

## ¿Se aplica la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para arrendamientos de bienes inmuebles con destino a «vivienda» en supuestos de alquileres de temporada y, particularmente, en alquileres turísticos?

**Análisis de la RTEAC de 8 de marzo de 2018, R. G. 5663/2017\***

**Manuel Lucas Durán**

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Alcalá*

---

### EXTRACTO

Se debate en la resolución comentada si la reducción del 60 % sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF en el caso de «arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda» resulta aplicable a los alquileres de viviendas de temporada y, particularmente, en el supuesto de vivienda vacacional. El TEAC interpreta, como ya lo hiciera antes la Dirección General de Tributos, que la reducción antes referida solo pueda aplicarse en «arrendamientos de vivienda» tal y como se definen en el artículo 2.1 de la LAU, esto es, cuando el inmueble en cuestión tenga por destino primordial «satisfacer la necesidad permanente de vivienda». Ello puede llevar a algunas deficiencias de interpretación en supuestos de arrendamientos de temporada distintos de los vacacionales y, por otro lado, parece resultar en gran medida inconsistente con la doctrina del centro directivo antes referido en el ámbito del IVA.

---

\* El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad titulado «La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad» (DER2015-63533-C4-2-P), del cual el autor es investigador principal, proyecto coordinado con otros tres: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (DER2015-63533-C4-1-P), cuyo investigador principal es Isaac Merino Jara; «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de Derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P), cuyo investigador principal es Juan Calvo Vérguez; y «La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra» (DER2015-63533-C4-4-P), cuyo investigador principal es Antonio Vázquez del Rey Villanueva. Del mismo modo, el trabajo se enmarca en el proyecto de investigación titulado «La fiscalidad de la colaboración social» (DER2015-70960-REDT), cuyo investigador principal es José Pedreira Menéndez. Quisiera agradecer a los profesores Alejandro Blázquez Lidoy y Mercedes Ruiz Garijo sus observaciones y comentarios a una primera versión de este trabajo.

## 1. SUPUESTO DE HECHO

En el asunto que dio origen a la resolución comentada, las partes (Administración tributaria y contribuyente) se cuestionan si la reducción del 60 % prevista por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), para supuestos de «arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda» es aplicable al alquiler de temporada y, particularmente, a los arrendamientos de viviendas de uso turístico o vacacional.

Los hechos acontecidos fueron particularmente los siguientes: la Administración tributaria realizó una comprobación limitada a un contribuyente, practicándole liquidación provisional con exclusión de la reducción aplicada del 60 % en los rendimientos del capital inmobiliario derivados de alquiler de temporada e imponiéndole, adicionalmente, una sanción. El contribuyente recurrió la liquidación y la imposición de sanción ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, el cual entendió que el término «vivienda» contenido en el artículo 23.2 de la LIRPF no debía necesariamente interpretarse según lo previsto en el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), pues aquella norma no se remite a esta ni tampoco define tal vocablo con mayor concreción, siendo así que a juicio del referido TEAR el beneficio fiscal contemplado en el artículo 23.2 de la LIRPF puede aplicarse a «todo arrendamiento destinado a vivienda, sea o no permanente».

El director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria planteó ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y contra la citada resolución del TEAR recurso extraordinario de alzada para la unificación del criterio por entender que el órgano administrativo de instancia había interpretado incorrectamente la norma. En opinión del recurrente, la finalidad del beneficio fiscal, incorporado por la Ley 46/2002, era introducir un incentivo tributario para aumentar la oferta de viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres, siendo así que el legislador no estaba pensando en favorecer la residencia temporal o vacacional, sino únicamente la residencia permanente. De hecho, esta última –como se indicará seguidamente– es la posición sostenida por la Dirección General de Tributos (DGT), así como por algunos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ), en contra de lo mantenido por el TEAR de Andalucía y otros tantos TSJ. Se trata, pues, de una cuestión polémica de interpretación de la norma debatida que no ha llevado a una solución unánime y que probablemente deba ser unificada en un futuro por nuestra máxima instancia judicial.

## 2. DOCTRINA DEL TEAC

El TEAC indica en la resolución comentada que la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF no es aplicable a todo arrendamiento de vivienda sino, únicamente y conforme a lo dispuesto en el artículo 2.1 de la LAU, a los alquileres que tengan por objeto satisfacer la necesidad *permanente* de vivienda.

Así, por un lado, refiriéndose a la interpretación sistemática del artículo 23.2 de la LIRPF, indica el TEAC en el fundamento jurídico tercero de la resolución comentada lo siguiente:

«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 aquellas". 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".

[...]

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.

[...]

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 solo en los supuestos de arrendamiento de la vivienda habitual así lo habría dispuesto [...]. 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.

