

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4160/2019, DE 25 DE OCTUBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Deducción por alquiler de vivienda habitual. Aplicación de la deducción en caso de contrato de arrendamiento por temporada suscrito en 2014 seguido de un contrato de arrendamiento por cinco años suscrito en 2015.

El supuesto planteado en esta resolución no deja de ser curioso, pues el contribuyente suscribió un contrato de arrendamiento por temporada cuya duración era de un año (desde el 1 de julio de 2014 hasta el 30 de junio de 2015) y, seguidamente, el 1 de julio de 2015 firma un contrato de arrendamiento de vivienda por cinco años referido a la misma vivienda.

La entidad gestora niega la aplicación de la deducción por alquiler de vivienda habitual, al entender que no se cumplen los requisitos y premisas para la aplicación del régimen transitorio previsto en la disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF, puesto que el contrato suscrito con anterioridad al 1 de enero de 2015 no es un contrato de arrendamiento de vivienda habitual sino de arrendamiento de temporada.

Sin embargo, el TEAC, acudiendo a una interpretación amplia o flexible de la norma, estima la reclamación interpuesta por el contribuyente y considera aplicable la deducción. Acude para ello a la jurisprudencia del TS en el ámbito civil y a otros pronunciamientos de tribunales menores para recordar que el requisito de la temporalidad no lo da el plazo de ocupación, simplemente, o la calificación del contrato, sino que está relacionado con la finalidad a que va encaminado el arrendamiento. Por ello, en el presente caso, aunque el contrato suscrito en 2014 fuese un contrato de arrendamiento por temporada, se tiene en cuenta que se firmó por un período de un año, que se pacta el pago de una renta mensual, en lugar de un solo pago como suele acontecer en los arrendamientos por temporadas, y que, a su finalización, se suscribió otro contrato, esta vez sí de arrendamiento de vivienda, en las mismas condiciones y por un período de cinco años. Estas circunstancias llevan al TEAC a concluir que los contratos sucesivos tienen por objeto el arrendamiento de vivienda habitual y permanente del contribuyente por un período de 6 años, por lo que procede la aplicación de la deducción.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- Visto el expediente administrativo, resulta que frente a la inicial propuesta de liquidación de la Gestora, por el interesado se aportó «CONTRATO DE ARRENDAMIENTO POR TEMPORADA» suscrito el 1 de julio de 2014, en el que se dice que el contribuyente *«tiene su domicilio a efectos de citaciones y notificaciones en la vivienda objeto de este contrato»*, y que *«desea arrendar la vivienda referida por motivos laborales para usarla durante la temporada que empieza el día uno de julio de dos mil catorce y termina el treinta de junio de dos mil quince»*, quedando sujeto el contrato a lo prevenido por el art. 4.3 de la LAU, y, en su defecto, por lo dispuesto por el Título III y las normas del Código Civil.

Frente a la liquidación provisional, aportó el contribuyente nuevo «CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA» celebrado con la misma arrendadora, teniendo por objeto la misma vivienda, y en el que se dice que el arrendamiento *«se otorga por un período de cinco años, por lo que comprendería desde la fecha de hoy, uno de julio de dos mil quince, hasta el día treinta de junio de dos mil veinte»*, permaneciendo constantes el resto de estipulaciones del nuevo contrato respecto del anterior.

La norma tributaria asocia la referida deducción a las *«cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual»*, de ahí que la Gestora acuda a la Ley 29/1994, de Arrendamientos Urbanos, donde se define en su artículo 2.1 que:

«Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario».

Y, por el contrario, delimita la misma norma en su artículo 3, bajo el epígrafe *«Arrendamiento para uso distinto del de vivienda»*, que:

1. «Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior.

2. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualquiera que sean las personas que los celebren».

Cierto es que la norma fiscal no define el concepto de *«arrendamiento de vivienda habitual»*, si bien el derogado artículo 54 del Reglamento del IRPF (de aplicación, en lo que hace a la deducción por adquisición de vivienda habitual, a aquellos supuestos recogidos por la Disposición Transitoria decimonovena de la Ley del Impuesto), alude a la nota de permanencia del domicilio que constituye la vivienda habitual, al exigir en la misma la residencia continuada durante un plazo de tres años, salvo causa justificada.

