

SECCIÓN DE IRPF

APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL 60% EN EL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS

Carmen Ferrer Martínez
Miembro de la Sección de IRPF

El objeto de la presente nota es comentar dos recientes consultas vinculantes en relación a la aplicación de la reducción del 60% en el supuesto de arrendamiento de viviendas a estudiantes.

Consulta V1236-18 de 11 de mayo de 2018

Descripción de los hechos

“El propietario de una vivienda la va a alquilar a un estudiante por un período superior a un año. Dicho inmueble va a constituir la vivienda habitual del estudiante durante ese tiempo.”

Se consulta sobre la aplicación de la reducción del artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contestación de la DGT

La Dirección General de Tributos (DGT) fundamenta su contestación citando el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 del IRPF, que dispone 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 en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente”.

Considerando que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda, cuando se cumpla lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), es decir, cuando el arrendamiento recaiga *“sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la **necesidad permanente** de vivienda del arrendatario”*.

A partir de lo anterior, deduce que si el inmueble se va a arrendar por un período superior a un año, dicho arrendamiento tendrá como finalidad primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del estudiante arrendatario, ya que dicho inmueble va a constituir la vivienda habitual de éste durante ese período-, por lo que acreditándose tal circunstancia sí resultará operativa la citada reducción, al encontrarnos ante un arrendamiento de vivienda.

Comentarios

Consideramos que dicha conclusión no se respalda en ninguna disposición de la LAU, puesto que el único precepto que regula la duración del contrato de arrendamiento es el artículo 9 del citado texto legal, que establece que *“la duración del arrendamiento será libremente pactada por las partes”*.

Cabe mencionar que dicho artículo de la LAU contempla la posibilidad de prórroga del contrato de arrendamiento, bajo la condición que la parte arrendataria ponga de manifiesto su voluntad en este sentido, pero ello en ningún caso implica que la norma determine una duración mínima.

Por otra parte, si buscamos cuál es el significado del término **“permanente”**, encontramos que según la RAE, la definición de permanente es *“que permanece”* y permanecer significa, también según la RAE, *“estar en algún sitio durante cierto tiempo”*.

En conclusión, residencia permanente no significa residir en una vivienda durante un plazo mínimo un año.

Consulta V0093 de 15 de enero de 2019

Descripción de los hechos

¿Es posible aplicar la reducción por arrendamiento de inmueble destinado a vivienda, ya sea por vivienda habitual o por alquiler a jóvenes?

Contestación de la DGT

En este supuesto, se analiza el alquiler a estudiantes por habitaciones durante el tiempo que éstos necesiten para el curso académico, considerándose que al tratarse de un arrendamiento por temporada, no le resulta aplicable la reducción del 60 por ciento, citando expresamente la CV1236-18 de fecha 11 de mayo de 2018, para que no hay lugar a dudas acerca de su criterio, recordando que éste es el siguiente:

“En relación a una vivienda alquilada a un estudiante por un período superior a un año que va a constituir la vivienda habitual de éste durante ese tiempo, este Centro ha determinado que “el alquiler de la vivienda se configura (según se indica en el escrito de consulta) como arrendamiento que va más allá de la mera temporada –se va a alquilar por un período superior a un año, y se deduce que tiene como finalidad primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del estudiante arrendatario, ya que dicho inmueble va a constituir la vivienda habitual de éste durante ese período–, por lo que acreditándose tal circunstancia sí resultará operativa la citada reducción, pues nos encontraríamos a estos efectos ante un arrendamiento de vivienda.

Por el contrario, en consulta vinculante nº V3019-17 de fecha 20 de noviembre de 2017, ante la cuestión planteada sobre si puede aplicar la reducción del rendimiento neto prevista en la LIRPF, el propietario de una vivienda que ha alquilado a estudiantes, por habitaciones y por el tiempo que ellos necesitan para el curso universitario, este Centro ha establecido que “dado que el destino del alquiler no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, sino que se efectúa por el tiempo que necesitan para el curso universitario, no resultará aplicable la reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF.”.

Asimismo, concluye que la reducción del 60 por 100 no será aplicable sobre el rendimiento neto negativo derivado del inmueble destinado a vivienda del arrendatario.

Comentarios

En este caso, el motivo para considerar la no aplicación de la reducción es que como no se delimita expresamente el período de alquiler, sino que se alquila *“por el tiempo que ellos necesitan para el curso universitario”* y, por lo tanto, el destino del alquiler, no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda.

Nuestras consideraciones

Consideramos que la DGT se está extralimitando al imponer requisitos que no se contemplaron por el legislador en la redacción de la norma.