[...]

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».

Y, por otro lado, recoge a continuación la resolución comentada en su fundamento jurídico 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».

En definitiva, entiende el TEAC en la resolución comentada que la minoración del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para los rendimientos de capital inmobiliario no puede aplicarse en caso de arrendamientos de temporada (incluido en ellos el alquiler vacacional<sup>1</sup>).

<sup>1</sup> La normativa de las comunidades autónomas ha diferenciado, por lo general, entre «viviendas de uso turístico» (también denominadas «viviendas turísticas», «viviendas turísticas vacacionales» o «viviendas vacacionales»), por un lado, y «apartamentos turísticos», por otro. El primer concepto se refiere habitualmente a un alquiler esporádico de una vivienda (ya sea esta habitual o no) para fines vacacionales, mientras que el segundo concepto suele referirse a una oferta turística de alojamiento más profesionalizada y permanente que, por lo general, comporta la gestión de más de un inmueble del mismo tipo. Por poner dos ejemplos, téngase en cuenta, por un lado, la Ley andaluza 12/1999, de 15 de diciembre, del Turismo, a cuyo tenor «[s]on apartamentos turísticos los establecimientos destinados a prestar el servicio de alojamiento turístico que estén compuestos por un conjunto de unidades de alojamiento y que sean objeto de comercialización en común por un mismo titular» (art. 38); y, por otro lado, «[s]on viviendas turísticas vacacionales aquellas en las que se presta únicamente el servicio de alojamiento y que son ofertadas al público para su utilización temporal o estacional o son ocupadas ocasionalmente, con fines turísticos, una o más veces a lo largo del año» (art. 43); o bien, en fin, el artículo 1 del Decreto madrileño 79/2014, de 10 de julio, del Consejo de Gobierno, por el que se regulan los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid, en virtud del cual son *apartamentos turísticos* «los inmuebles integrados por unidades de alojamiento complejas, dotadas de instalaciones, equipamiento y servicios en condiciones de ocupación inmediata, destinados de forma habitual al alojamiento turístico ocasional, sin carácter de residencia permanente, mediante precio»; y, por otro lado, *viviendas de uso turístico* «aquellos pisos, apartamentos o casas que, amueblados y equipados en condiciones de uso inmediato, son comercializados y promocionados en canales de oferta turística, para ser cedidos en su totalidad, por su propietario a terceros, con fines de alojamiento turístico y a cambio de un precio».

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

#### 3.1. SOBRE LA INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO «ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDA» EN EL ARTÍCULO 23.2 DE LA LIRPF

El artículo 23.2 de la LIRPF indica que, en el supuesto de «arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda», el rendimiento neto positivo del capital inmobiliario así producido se reducirá en un 60 %, tratándose de un beneficio fiscal importante y cuya interpretación es preciso acometer para la correcta aplicación de la norma.

La exégesis del concepto «vivienda» o de la alocución «arrendamiento con destino a vivienda» ya se había planteado previamente en relación con alquileres de vivienda pagados por empresas para el alojamiento de empleados, con resultados diversos<sup>2</sup>.

En el ámbito del arrendamiento de temporada (ámbito en el que se incluye el alquiler vacacional que ahora nos ocupa), la posición del TEAC en la resolución comentada parece alinearse con la doctrina mantenida por la DGT que es, precisamente, de la cual se apartó el TEAR de Andalucía<sup>3</sup>. De hecho, no ha sido solo tal centro directivo el que ha mantenido esta posición,

<sup>2</sup> Así tanto la DGT (en consultas reiteradas) como los TSJ de Andalucía o Canarias han interpretado que el arrendamiento de una vivienda por una sociedad para destinarlo al alojamiento de un empleado no puede beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 23.3 de la LIRPF (SSTSJ de Canarias de 17 de octubre de 2006 [rec. núm. 195/2006 –NFJ070030–], de 18 de octubre de 2006 [rec. núm. 194/2006], o bien SSTSJ de Andalucía/Málaga de 14 de julio de 2014 [rec. núm. 877/2012 –NFJ057592–]; de 20 de octubre de 2014 [rec. núm. 878/2012]). Sin embargo, tanto el TEAC [Resolución de 8 de septiembre de 2016 (R. G. 5138/2013 –NFJ063583–)] como el TSJ de Madrid (Sentencias de 26 de julio de 2016 [rec. núm. 1343/2014 –NFJ064090–]; de 5 de enero de 2017 [rec. núm. 436/2015]; de 31 de mayo de 2017 [rec. núm. 1127/2015]; o de 7 de junio de 2017 [rec. núm. 1222/2015]) entienden –más cabalmente en mi opinión– justo lo contrario.

