

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069757

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 8 de marzo de 2018

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 5663/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones. Arrendamientos de vivienda de temporada. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida se centra en determinar si la reducción prevista en el art. 23.2 de la Ley 35/2006 (Ley 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. 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 Ley 35/2006 (Ley IRPF) 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 29/1994 (Ley de Arrendamientos Urbanos). Ahora bien, conforme a lo dispuesto en el art. 7 de la Ley 58/2003 (LGT), las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común tienen carácter supletorio respecto a las fuentes del ordenamiento tributario, por lo que no existiendo en el ámbito tributario un concepto jurídico de «arrendamiento de inmueble con destino a vivienda» o simplemente de «arrendamiento de vivienda» habrá que acudir supletoriamente a la Ley 29/1994 (Ley de Arrendamientos Urbanos) que constituye el marco normativo que define la naturaleza jurídica de dicha institución.

A juicio del Tribunal Central debe aceptarse 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 art. 2.1 de la Ley 29/1994 (Ley de Arrendamientos Urbanos). Dicho esto, el Tribunal central fija como criterio que la reducción prevista en el art. 23.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), es aplicable únicamente a los arrendamientos que la Ley 29/1994 (Ley de Arrendamientos Urbanos) califica como de vivienda en su art. 2 y no a los arrendamientos por temporada de su art. 3.2. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 23 y 68.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 16.

Ley 29/1994 (Ley de Arrendamientos Urbanos), arts. 2 y 3.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7 y 12.

Código Civil, art. 3.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 21.

En la Villa de Madrid, 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 (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 26 de enero de 2017, recaída en la reclamación nº 29/04764/2015 y acumulada 29/01930/2016 concerniente a liquidación y sanción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 31 de julio de 2015 se notificó al obligado tributario propuesta de liquidación provisional concerniente al IRPF del ejercicio 2012 en la que se le comunicaba el inicio de un procedimiento de comprobación limitada cuyo alcance incluía, entre otras cuestiones, la *“comprobación de los gastos deducibles de los rendimientos íntegros de capital inmobiliario declarados, y de la reducción sobre los rendimientos netos de capital inmobiliario, a efectos de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos por los artículos 23 de la Ley del Impuesto y artículos 13 y 14 del Reglamento que la desarrolla”*.

Presentado escrito de alegaciones frente a la propuesta de liquidación, la Administración tributaria notificó la liquidación provisional el 23 de septiembre de 2015 junto con la comunicación de inicio de expediente sancionador. El 5 de noviembre de 2015 se notificó el acuerdo de imposición de sanción.

2.- Disconforme con ambos acuerdos, de liquidación y de imposición de sanción, el obligado tributario interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante), que fueron acumuladas por éste y resueltas el 26 de enero de 2017.

En lo que concierne al presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, el TEAR estimó parcialmente la reclamación interpuesta frente a la liquidación, manifestando lo siguiente:

### CUARTO.-

El artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que **“1º. en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior se reducirá en un 60 por ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.**

**2º. Dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años y unos rendimientos netos del trabajo de actividades económicas en el periodo impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples”**.

En este sentido conviene puntualizar que **la citada reducción se incorporó al régimen legal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** por la Ley 46/2002, de 28 de diciembre, cuya Exposición de Motivos justificó la introducción de dicho incentivo fiscal en **el propósito de “incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres”** (párrafo 9º del expositivo III de la citada Ley). **Luego cualquier interpretación que se haga al respecto debe ser leal con dicho propósito y con la realidad social que subyace en el mismo.**

**La cuestión que suscita la presente reclamación económico-administrativa estriba en determinar el concepto de “arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda”**. A efectos de interpretación de las normas tributarias el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que *“Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”* El apartado 1 artículo 3 del Código civil al que se remite el precepto citado dice que *“las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendido fundamental al espíritu y finalidad de aquéllas”*.

**La postura de la Administración interpreta tal expresión en el sentido dado por la Ley de Arrendamientos Urbanos, esto es, como arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario**, considerando, por el contrario, arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquél que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial un uso distinto de vivienda, entre ellos, el arrendamiento de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra. **No negamos que al efecto de aplicar la LAU, los arrendamientos**

