitual o satisfecho cantidades antes de dicha fecha para la construcción, ampliación, rehabilitación o realización de obras por razones de discapacidad en su vivienda habitual.

Así, en efecto, dicha ley añadió a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) una nueva disposición transitoria decimoctava que quedó redactada en los términos siguientes:

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) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

c) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013 siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

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 68.1.2.^a 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 RCL 2009, 2478) 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. Los contribuyentes que con anterioridad a 1 de enero de 2013 hubieran depositado cantidades en cuentas vivienda destinadas a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, siempre que en dicha fecha no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, podrán sumar a la cuota líquida estatal

y a la cuota líquida autonómica devengadas en el ejercicio 2012 las deducciones practicadas hasta el ejercicio 2011, sin intereses de demora".

Por su parte, la Disposición transitoria duodécima del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), en la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2013, establece:

Disposición transitoria duodécima . Deducción por inversión en vivienda habitual

"1. La deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto se aplicará conforme a lo dispuesto en el capítulo I del Título IV de este Reglamento, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

2. Los contribuyentes que por aplicación de lo establecido en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto ejerciten el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración por este Impuesto".

El artículo 68.1 de la LIRPF, en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, disponía lo siguiente:

Artículo 68.Deducciones

"1. Deducción por inversión en vivienda habitual.

1.º Los contribuyentes podrán deducirse el 7,5 por ciento 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. A estos efectos, la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

La base máxima de esta deducción será de 9.040 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

También podrán aplicar esta deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición que se establezcan reglamentariamente, y siempre que se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, con el límite, conjuntamente con el previsto en el párrafo anterior, de 9.040 euros anuales. En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando esta deducción, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

2.º Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

3.º Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

4.º También podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual los contribuyentes que efectúen obras e instalaciones de adecuación en la misma, incluidos los elementos comunes del edificio y los que sirvan de paso necesario entre la finca y la vía pública, con las siguientes especialidades:

a) Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser certificadas por la Administración competente como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Darán derecho a deducción las obras e instalaciones de adecuación que deban efectuarse en la vivienda habitual del contribuyente, por razón de la discapacidad del propio contribuyente o de su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que conviva con él.

c) La vivienda debe estar ocupada por cualquiera de las personas a que se refiere el párrafo anterior a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

d) La base máxima de esta deducción, independientemente de la fijada en el número 1.º anterior, será de 12.080 euros anuales.

e) El porcentaje de deducción será el 10 por ciento.

f) Se entenderá como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda cuando la anterior resulte inadecuada en razón a la discapacidad.

g) Tratándose de obras de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, así como las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad, podrán aplicar esta deducción además del contribuyente a que se refiere la letra b) anterior, los contribuyentes que sean copropietarios del inmueble en el que se encuentre la vivienda".

Los artículos 54 y 55 del RIRPF en su redacción a 31 de diciembre de 2012, disponían:

Artículo 54. Concepto de vivienda habitual

"1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

2. Para que la vivienda constituya 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, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

3. Cuando sean de aplicación las excepciones previstas en los apartados anteriores, la deducción por adquisición de vivienda se practicará hasta el momento en que se den las circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda o impidan la ocupación de la misma, salvo cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, en cuyo caso podrá seguir practicando deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha situación y la vivienda no sea objeto de utilización.

4. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4.b) y 38 de la Ley del Impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión".

Artículo 55. Adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual

"1. Se asimilan a la adquisición de vivienda:

1º La construcción o ampliación de la misma, en los siguientes términos:

Ampliación de vivienda, cuando se produzca el aumento de su superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año.

Construcción, cuando 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.

2º En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

También podrá practicarse deducción por las cantidades satisfechas, en su caso, para la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir su vivienda habitual, con el límite conjunto de 9.015 euros anuales.

2. Por el contrario, no se considerará adquisición de vivienda:

- a) Los gastos de conservación o reparación, en los términos previstos en el artículo 13 de este Reglamento.
- b) Las mejoras.
- c) La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de ésta. Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con éstas, con el máximo de dos.