<sup>3</sup> *Cfr.*, entre otras, contestaciones a Consultas de 9 de diciembre de 2013 (V3549/2013 –NFC049878– y V3554/2013), de 14 de noviembre de 2014 (V3095/2014 –NFC052810–), de 5 de septiembre de 2016 (V3709/2016 –NFC061578– y V3660/2016 –NFC061575–), de 22 de marzo de 2017 (V0731/2017 –NFC064918–), o de 22 de noviembre de 2017 (V3019/2017 –NFC067190–). A pesar de que el TEAR de Andalucía no había seguido la doctrina de la DGT antes referida, ni tenía necesidad de hacerlo. Ello es así porque los tribunales económico-administrativos tienen independencia funcional, tal y como lo ha declarado el TEAC en Resolución de 29 de septiembre de 2011 (R. G. 591/2010 –NFJ044286–), cuyo fundamento jurídico sexto recoge: «Por último, quiere este Tribunal Central pronunciarse acerca de las afirmaciones del director recurrente sobre el valor de las contestaciones de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda a consultas vinculantes y su deber de seguimiento por parte de los Tribunales Económico-Administrativos.

No tiene en cuenta el director recurrente la tradicional separación entre las funciones, y por ende los órganos, de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación, distinción que ya estaba recogida en la Ley 230/1963 General tributaria [...].

Así, el Título III de la citada Ley [58/2003, de 17 de diciembre,] General Tributaria regula "La aplicación de los tributos" y el Título IV se dedica a "La potestad sancionadora", siendo en el Título V donde se regula la función de "Revisión en vía administrativa".

sino también diferentes TSJ como los de Andalucía o Baleares<sup>4</sup>. Sin embargo, es preciso indicar que se trata de una cuestión controvertida pues, de hecho, existen otros órganos judiciales que han sostenido justo la postura contraria, como sería el caso de los TSJ de Cataluña o Galicia<sup>5</sup>.

---

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, según el artículo 89 de la Ley General Tributaria, invocado por el propio recurrente, las contestaciones a las consultas exclusivamente tienen carácter vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, y no para los órganos de revisión entre los que se encuadran los Tribunales Económico-Administrativos. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar». *Vid.* sobre el particular, entre otros, A. M.<sup>a</sup> Juan Lozano (2016).

<sup>4</sup> *Cfr.* STSJ de Baleares de 20 de octubre de 2010 (rec. núm. 498/2007 –NFJ041204–) a cuyo tenor: «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.

Para el caso que nos ocupa no existe discrepancia alguna respecto a que los contratos de arrendamiento concertados por la recurrente/arrendadora se encuadran en el concepto de arrendamiento de temporada. En los contratos se insertaba la cláusula siguiente: "el inmueble se destinará a vivienda de temporada para uso no permanente, sin que pueda haber cambio de destino". Recordemos que el "arrendamiento de vivienda" para ser conceptualizado como tal conforme a la ley que los regula, ha de "satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario" y repetimos que en los contratos celebrados por la arrendadora se excluía expresamente este carácter permanente.

La prueba practicada tendente a demostrar que algunos de tales contratos se prolongaron posteriormente respecto al plazo inicialmente fijado (6 meses o 12 meses, según los casos), no altera lo anterior por cuanto la naturaleza del contrato había quedado prefijada por medio de aquella cláusula que impedía cambio de destino». Del mismo modo, la STSJ de Andalucía/Granada de 15 de febrero de 2016 (rec. núm. 1253/2010 –NFJ063293–) ha seguido una posición similar al indicar: «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.

Partiendo de tal premisa, no cabe duda alguna de que los contratos de arrendamiento concertados por la recurrente sobre la vivienda de su propiedad a diferentes estudiantes, durante el ejercicio 2005, deben encuadrarse en el concepto de arrendamiento de temporada, pues se concertaron para un periodo de nueve meses sin posibilidad de prórroga, de tal manera que al finalizar el plazo de duración previsto en los contratos, es decir la temporada pactada, la vivienda debía abandonarse por los arrendatarios. Recordemos, una vez más, que el "arrendamiento de vivienda" para ser conceptualizado como tal conforme a la ley que los regula, ha de "satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario" y repetimos que en los contratos celebrados por la arrendadora se excluía expresamente este carácter permanente».

