

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5663/2017 de 08/03/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IRPF. Base imponible. Rendimientos netos de capital inmobiliario. Inaplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda a los arrendamientos de temporada.

La reducción prevista en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, es aplicable únicamente a los arrendamientos que la Ley de Arrendamientos Urbanos califica como de vivienda en su artículo 2 y no a los arrendamientos por temporada de su artículo 3.2. El TEAC fija este criterio al estimar el recurso extraordinario de alzada promovido por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Fundamentos de derecho

[...]

SEGUNDO.- La cuestión controvertida se centra en determinar si la reducción prevista en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, es aplicable únicamente cuando se trata del arrendamiento de un bien inmueble destinado a residencia o morada permanente o si, por el contrario, se aplica también a los arrendamientos de temporada.

TERCERO:

[...]

El debate se suscita sobre lo que debe entenderse, a efectos de la reducción controvertida, por arrendamiento de inmueble destinado a vivienda. Se trata, en último término, de determinar si por arrendamiento de inmueble destinado a vivienda debe entenderse siempre y en todo caso el concerniente a una edificación destinada a satisfacer la necesidad permanente de residencia de quien la va a ocupar, como sostiene el Director recurrente, o si podría calificarse también como tal el relativo a una edificación destinada a satisfacer tan sólo una necesidad temporal de residencia, como parece desprenderse de la resolución del TEAR.

[...]

Ciertamente, la LIRPF no define lo que debe entenderse por “arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda” o, simplemente, arrendamiento de vivienda. Tampoco, a tal efecto, remite a ninguna otra norma, como pueda ser la Ley de Arrendamientos Urbanos, como bien señala el TEAR en su resolución.

[...]

La LAU en su artículo 2.1 establece 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”*.

Por su parte, el artículo 3 de dicha norma señala que:

Artículo 3. Arrendamiento para uso distinto del de vivienda

- “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.”***

En el Preámbulo de la LAU se indica:

“La Ley abandona la distinción tradicional entre arrendamientos de vivienda y arrendamientos de locales de negocio y asimilados para diferenciar entre arrendamientos de vivienda, que son aquellos dedicados a satisfacer la necesidad de vivienda permanente del arrendatario, su cónyuge o sus hijos dependientes, y arrendamientos para usos distintos al de vivienda, categoría ésta que engloba los arrendamientos de segunda residencia, los de temporada, los tradicionales de local de negocio y los asimilados a éstos.

Este nuevo categorismo se asienta en la idea de conceder medidas de protección al arrendatario sólo allí donde la finalidad del arrendamiento sea la satisfacción de la necesidad de vivienda del individuo y de su familia, pero no en otros supuestos en los que se satisfagan necesidades económicas, recreativas o administrativas.

Para ello, en la regulación de los arrendamientos para uso distinto al de vivienda, la ley opta por dejar al libre pacto de las partes todos los elementos del contrato, configurándose una regulación supletoria del libre pacto que también permite un amplio recurso al régimen del Código Civil”.

De los preceptos expuestos de la LAU y de su preámbulo se colige que en comparación con los arrendamientos destinados a vivienda, los celebrados por temporada se destinan a satisfacer una necesidad temporal de vivienda, no permanente, siendo la temporalidad el verdadero criterio diferenciador de ambos tipos de arrendamiento. Así, aunque ambos arrendamientos se destinen a satisfacer una necesidad de vivienda –necesidad de una edificación habitable–, la diferencia sustancial entre ambos radica en que la causa que los motiva es distinta; en unos será satisfacer una necesidad permanente y, en otros, una necesidad temporal. El criterio relevante para distinguir unos de otros no será, por tanto, el tiempo por el que se pacte el contrato sino la finalidad a la que se destine la edificación habitable –la vivienda–, para uso permanente de vivienda o para uso temporal. Así lo ha señalado, en efecto, la jurisprudencia, indicando reiteradamente que el requisito de la temporalidad o de la permanencia de la ocupación guarda relación no con el plazo de duración simplemente cronológico por el que se pacta la duración del contrato sino con la finalidad a que va encaminado dicho contrato.