**celebrados por el interesado tengan por objeto inmuebles no destinados a vivienda, pero ello no le inhabilita para que pueda aplicar la reducción objeto de controversia, porque ni la Ley del IRPF se remite a la LAU, ni condiciona dicha aplicación a que la vivienda sea habitual o permanente**, circunstancia que, de haber mediado, habría dado lugar a que confirmemos el acto. Por otro lado, la propia Dirección General de Tributos considera que, a los efectos de la exención en el IVA -cuya Ley reguladora emplea la misma expresión que la empleada en la Ley del IRPF al referirse a edificios o partes de los mismos «destinados a viviendas» (artículo 20.Uno.23º Ley 37/1992), aunque, eso sí, con el carácter de «exclusivamente»-, resulta indiferente que la cesión en arrendamiento se ciña tan sólo a una o dos semanas (DGT C0549-01 de 15 de marzo de 2001 o C1115-00 de 12 de mayo de 2000), independientemente de sus consecuencias a los efectos de la LAU. **En definitiva, pues, considerando que la Ley del IRPF, con el fin de determinar el concepto que nos ocupa, no exige la permanencia de la vivienda a que alude la LAU, ni realiza una remisión a esta Ley, unido a la finalidad perseguida por dicha reducción y a una interpretación armónica con la Ley del IVA, una vez descartado que estemos en presencia de una explotación hotelera o similar, no encontramos ninguna razón para emplear un criterio restrictivo en la interpretación de inmuebles destinados a vivienda, considerando que esta expresión comprende todo arrendamiento destinado a vivienda, sea o no permanente, y esté o no sujeto al régimen de la LAU relativo a los arrendamientos para uso de vivienda, motivo por el que no consideramos ajustada a Derecho esta liquidación, y, en consecuencia, procede la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23.2 LIRPF.**

#### Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, que alega lo siguiente:

1.- La resolución del TEAR hace referencia, entre otras cuestiones, al arrendamiento de temporada, reconociendo el derecho del arrendador a aplicarse la reducción del artículo 23.2 LIRPF en estos casos.

La finalidad de esta norma, según declara la exposición de motivos de la Ley 46/2002, era introducir un incentivo adicional para incrementar la oferta de viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres. En opinión de este Centro Directivo el objetivo último de la medida, minorar el precio de los alquileres, es determinante para concluir que el legislador estaba pensando en un arrendamiento de vivienda que cumple la función de ser la residencia permanente del destinatario, no una residencia temporal o vacacional. Así, entendemos que la medida se adopta, fundamentalmente, con la finalidad de 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. En atención a ello, entendemos que la medida perdería parte de su sentido si se admitiese su aplicación cuando se trata de un arrendamiento de temporada o vacacional, pues en este tipo de arrendamiento influyen condicionantes distintos a los que intervienen cuando el arrendamiento es el de una residencia permanente, y supondría conceder un beneficio fiscal a un concreto sector económico, el alquiler de temporada en este caso.

2.- En el mismo sentido que el expuesto se ha manifestado el TEAC en su reciente resolución 5138/2013, de 8 de septiembre de 2016, dictada en unificación de criterio, sobre la aplicación de la reducción objeto de controversia a los arrendamientos cuyo arrendatario sea una persona jurídica pero se trate de viviendas destinadas a una persona física. En su fundamento de derecho quinto el TEAC reconoce como requisito para aplicar la reducción del artículo 23.2 LIRPF que el arrendamiento de vivienda al que se quiera aplicar la misma debe estar destinado a ser utilizado como residencia o morada permanente de una persona física, definición en la que no entraría el arrendamiento de temporada o vacacional.

3. El mismo criterio es mantenido por la Dirección General de Tributos en varias consultas sobre esta cuestión, como las consultas vinculantes V339-13, V3709-16 y V3660-16, así como las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 15 de febrero de 2016 (358/2016), y del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, de 20 de octubre de 2010 (921/2010).

El Director recurrente termina solicitando la unificación de criterio en el sentido de declarar que la reducción prevista en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, únicamente es aplicable cuando se

trata del arrendamiento de un bien inmueble destinado a residencia o morada permanente, quedando excluidos de ella, por tanto, los arrendamientos de temporada.

#### **Tercero:**

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) formuló, en síntesis, las alegaciones siguientes:

1.- Extemporaneidad del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, toda vez que la resolución del TEAR se notificó al Departamento de Gestión Tributaria el día 30/03/2017 y se presenta el recurso extraordinario, según él, el día 02/08/2017.

2.- En el artículo 23.2 de la LIRPF, según redacción dada por el artículo 69 de la Ley 39/2010, no se exige que el arrendatario destine el inmueble a su vivienda habitual o permanente.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia y legitimación 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).

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado alega la extemporaneidad del presente recurso extraordinario para la unificación de criterio.

Dispone el apartado 2 del artículo 242 de la LGT:

*“2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.*

*Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.*

*El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso”.*

Consta en el expediente, y así lo reconoce el obligado tributario que ostentó ante el TEAR la condición de interesado, que la resolución del Tribunal Regional fue notificada al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el día 30 de marzo de 2017, por lo que el plazo para la interposición del presente recurso extraordinario finalizaba el 30 de junio de 2017.

Siendo así que el recurso consta que se ha interpuesto el 30 de junio de 2017, y no el 2 de agosto, tal como se deduce de los documentos obrantes al expediente, debe rechazarse la pretendida extemporaneidad.