<sup>5</sup> *Cfr.* STSJ de Cataluña de 21 de febrero de 2014 (rec. núm. 744/2011 –NFJ070029–), a cuyo tenor: «Sostiene el Abogado del Estado, que pese a la interpretación literal del precepto ha de prevalecer una interpretación teleológica. Sin embargo, no puede compartirse que una interpretación finalista de la norma conduzca a lo pretendido. La reducción del rendimiento neto del capital inmobiliario en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda fue introducida en la Ley 40/1998 por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, cuya exposición de motivos expresa: "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". Queda claro que la voluntad del legislador era la de disminuir el precio de la vivienda de alquiler intentando aumentar el parque de viviendas de alquiler, a base de incentivar a los propietarios de inmuebles a ofertarlas para ese destino, en lugar de mantenerlas vacías (para especular con ellas) o de arrendarlas para otros usos (oficinas, etc.) generalmente más lucrativos. En supuestos como el presente, en que en el propio contrato de arrendamiento se pacta el destino exclusivo del inmueble a vivienda de D. Luis Francisco, con exclusión de otros usos, previéndose que el incumplimiento

En mi opinión, resulta razonable la interpretación sistemática y, sobre todo, finalista realizada por el TEAC en la resolución comentada, a tenor de la cual se entiende erróneo aplicar en tales casos la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF en el caso de rendimientos del capital inmobiliario, *aunque únicamente en lo que respecta a los alquileres turísticos o vacacionales*.

Ello es así porque la fijación de un beneficio tributario debe encontrarse justificada por una razón imperiosa de orden fiscal (*v. gr.* mejor cumplimiento del principio de capacidad económica) o extrafiscal (cumplimiento de otros fines considerados protegibles por la Constitución, siempre y cuando se respete el principio de proporcionalidad como canon de constitucionalidad)<sup>6</sup>. Habida cuenta de que la percepción de rendimientos del capital inmobiliario provenientes del alquiler de viviendas no supone una menor capacidad económica si se comparan con los derivados de otros inmuebles (o de otros tipos de rentas del IRPF), debe concluirse que el motivo de una tributación más favorable en el caso del arrendamiento de inmuebles con destino a vivienda ha de tener una naturaleza extrafiscal. Y esta justificación no puede ser otra que el «derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada» recogido en el artículo 47 de nuestra Carta Magna, y ello relacionado con el derecho a la intimidad o a la privacidad<sup>7</sup>. En otras palabras, los poderes públicos deben promover el acceso de los ciudadanos a un lugar donde puedan desarrollar su vida personal y familiar con la inviolabilidad garantizada para el mismo en nuestro ordenamiento jurídico.

Como se ha indicado en la resolución del TEAC comentada en este análisis, tal fue la justificación alegada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y otros tributos, la cual introdujo en nuestro ordenamiento una reducción para los rendimientos de capital inmobiliario que aún persiste, modificada, en la LIRPF. En definitiva: se pretendía con el referido beneficio fiscal aumentar la oferta de viviendas en un momento en que la presión de la demanda sobre tales bienes había aumentado considerablemente por razones demográficas (llegada a la edad de independencia de un gran número de personas que había nacido en el *babyboom* de los

---

de tal obligación por el arrendatario será causa de resolución automática del contrato, es claro que la finalidad perseguida por el legislador al establecer el beneficio fiscal se cumple.

Aunque el Abogado del Estado hace alusión a una interpretación finalista, de su argumentación más parece que se refiere a una interpretación sistemática, al interpretar la norma fiscal a la luz del artículo 2 de la LAU. Sin embargo, entendemos que esa interpretación sistemática no puede prevalecer frente a la literalidad del precepto y su interpretación teleológica. La LAU, y en particular su artículo 2, no es fuente del derecho tributario, conforme al artículo 7 de la Ley 58/2003, y parece lógico pensar que si el legislador hubiera querido que el beneficio fiscal se restringiera a los arrendamientos de vivienda sujetos a la LAU, dado que no esta ley no es fuente del derecho tributario, así lo hubiera expresado». En sentido similar *vid.* SSTSJ de Galicia de 3 de junio de 2015 (rec. núm. 15500/2014 –NFJ059122–) y de 21 de diciembre de 2015 (rec. núm. 576/2015).

<sup>6</sup> Sobre extrafiscalidad *vid.*, por todos, J. E. Varona Alabern (2009).

<sup>7</sup> De ahí, además, la conexión con el referido derecho a la intimidad y privacidad contenido en el artículo 18 de nuestra Constitución y en otros textos supranacionales referidos a derechos fundamentales (art. 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948; art. 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos de 1950; art. 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 2010).

años 60 y 70 del siglo XX), al tiempo que existía una gran desconfianza por parte de los potenciales arrendadores en relación con el alquiler de estos inmuebles, acaso como consecuencia de una legislación civil algo desactualizada. Con tal medida tributaria se pretendía, en suma, aumentar la oferta de pisos urbanos con el objeto de que más personas pudieran acceder a los mismos y, paralelamente, se redujeran los precios de alquiler de un bien esencial como es la vivienda. Sin embargo, dicho lo anterior, no puede pensarse que las estancias cortas que origina el turismo hayan de tener una protección fiscal tan elevada como la vivienda, y de ahí que las mismas no deban entenderse beneficiadas por la reducción del 60 % actualmente vigente en el artículo 23.2 de la LIRPF.