En este sentido, el artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es lo suficientemente ilustrativo para no generar ningún tipo de incertidumbre acerca de cuándo se puede aplicar la reducción del 60 por ciento, pues la norma se refiere a arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, entendiéndose por ésta según la definición de la RAE *“el lugar cerrado y cubierto construido para ser habitado por personas”*, es decir lo que comúnmente se entiende por vivienda, y ésta es tanto la que se alquila por más de un año como la que se alquila por menos de un año.

Es cierto que se podría aducir que el espíritu de la norma era incentivar el arrendamiento de inmuebles a través de la celebración de contratos de larga duración, mediante la concesión de una reducción del 60 por ciento del rendimiento neto positivo que se obtenga.

No obstante, entendemos que la celebración de contratos de arrendamiento de viviendas destinadas a estudiantes, que van a constituir la residencia habitual de éstos durante al menos el período de duración del curso académico, se merece el mismo trato y los mismos incentivos fiscales, pues de lo contrario, estaríamos creando una situación de desigualdad, lo cual a su vez acarrearía un perjuicio para esta clase de arrendatarios, pues el hecho de no poder aplicar la reducción puede ser determinante a la hora de elegir al inquilino.

Ha sido vía consultas vinculantes cuando la DGT ha considerado que el artículo 23.2 de la LIRPF se refiere a arrendamiento de vivienda de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, cuando en ningún momento la LIRPF establece que la reducción se aplicará al arrendamiento de viviendas según la definición de la Ley de Arrendamientos Urbanos.

Y en base a este criterio concluye que no es posible aplicar esta reducción en el supuesto de arrendamiento por el tiempo que los inquilinos necesitan para el curso universitario, mientras que sí que es posible aplicarla si se alquila a estudiantes durante más de un año, argumentando que:

- En el primer caso el alquiler durante el curso escolar no tiene como finalidad primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del estudiante arrendatario (sin justificar cuál sería su finalidad) y sin tener en cuenta que, tal como ya hemos comentado, la definición de permanente de la RAE es *“que permanece”* y permanecer significa, también según la Real Academia, *“estar en algún sitio durante cierto tiempo”*, es decir, residencia permanente no significa residir en la vivienda durante, como mínimo, un año.
- Y en el supuesto que se alquile por más de un año, sí que va a ser la vivienda habitual del estudiante (obviando totalmente el concepto de vivienda habitual previsto en la Ley del IRPF, en el sentido de ser aquella en la que se reside durante más de tres años) y por tanto se podrá aplicar la reducción.

Es decir, para la DGT en el caso de alquiler a estudiantes, lo que comporta la aplicación de la reducción es la duración del contrato de alquiler.

En su Resolución 5138/2013 (en unificación de doctrina), el TEAC consideró *que “siempre que en cada caso concreto haya quedado debidamente acreditado que se trata del arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda como residencia o morada permanente de una persona física, se da cumplimiento a la condición legal necesaria para aplicar la reducción pretendida (reducción que supone tributar sólo por el 60% de la renta obtenida en el alquiler), sin que se exija que la vivienda deba ocuparse por el propio arrendatario (la persona jurídica) o que el beneficio fiscal quede excluido para el supuesto de arrendatarios personas jurídicas.*

Por ello, en estos supuestos el Tribunal consideró que aunque el arrendatario no sea directamente una persona física, también debe resultar aplicable la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la Ley del IRPF, sobre la base de **una interpretación literal de la norma**, ya que la misma sólo exige que el inmueble se destine a vivienda y no realiza ninguna referencia a que el arrendatario deba ser una persona física.

Por tanto, aplicando también una interpretación literal se podría considerar que en aquellos arrendamientos de viviendas que constituyan la residencia del inquilino durante un cierto período de tiempo, debería ser de aplicación la citada reducción, aunque sean contratos de menos de un año.

Si analizamos el tratamiento de los arrendamientos de viviendas en la Ley del IVA, en su artículo 20.23º.b se regula la aplicación de la exención en el supuesto de arrendamiento de edificios, o parte de los mismos, destinados exclusivamente a viviendas, estableciéndose expresamente que esta exención no se aplicará a los arrendamientos de vivienda efectuados a personas o entidades que no los destinen directamente a vivienda. Asimismo la DGT a través de multitud de consultas vinculantes ha establecido que tampoco se aplica la exención en aquellos supuestos en que el arrendador se obligue a la prestación de servicios propios de la industria hotelera.

Es decir la Ley del IVA realiza una interpretación literal del concepto de vivienda, sin que ni las consultas vinculantes ni la Jurisprudencia hayan determinado la necesidad de que se cumpla lo establecido en la Ley de Arrendamientos urbanos, no supeditando la exención a que las viviendas se destinen a satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. Entendemos que esta misma interpretación debería ser la que se aplicase en el IRPF.

Cfm3-7-2019

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.