Así, obra en el expediente en el escrito de interposición del recurso sello de entrada en este TEAC con fecha 30 de junio de 2017.

Posteriormente, y para dar cumplimiento al trámite de audiencia a quien ostentó la condición de interesado ante el TEAR, fue remitido por el TEAC al TEAR de Andalucía, constando que en fecha 2 de agosto de 2017 tiene entrada el expediente remitido a la Sala de Málaga del TEAR de Andalucía, fecha ésta que no es la de la interposición del recurso.

#### **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 artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, LIRPF, disponía, en su redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente expediente, lo siguiente:

**“2.1.º En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.**

**2.º Dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 30 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples.**

*El arrendatario deberá comunicar anualmente al arrendador, en la forma que reglamentariamente se determine, el cumplimiento de estos requisitos.*

*Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en este número 2.º”*

Por su parte, el artículo 16 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), disponía en su redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso:

#### *Artículo 16. Reducción por arrendamiento de vivienda*

*“1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el número 2º del artículo 23.2 de la Ley del Impuesto, el arrendatario deberá presentar al arrendador con anterioridad a 31 de marzo del ejercicio siguiente a aquel en el que deba surtir efectos, una comunicación con el siguiente contenido:*

- a) Nombre, apellidos, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del arrendatario.*
- b) Referencia catastral, o en defecto de la misma, dirección completa, del inmueble arrendado objeto de la presente comunicación que constituyó su vivienda en el período impositivo anterior.*
- c) Manifestación de tener una edad comprendida entre los 18 y 35 años durante todo el período impositivo anterior o durante parte del mismo, indicando en este último caso el número de días en que cumplió tal requisito.*
- d) Manifestación de haber obtenido durante el período impositivo anterior unos rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas superiores al indicador público de renta de efectos múltiples.*
- e) Fecha y firma del arrendatario.*
- f) Identificación de la persona o entidad destinataria de dicha comunicación.*

*En todo caso, el arrendador quedará obligado a conservar la citada comunicación debidamente firmada.*

*2. No resultará de aplicación el incremento de la reducción prevista en el número 2º del artículo 23.2 de la Ley del Impuesto en el supuesto de que el rendimiento neto derivado del inmueble o derecho fuese negativo”.*

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.

El Director recurrente apoya su pretensión en tres Consultas de la Dirección General de Tributos: V339-13, V3709-16 y V3660-16. La primera de ellas nada tiene que ver con la cuestión aquí analizada, toda vez que se refiere



a la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. De las dos restantes se infiere que la Dirección General de Tributos (DGT), para dictaminar sobre la aplicación o no de la reducción del artículo 23.2 de la Ley 35/2006 a los casos que se le plantean, acude a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU) a fin de determinar qué se entiende por arrendamiento de inmueble destinado a vivienda. Y a la vista de los artículos 2 y 3 de la LAU concluye que si el destino del arrendamiento es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario resultará de aplicación la reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF mientras que si el arrendamiento se efectuase por temporadas, curso lectivo, verano o cualquier otra, esta reducción no resultaría aplicable.

El TEAR, por su parte, considera que la LIRPF ni se remite a la LAU a efectos de lo que debe entenderse por arrendamiento de inmueble destinado a vivienda ni condiciona la aplicación de la reducción a que la vivienda sea habitual o permanente.

Según dispone el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, es decir, *“según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”*. En su apartado 2 el artículo 12 de la LGT añade que *“en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”*.

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.

Ahora bien, conforme a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 58/2003, General Tributaria, las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común tienen carácter supletorio respecto a las fuentes del ordenamiento tributario, por lo que no existiendo en el ámbito tributario un concepto jurídico de “arrendamiento de inmueble con destino a vivienda” o simplemente de “arrendamiento de vivienda” habrá que acudir supletoriamente a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU) que constituye el marco normativo que define la naturaleza jurídica de dicha institución.

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** .....”.

Con tal enfoque, se estaría dando a entender que existiendo un concepto en la normativa del IRPF como es el de “vivienda habitual” ampliamente utilizado y asociado a la idea de morada o residencia de una persona con carácter habitual o permanente, no cabría aceptar que el concepto de “vivienda” empleado en esa misma normativa al regular la reducción controvertida viniera a significar lo mismo. De ello habría que inferir que el término “vivienda” empleado por la LIRPF al regular la reducción del artículo 23.2 es necesariamente más amplio que el de “vivienda habitual” y englobaría también aquellas edificaciones habitables que no constituyen la residencia habitual o permanente del inquilino, con lo que por arrendamiento destinado a vivienda, a efectos de la susodicha reducción, habría que entender no sólo lo que la LAU conceptúa como arrendamiento de vivienda en su artículo 2.1 sino también los llamados arrendamientos de temporada de su artículo 3.2.