En este sentido, la exégesis que debe prevalecer de entre las citadas anteriormente es la finalista, como bien recogen los artículos 12 de la LGT y 3.1 de nuestro Código Civil (adonde, de hecho, se remite aquel). Pero todo lo anterior, ha de insistirse, solo en relación con las estancias turísticas y no con cualquier tipo de estancia temporal. Y ello porque la interpretación sistemática realizada por la doctrina administrativa y judicial antes señalada (y que remite al art. 2 LAU) no es suficiente, en mi opinión, para interpretar la norma debatida, por cuanto que introduce otro término jurídico indeterminado («necesidad permanente de vivienda») que puede llevar a exégesis discutibles. Tal sería el caso, por ejemplo, de los alquileres por año o curso académico para estudiantes o profesionales<sup>8</sup>, los cuales –en mi opinión– deberían ser igualmente protegidos por el beneficio fiscal ahora debatido por cuanto que comportan durante un tiempo prolongado (y, probablemente, recurrente) el lugar de habitación constitucionalmente protegido en relación con la vida personal y familiar. Pues el artículo 23.2 de la LIRPF –y en esto tiene razón la resolución del TEAR de Andalucía de la que trae causa la RTEAC comentada– no se remite a un concepto predeterminado como sería el de «vivienda habitual» que conllevaría por lo general una necesidad de permanencia en el inmueble de al menos tres años<sup>9</sup>.

Esto es, los arrendamientos de viviendas para ser ocupadas por personas físicas por tiempo superior a determinados umbrales de tiempo que típicamente identifican alquileres turísticos (v. gr. uno o dos meses, esto es, un tiempo que desborde claramente el periodo vacacional que suelen disfrutar la mayoría de los individuos según nuestra legislación), siempre que concurren adicionalmente otros signos externos objetivamente verificables (como podría ser el empujamiento, contrato de trabajo, matrícula de estudios, etc.), bien pudieran considerarse –y probablemente debería recogerse expresamente en la normativa, si quiera reglamentaria, del IRPF– como alquiler con destino a vivienda protegible por el beneficio tributario previsto en el tantas veces comentado artículo 23.2 de la LIRPF<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> Cfr. contestaciones a Consultas vinculantes de la DGT de 27 de julio de 2009 (V1754/2009 –NFC034936–), de 21 de octubre de 2015 (V3190/2015 –NFC056639–), de 20 de julio de 2016 (V3456/2016 –NFC061525–), de 5 de septiembre de 2016 (V3660/2016 –NFC061575–) o de 20 de noviembre de 2017 (V3019/2017 –NFC067190–).

<sup>9</sup> Cfr. disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF que, sin embargo, solo se refiere a la vivienda en propiedad y no en alquiler.

<sup>10</sup> Así, por ejemplo, el artículo 48 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, sí hace referencia, en relación con el beneficio fiscal reconocido para las entidades dedicadas al arrendamiento de vivien-

### 3.2. POSIBLE INCONSISTENCIA CON LA INTERPRETACIÓN QUE REALIZA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL MISMO TÉRMINO (VIVIENDA) EN OTRAS NORMAS ESTATALES, COMO ES EL CASO DE LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.UNO.23.º DE LA LIVA

Dicho lo anterior, y estando esencialmente de acuerdo con la resolución comentada en este trabajo –en cuanto se refiere al alquiler turístico, aunque no necesariamente en otros supuestos de arrendamiento de temporada–, sorprende sin embargo que la misma Administración que requiere que el término «vivienda» sea interpretado en el sentido indicado en el artículo 2.1 de la LAU respecto de la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para los rendimientos del capital mobiliario del IRPF, sin embargo sostenga una opinión diversa en un supuesto muy similar regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Particularmente, contempla el artículo 20.Uno.23.º b) de la LIVA que estarán exentos de dicho tributo «[l]os edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas». Así, en diversas consultas emitidas por la DGT tal centro directivo ha indicado que siempre que no se presten los servicios típicos de la industria hotelera (limpieza, restauración, lavado, planchado, etc.) el alquiler de viviendas se encuentra exento del IVA<sup>11</sup>. Ello se ha sostenido igualmente por el TEAC en relación con el alquiler de viviendas a personas jurídicas<sup>12</sup> y, finalmente, por el TEAR en la resolución de la que trae cause el pronunciamiento del TEAC ahora analizado.