3. Si como consecuencia de hallarse en situación de concurso, el promotor no finalizase las obras de construcción antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el apartado 1 de este artículo o no pudiera efectuar la entrega de las viviendas en el mismo plazo, éste quedará ampliado en otros cuatro años.

En estos casos, el plazo de doce meses a que se refiere el artículo 54.2 de este Reglamento comenzará a contarse a partir de la entrega.

Para que la ampliación prevista en este apartado surta efecto, el contribuyente que esté obligado a presentar declaración por el Impuesto, en el período impositivo en que se hubiese incumplido el plazo inicial, deberá acompañar a la misma tanto los justificantes que acrediten sus inversiones en vivienda como cualquier documento justificativo de haberse producido alguna de las referidas situaciones.

En los supuestos a que se refiere este apartado, el contribuyente no estará obligado a efectuar ingreso alguno por razón del incumplimiento del plazo general de cuatro años de finalización de las obras de construcción.

4. Cuando por otras circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente y que supongan paralización de las obras, no puedan éstas finalizarse antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el apartado 1 de este artículo, el contribuyente podrá solicitar de la Administración la ampliación del plazo.

La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal durante los treinta días siguientes al incumplimiento del plazo.

En la solicitud deberán figurar tanto los motivos que han provocado el incumplimiento del plazo como el período de tiempo que se considera necesario para finalizar las obras de construcción, el cual no podrá ser superior a cuatro años.

A efectos de lo señalado en el párrafo anterior, el contribuyente deberá aportar la justificación correspondiente.

A la vista de la documentación aportada, el Delegado o Administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria decidirá tanto sobre la procedencia de la ampliación solicitada como con respecto al plazo de ampliación, el cual no tendrá que ajustarse necesariamente al solicitado por el contribuyente.

Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.

La ampliación que se conceda comenzará a contarse a partir del día inmediato siguiente a aquel en que se produzca el incumplimiento.

5. 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, 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".

De la disposición transitoria decimoctava (DT 18ª) de la LIRPF se infiere que para poder aplicar la deducción por adquisición de vivienda a partir del 1 de enero de 2013 los contribuyentes han de cumplir los requisitos siguientes:

- Haber 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.

- Haber practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013.

El legislador decidió suprimir la deducción por adquisición de vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013 con el objetivo de contribuir a la consolidación de las finanzas públicas, estableciendo un régimen transitorio que respetara los derechos adquiridos por aquellos contribuyentes que habiendo adquirido su vivienda habitual antes de dicha fecha hubieran venido practicando la deducción por tal concepto.

La cuestión controvertida en el supuesto examinado se concreta en determinar si el cónyuge (Doña Z) que completó en 2013, como consecuencia de la sentencia de divorcio, el 100% del dominio del inmueble, previamente adquirido en el año 2006 por la sociedad de gananciales y por el que había venido aplicándose la deducción por adquisición de vivienda en un 50%, puede a partir de aquel momento aplicar la citada deducción por el 100% de la vivienda o sólo por el 50%.

A juicio de este Tribunal Central nada impide que Doña Z pueda, una vez completado en 2013 el 100% del dominio del inmueble, aplicar la deducción por el 100% de la vivienda si se tiene presente el tenor literal de la DT 18ª de la LIRPF.

