

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 28-07-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V5292/2026

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos de capital inmobiliario. Reducciones. Reducción del 50% para arrendamientos de viviendas. *Arrendamiento de vivienda a empresa para uso exclusivo del trabajador.* El arrendamiento de una vivienda a una empresa puede beneficiarse de la reducción del 50% prevista en el art. 23.2.d) LIRPF, siempre que se acredite que el inmueble se destina efectivamente a satisfacer una necesidad de vivienda y que su uso exclusivo corresponde a una persona física determinada en el contrato. Este criterio permite aplicar la reducción aunque la arrendataria sea una persona jurídica, siempre que el contrato identifique expresamente al trabajador que ocupará la vivienda y prohíba su cesión, subarriendo o cambio de ocupante. No obstante, para aplicar el beneficio fiscal, es necesario que el arrendamiento tenga la consideración de vivienda conforme al art. 2 LAU y no constituya un arrendamiento de temporada. Por tanto, el hecho de que el trabajador mantenga su residencia familiar habitual en otra localidad y ocupe el inmueble por motivos laborales no excluye automáticamente la reducción, pero será necesario acreditar, mediante pruebas válidas en Derecho, que se cumplen los requisitos exigidos.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es propietario de una vivienda urbana que ha sido arrendada por un año a una empresa del sector de la construcción. En el contrato se establece de forma expresa que la vivienda se destina exclusivamente al uso residencial de un empleado concreto de la empresa, identificado mediante su nombre, apellidos y documento nacional de identidad, quien desempeña funciones de jefe de obra. Asimismo, el contrato prohíbe expresamente el subarriendo, la cesión total o parcial de la vivienda y cualquier cambio de ocupante, indicando además que el arrendamiento se encuentra exento del Impuesto sobre el Valor Añadido al destinarse a vivienda y no facultarse a la empresa para designar a otros usuarios. El consultante conoce que el cónyuge e hijos del trabajador residen de forma habitual en otra localidad distinta, ocupando esta la vivienda arrendada únicamente por razones laborales vinculadas a la ejecución temporal de una obra.

Cuestión planteada:

El consultante solicita que se determine si puede aplicar la reducción prevista en el artículo 23.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre los rendimientos del capital inmobiliario obtenidos por el arrendamiento, teniendo en cuenta que, aunque la arrendataria es una persona jurídica, el contrato identifica expresamente al empleado que utilizará la vivienda como residencia. Asimismo, plantea si el hecho de que dicho empleado mantenga a su familia y su vivienda habitual en otra localidad y utilice el inmueble por motivos laborales temporales puede impedir que el arrendamiento sea considerado de vivienda a efectos del citado impuesto, calificándolo como un arrendamiento para uso distinto del de vivienda y excluyendo, en consecuencia, el derecho a la aplicación de la reducción.

Contestación:

Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se va a realizar como actividad económica, por no reunir los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, los rendimientos derivados del arrendamiento de la vivienda constituyen rendimientos del capital inmobiliario.

Respecto de la reducción objeto de consulta, debe indicarse que esta se recoge en el artículo 23.2 de la LIRPF, que ha sido recientemente modificado por la disposición final segunda de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, (BOE de 25 de mayo), con efectos desde 1 de enero de 2024, para los contratos de arrendamiento de vivienda celebrados a partir de la entrada en vigor de la Ley 12/2023 (esto es 26 de mayo de 2023), disponiendo lo siguiente:

“En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá:

a) En un 90 por ciento cuando se hubiera formalizado por el mismo arrendador un nuevo contrato de arrendamiento sobre una vivienda situada en una zona de mercado residencial tensionado, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5 por ciento en relación con la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.

Síguenos en...

b) En un 70 por ciento cuando no cumpliéndose los requisitos señalados en la letra a) anterior, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

1.º Que el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, siempre que ésta se encuentre situada en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años. 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 esta letra.

2.º Cuando el arrendatario sea una Administración Pública o entidad sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.

c) En un 60 por ciento cuando, no cumpliéndose los requisitos de las letras anteriores, la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento.

d) En un 50 por ciento, en cualquier otro caso.

Los requisitos señalados deberán cumplirse en el momento de celebrar el contrato de arrendamiento, siendo la reducción aplicable mientras se sigan cumpliendo los mismos.

Estas reducciones sólo resultarán aplicables sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

En ningún caso resultarán de aplicación las reducciones respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento. Tampoco resultarán de aplicación las reducciones en relación con aquellos contratos de arrendamiento que incumplan lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17 de la Ley de Arrendamientos Urbanos.

Las zonas de mercado residencial tensionado a las que podrá resultar de aplicación lo previsto en este apartado serán las recogidas en la resolución que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación estatal en materia de vivienda, apruebe el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda urbana”.

En cuanto a la reducción del 50 por ciento rendimiento neto positivo en el supuesto de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda -recogida en la letra d) del citado artículo 23.2 de la LIRPF- debe señalarse que a estos efectos, cabe entender 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”.

Como reiteradamente ha establecido este Centro Directivo (consultas V2457-14, V2797-16, entre otras) el requisito exigido para la aplicación de la reducción por el arrendador es que el destino efectivo del objeto del contrato sea el de vivienda permanente del propio arrendatario.

No obstante lo anterior, este criterio debe matizarse a la vista de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de septiembre de 2016, de unificación de criterio, en la que fija como criterio que «resulta procedente la aplicación de la reducción prevista en el apartado segundo del artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre los rendimientos netos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles cuando siendo el arrendatario una persona jurídica, quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de determinadas personas físicas».

En particular, en el Fundamento de Derecho Tercero de la citada resolución se señala que: «El cumplimiento del único requisito exigido, esto es, que el inmueble se destine a la vivienda, puede quedar perfectamente

Síguenos en...



acreditado por los hechos y los términos del contrato de arrendamiento. Así, en el caso contemplado por la liquidación provisional anulada por el TEAR, no nos encontramos ante un arrendamiento de inmueble a una sociedad para un destino genérico de utilización por “sus empleados”, sino que desde el primer momento ha quedado plenamente identificada la finalidad del arrendamiento en los términos expresados en la norma, constando el uso exclusivo de la vivienda para una persona física determinada, al expresar los términos del contrato que el objeto del arrendamiento se destinará a vivienda habitual del director general de la compañía y su familia, así como que el cambio de uso sin previa autorización expresa por escrito del arrendador será causa bastante de resolución del contrato, quedando prohibido el uso comercial, la cesión y el subarrendamiento. En suma, se ha cumplido todo lo exigido por la norma con independencia de que el arrendatario sea una sociedad mercantil que abona la renta y de que la persona física que habita la vivienda sea personal que en ella presta sus servicios».

En consecuencia, resultará de aplicación la reducción prevista en la letra d) del artículo 23.2 de la LIRPF en la medida en que por los hechos y los términos del objeto del contrato de arrendamiento quede acreditado que el inmueble se destina a vivienda (esto es, que se trata de un contrato de arrendamiento a que se refiere el artículo 2.1 de la LAU y no un arrendamiento de temporada) y que el uso exclusivo de la misma recaiga en la persona física determinada en el contrato de arrendamiento.

Al respecto debe señalarse que la concurrencia de los referidos requisitos constituyen una cuestión de hecho, ajena por tanto a las competencias de este Centro Directivo, pudiendo efectuarse su acreditación a través de medios de prueba válidos en derecho, conforme establece el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), correspondiendo la competencia para la valoración de los medios de prueba aportados a los órganos de Gestión e Inspección de la Administración Tributaria.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