En efecto, el citado artículo 20.Uno.23.º de la LIVA recoge que resultan exentos del impuesto «[l]os arrendamientos [...] que tengan por objeto los siguientes bienes: [...] b) [l]os edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al ré-

---

da, a que tales arrendamientos deben ser entendidos en el sentido previsto en el artículo 2.1 de la LAU, aun cuando tal remisión pueda comportar la ambigüedad antes señalada (interpretación del término «necesidad permanente de vivienda»). En mi opinión sería más interesante, desde la perspectiva del apreciado principio de seguridad jurídica, que se fijaran umbrales temporales de alquiler (requisitos objetivos y claros) que hicieran más fácil la aplicación de la norma ahora examinada. El umbral de dos meses ha sido utilizado por alguna normativa sectorial, como sería el caso del artículo 2 b) del Decreto andaluz 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos y de modificación del Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos, a cuyo tenor quedan excluidas de dicha norma «[l]as viviendas contratadas por tiempo superior a dos meses computados de forma continuada por una misma persona usuaria».

<sup>11</sup> Cfr. contestaciones a Consultas no vinculantes de 16 de noviembre de 1998 (1786/1998), de 23 de julio de 2001 (1517/2001) y de 8 de marzo de 2005 (99/2005 –NFC029377–), así como contestaciones a Consultas vinculantes de 25 de abril de 2005 (V0690/2005 –NFC029810–), de 1 de abril de 2008 (V0635/2008 –NFC029081–), de 3 de mayo de 2011 (V1114/2011 –NFC041364–), de 19 de noviembre de 2012 (V2220/2012 –NFC045825–), de 12 de noviembre de 2013 (V3319/2013 –NFC049702–), de 26 de noviembre de 2014 (V3157/2014 –NFC053284–), de 13 de junio de 2016 (V2588/2016 –NFC060343–), de 22 de junio de 2016 (V2887/2016 –NFC060435–), de 23 de febrero de 2017 (V0489/2017 –NFC064165–) o de 13 de marzo de 2017 (V0636/2017 –NFC064811–).

<sup>12</sup> Cfr. Resoluciones del TEAC de 15 de diciembre de 2016 (R. G. 3856/2013 –NFJ064911–) y de 25 de enero de 2018 (R. G. 4423/2014 –NFJ069231–).

gimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el impuesto sobre sociedades», extendiéndose tal exención «a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos». Ello no obstante, indica seguidamente el mismo precepto que la exención no se extenderá a «[l]os arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos».

Pues bien, al ser el IVA un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea, es preciso acudir a la normativa comunitaria para examinar el concreto ámbito de la exención que ahora se analiza. Para ello debe estarse a lo dispuesto en el artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, el cual se recoge en el apartado 1 que «[l]os Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: [...] l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles»; ello no obstante, el apartado 2 indica, particularmente, que «[q]uedan excluidas de la exención establecida en la letra l) del apartado 1 las operaciones siguientes: a) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero *o en sectores que tengan una función similar*, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar» (las cursivas son mías).

La clave del asunto se encuentra, pues, en determinar qué sectores tienen una «función similar» a las operaciones de alojamiento efectuadas en el marco del sector hotelero. Es necesario, pues, realizar una comparación entre el alquiler de viviendas y el ámbito del alojamiento hotelero siguiendo unos parámetros de semejanza, cuyo cumplimiento o incumplimiento determinará la similitud o disparidad entre ambos modelos de negocio y, consecuentemente, la exclusión o inclusión en la exención estudiada del IVA.

Como se ha referido previamente, el legislador español, a fin de definir los parámetros de comparabilidad, ha puesto el acento en los servicios accesorios (restauración, limpieza, lavandería, etc.) que pueden prestarse en relación con el servicio principal (alojamiento). Sin embargo, probablemente tal elección puede estar en parte desenfocada, habida cuenta de que el criterio más relevante a la hora de determinar la similitud entre los dos supuestos examinados es precisamente la prestación de alojamiento, en tanto que los demás servicios que pueden acompañar aquella, en primer lugar, no se prestarán necesariamente en todos los supuestos (por ejemplo, en el caso de una sola pernoctación); y, en segundo lugar, los citados servicios resultan colaterales y –por el principio de que lo accesorio sigue a lo principal– no determinantes para una u otra elección por parte de quien ha de satisfacer su necesidad de realizar una estancia. Piénsese que, no en vano, uno de los principios informadores del IVA que mayor relevancia tiene es, precisamente, el principio de neutralidad.