Así, en efecto, por un lado, en cuanto al requisito de que el contribuyente hubiera adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, resulta claro que se cumple, pues Doña Z adquirió la vivienda habitual en el año 2006, aunque lo hubiera hecho de forma compartida con su entonces marido. En este sentido, el tenor literal de la DT 18ª no exige que el contribuyente haya adquirido la vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 con carácter exclusivo, esto es, que tenga que ser titular antes de dicha fecha del 100% del pleno dominio. Nótese que el concepto de vivienda habitual del contribuyente alude a la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años, de manera que dicha edificación será o no vivienda habitual con independencia del porcentaje de dominio que el contribuyente ostente sobre ella. A tal circunstancia se refirió este Tribunal Central en su resolución de 10 de septiembre de 2015 (RG 6331/2013), dictada en unificación de criterio, de la que se desprende que *"a efectos de los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual, en los supuestos de adquisición de la propiedad en pro indiviso, habiendo el obligado tributario residido ininterrumpidamente en la vivienda desde su adquisición, para el cómputo del plazo de tres años para determinar si el inmueble tiene o no la consideración de vivienda habitual, ha de estarse a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa, sin tener a estos efectos trascendencia la fecha en que se adquirió la cuota restante hasta completar el 100 por 100 del dominio de la cosa común con motivo de la división de la cosa común, la disolución de la sociedad de gananciales, la extinción del régimen económico matrimonial de participación o la disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros"*. No cabe duda, pues, de que para que el inmueble constituya la vivienda habitual lo imprescindible es la permanencia en él durante un plazo, al menos, de tres años, pero, a estos efectos, lo mismo da que la propiedad de la vivienda sea exclusiva o compartida.

Y, por otro lado, tampoco existe duda sobre el cumplimiento del requisito de haber practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, pues es cuestión pacífica que Doña Z ejerció su derecho a la deducción desde su adquisición en 2006. Dado que, como hemos señalado, el requisito primero de la DT 18ª de la LIRPF permite que el contribuyente haya adquirido antes del 1 de enero de 2013 un porcentaje inferior al 100% del dominio de la vivienda, siempre y cuando ésta constituya su vivienda habitual, bastará para cumplir el segundo que Doña Z haya practicado la deducción, en un período impositivo anterior a dicha fecha, en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición del porcentaje del 50% de la vivienda habitual, que es el porcentaje adquirido por ella en 2006.

Además, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la doctrina general de la cosa común, en los supuestos de división de la cosa común no se produce propiamente la transmisión de un bien sino la concreción de la cuota ideal en un bien. El Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que la división de la cosa común no es una transmisión patrimonial, sino simplemente una especificación de un derecho preexistente (entre otras, Sentencias de 27-1-2020 (rec. Casac. 7802/2018) y de 30-1-2020 (rec. Casación n.º 6175/2018)).

La DT 18ª de la LIRPF dispone que, si se dan los requisitos indicados, 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. Puesto que el artículo 68.1 de la LIRPF citado dispone que *"Los contribuyentes podrán deducirse el 7,5 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición (...) de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente"*, nada impediría, a juicio de este Tribunal Central, que Doña Z se dedujera a partir del 1 de enero de 2013 por el 100% de las cantidades satisfechas en concepto de amortización e intereses del préstamo hipotecario formalizado en su día conjuntamente con su entonces marido para la adquisición de la vivienda y asumido por ella en su totalidad al disolverse la sociedad de gananciales y completar el 100% del pleno dominio del inmueble.

La conclusión anterior, referida como es lógico al concreto supuesto examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, es extensible a otros posibles casos de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, cuando una de las partes obtiene el 100% de la misma.

Ahora bien, como dijimos más arriba, el legislador decidió suprimir la deducción por adquisición de vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013 estableciendo un régimen transitorio que respetara los derechos adquiridos por aquellos contribuyentes que habiendo adquirido su vivienda habitual antes de dicha fecha hubieran venido practicando la deducción por tal concepto. Tal respeto a los derechos adquiridos no puede significar, sin embargo, una ampliación de los mismos.

Esa no ampliación de los derechos adquiridos significa, a juicio de este Tribunal, que en los supuestos de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, cuando una de las partes obtiene el 100% de la misma, la aplicación de la deducción por la parte adquirida hasta completar dicho porcentaje estará siempre determinada por las condiciones que rigieron la deducción por dicha parte antes de la extinción del condominio. En definitiva, el comunero que a partir del 1 de enero de 2013 complete el 100% de la propiedad de la vivienda nunca podrá deducirse por la parte que adquiere hasta completar el 100% más de lo que hubiera tenido derecho a deducirse el otro comunero a partir de la extinción del condominio si tal extinción no hubiera tenido lugar.

