

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085036

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de octubre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 4160/2019

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Alquiler de vivienda. Arrendamiento calificado de «temporada» anterior a 2015, seguido inmediatamente de contrato por cinco años firmado en 2015. En este caso, se sostiene la improcedencia de aquella deducción, inicialmente, por estar en presencia de un contrato de arrendamiento de temporada que, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 3 de la Ley 29/1994 (LAU) «se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda», y, una vez rectificado aquel inicial contrato de arrendamiento de temporada y suscrito un nuevo contrato, considera en vía de reposición que no resulta de aplicación el citado régimen transitorio por cuanto ese nuevo contrato está firmado en 01/07/2015, por tanto, de fecha posterior al 01/01/2015 que señala la norma.

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 Ley 29/1994 (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 periodo 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.

Cierto es que la norma fiscal no define el concepto de «arrendamiento de vivienda habitual», si bien el derogado art. 54 del RD 439/2007 (Rgto 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.

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 periodo 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 periodo 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 periodo mínimo de ocupación de aquella vivienda de no menos de seis años, permanencia prolongada ésta que lleva al Tribunal a estimar la reclamación interpuesta por el contribuyente al entender que aquellos contratos sucesivos, por periodo total de seis años, tenían por objeto el arrendamiento de la vivienda habitual y permanente del contribuyente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 68 y Disp. Trans. Decimoquinta.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 54.

Ley 29/1994 (LAU), arts. 2 y 3.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 25 de octubre de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-04160-2019

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución de 2 de mayo de 2019 del Jefe de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, desestimatoria del recurso de reposición formulado por el contribuyente frente al acuerdo del mismo órgano de 13 de octubre de 2018 por el que se practica liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2017.

Cuantía: 904,50 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En su día la contribuyente presentó declaración-liquidación por el IRPF del ejercicio 2017, haciendo constar entre otros extremos una deducción en concepto de alquiler de vivienda habitual de cuantía 904,50 euros, resultando una cuota diferencial negativa, a devolver, de 1.069,24 euros.

Segundo.

Previa instrucción del correspondiente procedimiento de verificación de datos, por la referida Oficina Nacional de Gestión Tributaria se dictó acuerdo de 13 de octubre de 2018 practicándose liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2017, en la que se suprimía aquella deducción, minorando así la cuantía de la cuota diferencial, a devolver, hasta los 164,74 euros. Como argumentación de aquella regularización se señala en el acuerdo, que:

" - La deducción practicada por alquiler de la vivienda habitual, es incorrecta, según establece la disposición transitoria decimoquinta de la Ley del Impuesto.

- En virtud de la Disposición transitoria decimoquinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, referente a la deducción por alquiler de la vivienda habitual, los contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos en su apartado 1, podrán aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual conforme a lo dispuesto en el artículo 68.7 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.

Debe entenderse que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (BOE de 25 de noviembre), en adelante LAU, cuando el arrendamiento recaiga "sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario".

Por su parte, el artículo 3 de la LAU dispone que: "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". Y continúa señalando, "en especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra".

En base a la documentación aportada por el contribuyente el día 09/08/2018, con número de Registro ... el contrato de arrendamiento de fecha 01/07/2014 según aparece reflejado en la exposición "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 del seis del dos mil quince.

Puestos de acuerdo proceden a la celebración del presente contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda y usar por temporada, bajo las siguientes".

Al incumplir el requisito señalado, no es de aplicación la deducción por alquiler de vivienda habitual".

Tercero.

Frente a aquella liquidación formuló el contribuyente recurso de reposición sosteniendo el error en la confección de aquel primer contrato, siendo sustituido por otro contrato.

En fecha 2 de mayo de 2019 por la Gestora se dictó acuerdo desestimatorio del recurso de reposición formulado, argumentándose tras reproducir literalmente lo que ya recogía la previa liquidación provisional, lo siguiente:

"... Por otro lado, adjunta al escrito de interposición del recurso de reposición, un contrato de arrendamiento de vivienda firmado en ... de fecha 01/07/2015. Por tanto, de fecha posterior al 01/01/2015, no resultando por ello de aplicación el citado régimen transitorio respecto de dicho contrato.

CONSIDERANDO que los hechos y fundamentos alegados por el recurrente no han desvirtuado el acto administrativo que se impugna, toda vez que no procede reconocer importe alguno en concepto de deducción por alquiler de vivienda habitual".

Dicha resolución consta notificada al contribuyente en fecha 2 de mayo de 2019 mediante comunicación a través de la Sede Electrónica de la AEAT, y en fecha 28 de mayo de 2019 a través del Servicio Postal.

Cuarto.

En fecha 22 de mayo de 2019 el contribuyente presentó escrito solicitando se tuviera interpuesta reclamación económico administrativa frente a aquella resolución desestimatoria del recurso de reposición, siéndole asignado por este Tribunal el número de expediente **RG.4160/2019**.

En dicho escrito formula el interesado alegaciones, sosteniendo la procedencia de la deducción, argumentando que únicamente por error formalizó aquel arrendamiento por temporada, que ya ha corregido con un nuevo contrato. Además, dice adjuntar Certificado de Empadronamiento en esta misma vivienda y copia de Vida Laboral, en prueba de que lleva trabajando en la misma ciudad desde 1997, durante todos los meses del año.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustada a Derecho resolución de 2 de mayo de 2019 del Jefe de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, desestimatoria del recurso de reposición formulado por el contribuyente frente al acuerdo del mismo órgano de 13 de octubre de 2018 por el que se practica liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2017.

Tercero.

El análisis de la cuestión debe partir de lo prevenido por la Disposición Transitoria decimoquinta de la Ley 58/2003, del IRPF, en su redacción vigente desde el primero de enero de 2015, donde bajo el epígrafe "*Deducción por alquiler de la vivienda habitual*", se dispone que:

1 . "Podrán aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición, los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual .

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015 .

2 . La deducción por alquiler de la vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1 , 68.7 y 77.1 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014".

El referido apartado 7 del artículo 68 de la Ley 35/2006, del IRPF, disponía en su redacción vigente a 31/12/2014, que:

"Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual. La base máxima de esta deducción será de:

a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 9.040 euros anuales,

b) cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales: 9.040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales".

La norma otorga el derecho a aquella deducción a los *"los contribuyentes ... que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 ... por alquiler de la vivienda habitual ... que hubiera tenido derecho a la deducción ... en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015 ... cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales"*, resultando la cuantía de la deducción *"el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual"*, con los límites allí señalados.

Sostiene la Gestora la improcedencia de aquella deducción, inicialmente, por estar en presencia de un contrato de arrendamiento de temporada que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3 de la LAU, *"se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda"*, y, una vez rectificado aquel inicial contrato de arrendamiento de temporada y suscrito un nuevo contrato, considera en vía de reposición que no resulta de aplicación el citado régimen transitorio por cuanto ese nuevo contrato está firmado en 01/07/2015, por tanto, de fecha posterior al 01/01/2015 que señala la norma.

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 periodo 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 periodo 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 aquella 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 periodos 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 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 transitoria. 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 periodo 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 periodo 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 periodo 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 periodo 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).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

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