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 período 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 impropcedente. 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:

La conclusión señalada en el fundamento de derecho anterior es resultado de una interpretación sistemática del precepto controvertido. Pero también desde una perspectiva teleológica o finalista de la norma se llega a la misma conclusión.

Así, la reducción por arrendamiento de vivienda fue introducida en nuestro ordenamiento por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, que modificó el artículo 21 de la Ley 40/1998, del IRPF disponiendo que “En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior se reducirá en un 50 por 100”.

La Exposición de Motivos de la Ley 46/2002 señala la finalidad de esta medida al disponer que “*En los rendimientos del capital inmobiliario derivados de viviendas en alquiler se mejora y simplifica el cálculo del rendimiento neto, introduciéndose un incentivo adicional para incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres*”.

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.

#### Quinto.

En el mismo sentido que el expuesto se han pronunciado las sentencias del TSJ de Andalucía de 15 de febrero de 2016 (Rec. nº 1253/2010) y del TSJ de Baleares de 20 de octubre de 2010 (Rec. nº 498/2007). Así, la sentencia del TSJ de Baleares de 20 de octubre de 2010, disponía:

#### SEGUNDO. INTERPRETACIÓN DE LOS TÉRMINOS “BIEN INMUEBLE DESTINADO A VIVIENDA” A EFECTOS DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ART. 21.2º DEL TRLIRPF .

*En discrepancia con la parte recurrente, el debate no debe centrarse en la interpretación del concepto “vivienda” sobre el que puede coincidir con la demandante, sino sobre el concepto “arrendamiento de vivienda” - o “arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda”, en palabras del precepto-.*

***El concepto de “arrendamiento de vivienda” utilizado en una Ley, adquiere la condición de término de contenido jurídico para designar una determinada categoría de arrendamiento, por lo que no cabe acudir al significado de interpretación común o habitual, sino al sentido técnico-jurídico de la institución.***

*Así lo establece el párrafo 1º del art. 12 de la LGT/2003, en cuanto precisa que “En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”. En el caso que nos ocupa, se entiende procedente que la interpretación del término*



"arrendamiento de vivienda" empleado en la norma tributaria, se ha de entender "conforme a su sentido jurídico y técnico" por cuanto se trata de una figura jurídica y por ello debe descartarse la procedencia del posible significado "usual", si este es distinto del jurídico/técnico.

**La delimitación del concepto jurídico "arrendamiento de vivienda" está perfectamente precisado en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos**, que es el marco normativo que define el concepto y naturaleza jurídica de dicha institución. Esta Ley, en sus arts. 2 y 3 establece una distinción entre lo que se considera "arrendamiento de vivienda" -que es el que estaría afectado por la aplicación de la reducción- del concepto "arrendamiento para uso distinto del de vivienda" -que sería el no comprendido por la reducción. Al respecto, dicha Ley establece:

"Artículo 2 . Arrendamiento de vivienda.

1. 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.

Artículo3. 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, ...."

Por lo anterior, **no cabe duda de que el concepto jurídico "arrendamiento de vivienda", en su sentido técnico/jurídico no comprende el arrendamiento de fincas urbanas -viviendas en sentido usual de la palabra- cuyo uso se haya concertado por temporada.**

La sentencia del TSJ de Andalucía de 15 de febrero de 2016 se pronuncia en términos similares:

SEGUNDO

**La cuestión litigiosa se circunscribe a determinar cuál sea el sentido técnico-jurídico del concepto "arrendamiento de vivienda" -o "arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda", en palabras del citado precepto-, que es el que debe primar frente a su sentido usual, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 1º del art. 12 de la LGT/2003, en cuanto precisa que "En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".**

**La delimitación del concepto jurídico "arrendamiento de vivienda" está perfectamente precisado en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos**, que es el marco normativo que define el concepto y naturaleza jurídica de dicha institución. Esta Ley, en sus arts. 2 y 3 establece una distinción entre lo que se considera "arrendamiento de vivienda" -que es el que estaría afectado por la aplicación de la reducción- y lo que denomina "arrendamiento para uso distinto del de vivienda" - que sería el no comprendido por la reducción. Al respecto, dicha Ley 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" y " 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. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada , sea ésta de verano o cualquier otra, ...."

**En conclusión, entiende la Sala, que el concepto "arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda" que utiliza la Ley del IRPF, en su sentido técnico/jurídico no comprende el arrendamiento de fincas urbanas -viviendas en sentido usual de la palabra- cuyo uso se haya concertado por temporada.**

Por lo expuesto,

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

**ACUERDA:**

**ESTIMARLO**, fijando como criterio que 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.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Economía y Hacienda.