Desde mi punto de vista resulta más lógico establecer el parámetro de comparabilidad en función de la sustituibilidad del servicio principal (alojamiento) que, desde una perspectiva socio-lógica y basada en el patrón de conducta de un consumidor medio, pueda realizarse entre ambos

sectores<sup>13</sup>. Es ello lo que probablemente habrá de decidir en un futuro el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Pues bien, en tanto en cuanto tal resolución ve la luz, y a juicio de quien escribe, resulta habitual que cuando una persona pretende viajar a un destino turístico, esta se plantee (en casi perfecta relación de sustituibilidad) bien contratar una habitación de hotel alquilar por días, o bien alquilar por días una vivienda. Si ello es así, ambos servicios serían plenamente comparables en cuanto a la función que prestan (alojamiento temporal por estancias cortas), con lo que desde la perspectiva del principio de neutralidad que informa el IVA deberían ser tratados de forma similar. Esto es, los dos servicios referidos habrían de ser gravados por el IVA y, además, al mismo tipo (10%).

### 3.3. VÍAS POSIBLES PARA SUPERAR LA DESCOORDINACIÓN EN LA EXÉGESIS DEL MISMO TÉRMINO «VIVIENDA» EN DOS LEYES BASILARES DE NUESTRO ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

Como se ha puesto de manifiesto en los epígrafes anteriores de este trabajo, no resulta cabal interpretar una expresión idéntica en términos tan alejados, dependiendo de que se esté aplicando uno u otro tributo, pues ello parece contravenir las exigencias mínimas de sistemática en la aplicación de las normas. Ahora bien, ¿cómo podría superarse la descoordinación producida por tales aplicaciones normativas tan diversas?

Parece lógico que el «arrendamiento con destino a vivienda» tenga una exégesis similar en el IVA y en el IRPF al menos en relación con los alquileres turísticos. Ello es así porque si tales negocios jurídicos resultan fiscalmente beneficiados, deberían serlo en ambos tributos y no solo en uno de ellos.

En relación con el artículo 23.2 de la LIRPF, como se ha indicado, parece lógico que el beneficio tributario en virtud del cual los rendimientos del capital inmobiliario se reducen en un 60 % no se aplique a los alquileres turísticos pues los mismos no merecen una protección especial en cuanto que no relacionados con el derecho a la vivienda. Por el contrario, se encuentran incardinados en un ámbito similar al de los alojamientos hoteleros, siendo así que estos no disfrutaban de minoraciones específicas *ad hoc* en los impuestos sobre la renta. Sí que es cierto –como se ha indicado

<sup>13</sup> En efecto, el TJUE en varias ocasiones se ha referido a que la comparabilidad en el ámbito del IVA en relación con los servicios gravados de una u otra forma debe basarse «en el punto de vista del consumidor medio»: entre otras, *vid.* SSTJUE de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen y OV Bank*, C-41/04, apartado 22 –NFJ021025–; de 2 de diciembre de 2010, *Everyting Everywhere*, C-276/09, apartado 26 –NFJ040901–; de 10 de marzo de 2011, *Bog y otros*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09 (acumulados), apartado 62 –NFJ041714–; de 21 de febrero de 2013, *Město Žamberk*, C-18/12, apartados 30 y 33 –NFJ049865–; de 11 de septiembre de 2014, *K Oy*, C-219/33, apartados 25 y 30-33 –NFJ055096–; de 19 de enero de 2017, *National Roads Authority*, C-344/15, apartado 23 –NFJ065171–; y de 9 de noviembre de 2017, *AZ*, C-499/16, apartados 31-34 –NFJ068444–.

previamente— que no todo arrendamiento de temporada es equiparable a los alquileres turísticos, de manera que, si se habita en una determinada vivienda, por ejemplo, durante nueve meses, difícilmente puede argumentarse que tal alojamiento no cubre con un cierto grado de permanencia la necesidad de vivienda. Por ello, sería acaso deseable que la normativa del IRPF (aunque fuera el reglamento del impuesto) determinara un umbral —probablemente entre 30 y 60 días— superado el cual, concurriendo además otros elementos objetivos (como el empadronamiento, contrato de trabajo, matrícula de estudios, etc.), el alquiler podría beneficiarse de la reducción antes referida.

Por otro lado, en lo que respecta al artículo 20.Uno.23.º de la LIVA, sería posiblemente necesario un cambio normativo que adecuara el tenor del precepto citado a la Directiva 2006/112/CE. Así, podría eliminarse de la LIVA la referencia a las prestaciones de servicios complementarios propios de la industria hotelera, para aludir, simplemente, a «operaciones de alojamiento que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar», pudiéndose especificar reglamentariamente los requisitos que habrían de cumplir tales alojamientos, ya sea con referencia a servicios complementarios prestados que se asimilen a los de la industria hotelera o bien cuando se trate de servicios de estancia equiparables o respecto de los cuales exista una relación de sustituibilidad desde la perspectiva del consumidor medio.