Quiere ello decir que la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual en relación con la parte que a partir de 1 de enero de 2013 se adquiere hasta completar el 100% del pleno dominio del inmueble estará en todo caso condicionada por el hecho de que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio y no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual. Esto sucederá cuando dicho comunero hubiese solicitado, de forma individual o conjuntamente con el comunero que se hace con el 100%, un préstamo para la adquisición de la vivienda y no se encontrara totalmente amortizado a la fecha de extinción del condominio.

Será preciso, en consecuencia, analizar, en cada caso que pueda plantearse, las circunstancias concurrentes en el mismo, lo cual no obsta a que, a título de ejemplo, puedan extraerse las conclusiones siguientes:

Cuando a la fecha de extinción del condominio al comunero que deja de ser titular de la vivienda habitual se le hubiera agotado la posibilidad de aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual, el comunero que completa el 100% del pleno dominio del inmueble no tendrá derecho alguno a aplicar dicha deducción por la parte que adquiera con ocasión de la extinción del condominio. Esto sucederá cuando el comunero que deja de ser titular de la vivienda habitual hubiera adquirido su parte en la vivienda con financiación propia o cuando lo hubiera hecho por medio de un préstamo -individual o conjunto- que ya estuviese amortizado.

Cuando a la fecha de extinción del condominio al comunero que deja de ser titular de la vivienda habitual no se le hubiera agotado la posibilidad de aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual por haber adquirido su parte en el inmueble con un préstamo concedido en exclusiva a él y no estar totalmente amortizado, no hay obstáculo para que el comunero que completa el 100% del pleno dominio del inmueble subrogándose en el préstamo individual del anterior comunero a partir del 1 de enero de 2013, se practique la deducción por adquisición de vivienda habitual en el año de extinción del condominio y, en su caso, en los sucesivos, por el porcentaje que adquiere con ocasión de dicha extinción, tomando como base de deducción el 100% de las cantidades destinadas a amortización, intereses, etc, correspondientes al préstamo en el que se subroga; y, asimismo, por el porcentaje que ya ostentaba, tomando como base de deducción el 100% de las cantidades destinadas a amortización, intereses, etc, correspondientes al préstamo que le fue concedido a él en exclusiva.

Cuando a la fecha de extinción del condominio al comunero que deja de ser titular de la vivienda habitual no se le hubiera agotado la posibilidad de aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual por haberse adquirido el inmueble con un préstamo concedido conjuntamente a ambos comuneros y no estar totalmente amortizado, no hay obstáculo para que el comunero que completa el 100% del pleno dominio del inmueble a partir del 1 de enero de 2013, se practique la deducción por adquisición de vivienda habitual en el año de extinción del condominio y, en su caso, en los sucesivos, tomando como base de deducción el 100% de las cantidades destinadas a amortización, intereses, etc, correspondientes al préstamo formalizado en su día conjuntamente con el otro comunero y asumido por él en su totalidad al extinguirse el condominio y completar el 100% del pleno dominio del inmueble.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

A efectos de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Decimoctava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene el 100% de la vivienda, tendrá derecho a aplicarse el 100% de la deducción por adquisición de vivienda habitual siempre que se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio.

La deducción a practicar por la parte adquirida hasta completar el 100% del pleno dominio del inmueble tendrá como límite el importe que habría tenido derecho a deducirse desde la fecha de extinción del condominio el comunero que deja de ser titular del inmueble, si dicha extinción no hubiera tenido lugar. Ello significa que la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual en relación con la parte que se adquiere hasta completar el 100% del pleno dominio del inmueble estará en todo caso condicionada por el hecho de que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio y que no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual. Esto sucederá cuando dicho comunero hubiese solicitado, de forma individual o conjuntamente con el comunero que se hace con el 100%, un préstamo para la adquisición de la vivienda y no se encontrara totalmente amortizado a la fecha de extinción del condominio.

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