Además, como señala la jurisprudencia (Sentencias de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1999 y de 19 de febrero de 1982), lo decisivo para calificar el contrato como contrato de temporada, no es el período al que el mismo se extiende, sino la finalidad a la que se destine la vivienda que se arrienda, argumentando que:

«La nota esencial que caracteriza los arrendamientos de temporada... es la de haberse convenido el uso y disfrute, mediante el pago de la renta correspondiente, de una vivienda o local de negocio durante un plazo concertado en atención, no a la necesidad permanente que el arrendatario tenga de ocupar aquélla para que le sirva de habitual residencia familiar... sino para desarrollar de una manera accidental y en épocas determinadas, estas actividades negociales o para habitar transitoriamente y por razones diversas, debiendo entenderse este requisito de temporalidad de un modo amplio y flexible...; el requisito de la temporalidad de la ocupación guarda relación, no con el plazo de duración simplemente cronológico, sino con la finalidad a que va encaminado el arrendamiento determinante de su ocupación».

Véase el pronunciamiento de 20 de noviembre de 2015 de la Audiencia Provincial de Cáceres, donde tras citar aquel artículo 3.2 de la Ley 29/1994, de Arrendamientos Urbanos, advierte, que:

«... la temporada no se concibe como un lapso temporal determinado por las partes, sino que se contempla como temporadas preconstituidas que, habitualmente, se corresponden con períodos vacacionales, como expresamente indica el precepto refiriéndose a la temporada de «verano».

Y éste no es el caso que se somete a la consideración de este Tribunal, donde la duración del contrato no es una «temporada» sino un año natural (del 15 de septiembre de 2.013 al 15 de septiembre de 2.014) y se pacta una renta mensual, no conjunta en función de la temporada de que se trate.

Por consiguiente, es correcta la naturaleza jurídica que el Juzgado de instancia, en la Sentencia recurrida, ha atribuido al negocio jurídico controvertido, habilitan –como arrendamiento de vivienda (no de uso distinto del de vivienda)–...».

Así también lo establece la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 380/2004, de 1 de junio de 2004, en la que se establece:

"La calificación de arrendamiento de temporada no deriva del plazo concertado sino de la finalidad de la ocupación, ajena a la ocupación como residencia habitual del arrendatario, siendo ocasional y esporádica. Cuando se arrienda una vivienda para domicilio habitual, la ley no concede total libertad para determinar el plazo al arrendador, sino que está vinculado, como norma imperativa, a la prórroga forzosa que el art. 9 LAU 1994 concede como beneficio al arrendatario, no susceptible de modificar mediante pacto. El mero hecho de concertar un arrendamiento durante una temporada, no lo configura como arrendamiento de temporada porque si la finalidad de la ocupación es establecer allí la vivienda del arrendatario, no un domicilio transitorio por razones circunstanciales, el plazo del arrendamiento está sometido a prórroga. La causa de la temporalidad tiene que constar en el contrato; debe ser real y verdadera la razón por la que se ocupa la vivienda circunstancialmente, como residencia transito-

ria. No basta concertar el contrato por un plazo breve coincidente con una temporada del año para calificarlo conforme al art. 3.2 LAU, que expresamente recoge el concepto de –arrendamiento para uso distinto del de vivienda–."

En el presente caso cierto es que el contrato suscrito por el sujeto pasivo en fecha 1 de julio de 2014 dice ser de «*arrendamiento por temporada*», pero no puede obviarse que se firma por un período de un año completo, fijándose una renta a abonar mensualmente, y que, además, a aquel contrato le siguió inmediatamente la suscripción de otro, en idénticas condiciones (salvo en la definición que le dieron las partes), suscrito esta vez por período de cinco años.

Así, cualquier duda acerca de la finalidad de aquel primer contrato de arrendamiento, quedó disipada por los hechos inmediatos posteriores, pues vistos los antecedentes, nos encontramos con un período mínimo de ocupación de aquella vivienda de no menos de seis años, permanencia prolongada ésta que lleva a este Tribunal a estimar la reclamación interpuesta por el contribuyente al entender que aquellos contratos sucesivos, por período total de seis años, tenían por objeto el arrendamiento de la vivienda habitual y permanente del contribuyente (aporta este Informe de vida laboral, para acreditar su empleo profesional en aquellas fechas en empresas radicadas en...), sin que, por otra parte, pueda estarse a la argumentación de la Gestora en vía de reposición, acerca de la formalización de aquel segundo contrato en «*fecha posterior al 01/01/2015*», no ya solo porque este Tribunal advierta no estar en presencia de un arrendamiento de temporada, sino porque la propia Administración viene admitiendo la aplicación de la deducción regulada en aquella Disposición Transitoria decimoquinta de la Ley 58/2003, del IRPF, en caso de renovaciones o prórrogas del inicial contrato (resolución V2966-16, de 27 de junio, de la Dirección General de Tributos), o incluso posteriores contratos con distinto arrendador cuando se trata de la misma vivienda (resolución V0638-19, de 26 de marzo, de la Dirección General de Tributos).