#### 4. A MODO DE CONCLUSIONES

En definitiva, y dicho lo anterior, como palabras finales de este comentario podría indicarse que, en esencia, la interpretación realizada por el TEAC es correcta en cuanto que declara inaplicable en el IRPF la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para los rendimientos del capital inmobiliario, aunque únicamente cuando se trata de alquileres de temporada destinados al turismo. Otra cuestión diversa es que deba negarse tal minoración a otros alquileres de temporada que sí pueden satisfacer la necesidad de vivienda durante un espacio prolongado, lo cual en mi opinión no tendría mucha lógica.

Por otro lado, entender de ese modo la locución «arrendamiento de bien inmueble con destino a vivienda» pone de manifiesto una transposición normativa inadecuada del artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE o bien, al menos, una interpretación administrativa inconsistente del artículo 20.Uno.23.º de la LIVA, pues dicho precepto declara exentos del citado tributo, dentro del término «arrendamientos [de] edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas», a los alquileres turísticos, siendo así que en el ámbito del IRPF se ha negado un beneficio fiscal de reducción en la base imponible respecto del cual debería predicarse una finalidad similar.

Por todo ello, parece razonable que se aprueben modificaciones normativas para regular de forma coherente ambas ventajas tributarias.

## Referencias bibliográficas

- Aneiros Pereira, J. (2018). IVA y economía colaborativa: cuestiones fiscales del arrendamiento de inmuebles a través de plataformas digitales (el caso de Airbnb). *Quincena Fiscal*, 5 (consultado en su versión digital).
- Galán Ruiz, J. y Rodríguez Ondarza, J. A. (2009). Los rendimientos del capital inmobiliario en la Ley 35/2006 del IRPF y su jurisprudencia. En AA. VV. *El impuesto sobre la renta de las personas físicas* (pp. 371-392). Civitas.
- Juan Lozano, A. M.<sup>a</sup> (2016). Contestaciones a consulta: ¿hasta dónde vinculan las vinculantes? Recuperado de *El Derecho.com* (16-9-2016). Disponible en <[http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Contestaciones-vinculantes-ley-tributaria\\_11\\_999055002.html](http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Contestaciones-vinculantes-ley-tributaria_11_999055002.html)> (consultado el 30-3-2018).
- Lucas Durán, M. Viviendas de uso turístico y fiscalidad. En A. M.<sup>a</sup> de la Encarnación Valcárcel (Dir.), *Viviendas de uso turístico y Derecho*. Tirant lo Blanch (en prensa).
- Montesinos Oltra, S. (2017). Fiscalidad del consumo colaborativo de alojamiento turístico: tratamiento de los usuarios de plataformas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. *Revista Jurídica de la Economía Social y Cooperativa*, 31, 43-92 (monográfico dedicado a *Perfiles tributarios del uso de la vivienda en la economía social y colaborativa*).
- Ruiz Garijo, M. (2003). *Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA.
- Ruiz Garijo, M. (2010). Rendimientos del capital e imputación de rentas inmobiliarias. En J. A. Rodríguez Ondarza, J. Galán Ruiz y P. de la Cámara (Dirs.), *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (pp. 256-312). Cizur Menor (Navarra): Civitas Thomson Reuters.
- Ruiz Garijo, M. (2017). La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes. *Lex Social (Revista Jurídica de los Derechos Sociales)*, 2(7), 53-76.
- Ruiz Garijo, M. (2018). Consumo colaborativo en los sectores del alojamiento y del transporte: la respuesta de los Estados a través de la fiscalidad. En S. Rodríguez Marín y A. Muñoz García, *Aspectos legales de la economía colaborativa y bajo demanda en plataformas digitales* (pp. 139-159). Madrid: Wolters Kluwers.
- Sanz Gómez, R. (2017). Airbnb, ¿economía colaborativa o economía sumergida? Reflexiones sobre el papel de las plataformas de intermediación en la aplicación de los tributos. En M. Lucas Durán y C. García-Herrera Blanco (Dirs.), A. del Blanco García (Coord.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte, Documento de Trabajo IEF 15/2017* (pp. 64-83). Recuperado de <[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2017\\_15.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2017_15.pdf)> (consultado el 2 de abril de 2018).
- Varona Alabern, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- Zapatero Gasco, A. (2017). Tributación en el IRPF de los rendimientos percibidos a través de la plataforma Airbnb: aspectos controvertidos. En M. Lucas Durán y C. García-Herrera Blanco (Dirs.), A. del Blanco García (Coord.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte, Documento de Trabajo IEF 15/2017* (pp. 84-107). Recuperado de <[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2017\\_15.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2017_15.pdf)> (consultado el 2 de abril de 2018).