A juicio de este Tribunal Central debe aceptarse, en consecuencia, la tesis del Director recurrente, que viene a identificar, a efectos de la controvertida reducción, el arrendamiento de inmueble destinado a vivienda con el de una edificación habitable destinada a residencia permanente del inquilino sobre la base de lo dispuesto en el artículo 2.1 de la LAU.

No se opone a la conclusión señalada el argumento del TEAR de que la LIRPF no condiciona la aplicación de la reducción a que la vivienda arrendada sea habitual o permanente. El TEAR parece sugerir que cuando la normativa del IRPF ha querido referirse a la vivienda habitual del contribuyente a la hora de establecer exenciones, deducciones o incentivos fiscales lo ha hecho expresamente, por lo que si el legislador hubiera querido que la reducción del artículo 23.2 se aplicara sólo en los

supuestos de arrendamiento de la vivienda habitual así lo habría dispuesto, utilizando la expresión “En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a **vivienda habitual.....**” en lugar de la que efectivamente ha empleado: “En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a **vivienda**”.

[...]

A nuestro juicio este enfoque no es el correcto, porque la discusión aquí planteada no concierne al concepto de “vivienda” sino al de “arrendamiento con destino a vivienda” o simplemente “arrendamiento de vivienda”. No se trata, por tanto, de interpretar el término “vivienda” sino el de “arrendamiento de vivienda”. Y como se ha señalado más arriba, a falta de este último concepto en el conjunto principal de fuentes del ordenamiento tributario se ha de acudir a las supletorias, constituidas en este caso por la LAU.

Por otra parte, el concepto de “vivienda habitual” contenido en la normativa del IRPF surge en relación con un incentivo fiscal concreto que es el de la deducción por adquisición de vivienda.

Así, en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, según redacción vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente recurso, precepto concerniente a la deducción por inversión en vivienda habitual, se indica que “*Los contribuyentes podrán deducirse el 7,5 por ciento de las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la **vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente (....)***”. Por su parte, el artículo 54 del RIRPF, señalaba en aquel entonces que:

*“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**”.*

Si el artículo 23.2 de la LIRPF hubiese utilizado la expresión “vivienda habitual” en el sentido que la normativa del IRPF da a ese concepto, la reducción del rendimiento neto para el arrendador estaría condicionada a que el arrendatario residiera al menos tres años en la vivienda, lo cual supondría aplicar la reducción provisionalmente durante ese tiempo. Si antes de dicho plazo el arrendatario dejase de residir en la vivienda el arrendador tendría que regularizar su situación tributaria presentando las oportunas autoliquidaciones complementarias por los ejercicios en los que se aplicó provisionalmente una reducción que ha devenido improcedente. Pues bien, se antoja difícil pensar que estuviera en los planes del legislador la aplicación de un beneficio fiscal por un obligado tributario (el arrendador) cuya efectividad en un determinado ejercicio dependiera del proceder en los sucesivos de otro obligado tributario distinto (el arrendatario). De ahí que, a juicio de este Tribunal Central, el concepto de vivienda al que se refiere el artículo 23.2 de la LIRPF cuando regula la reducción por “arrendamiento con destino a vivienda” no se identifica estrictamente y en todo caso con el de “vivienda habitual” previsto en la propia LIRPF.

CUARTO.- [...] Este Tribunal Central comparte la opinión del Director recurrente de que la finalidad última de la reducción, la minoración del precio de los alquileres, es determinante para concluir que el legislador estaba pensando en un arrendamiento de vivienda que cumpla la función de ser la residencia permanente del destinatario, no una residencia temporal o vacacional. Se pretende con la medida impulsar el mercado del alquiler en nuestro país reduciendo el número de viviendas vacías o desocupadas para, de este modo, favorecer el acceso a una necesidad humana básica, como es la vivienda, a un sector de la población que no cuenta con los recursos suficientes para acceder a una vivienda en propiedad y que, además, se encuentra con importantes dificultades para el acceso a una vivienda en régimen de alquiler por los altos precios que se piden en el mercado, por lo que la medida perdería parte de su sentido si se admitiese su aplicación cuando se trata de un arrendamiento de temporada o vacacional.