

PUUEDE APLICARSE LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 23.2 DE LA LIRPF EN LOS ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDA CONCERTADOS CON PERSONAS JURÍDICAS

Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (R. G. 5138/2013)

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

1. SUPUESTO DE HECHO

Atendiendo a los antecedentes fácticos relacionados en la resolución en comentario, sucede que un contribuyente persona física, con fecha 3 de mayo de 2009, concertó contrato de arrendamiento de un inmueble constando en el mismo como arrendataria una sociedad anónima, que interesa alquilar «para destinar el inmueble como vivienda habitual de su director general D. D. y su familia».

En el entendimiento de que se trata de un arrendamiento destinado a vivienda, el contribuyente debió presentar autoliquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), correspondiente al año 2009, incluyendo en la misma los rendimientos del capital inmobiliario (RCI) derivados del precitado arrendamiento y aplicando sobre estos la reducción prevista en el artículo 23.2 en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). En su redacción vigente a fecha de las actuaciones disponía el artículo 23.2 de la LIRPF 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 ciento», redacción que este precepto mantiene *grossa modo* en la actualidad con las salvedades del porcentaje de reducción –que ha pasado a ser del 60%– y de la aclaración de que tal beneficio fiscal solo se aplica a los RCI netos positivos.

La Administración tributaria competente comprobó la referida autoliquidación y, poniendo fin al procedimiento de verificación de datos instado, dictó liquidación en virtud de la cual exigía al contribuyente 5.846,42 euros en concepto de IRPF correspondiente al año 2009, se entiende por considerar no aplicable la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF. Contra esta liquidación el contribuyente interpuso recurso de reposición que, en lo que aquí interesa, fue desestimado motivándose tal decisión en que «no resultará de aplicación dicha reducción en el supuesto en el que el bien se arrienda a una persona jurídica, ya que en este caso, con independencia de la posterior utilización de la vivienda por parte de esta última, no constituye la vivienda del arrendatario».

tario, por lo que se debe entender, a los exclusivos efectos de este impuesto, que se trata de un arrendamiento distinto del de vivienda».

El contribuyente formuló reclamación económico-administrativa contra la resolución del recurso de reposición, la cual fue estimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía con su Resolución de 18 de enero de 2013 que, *grosso modo*, aceptó la aplicación de la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF en la medida en que, en su parecer, «la norma citada establece como único requisito el destino del inmueble arrendado, requisito que, visto el contrato de arrendamiento suscrito en 13 de mayo de 2009 concurre en este caso. Tanto en la manifestación 4, como en la cláusula 1.1 del referido contrato, se expresa 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, el subarrendamiento. Por lo que consideramos que resulta procedente la reducción del rendimiento neto de capital inmobiliario».

Estimando esta doctrina del TEAR de Andalucía gravemente dañosa y errónea para el interés general, un órgano competente de la Administración tributaria interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio cuya resolución ocupa este comentario.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Delimitada la cuestión a dilucidar con la resolución en comentario (la aplicabilidad o no de la reducción del art. 23.2 de la LIRPF cuando se trata de rentas derivadas de un contrato de arrendamiento destinado a vivienda concertado con una persona jurídica), el TEAC va a aceptar la aplicación de este beneficio fiscal en supuestos como el descrito siempre y cuando «quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de determinadas personas físicas», única condición legal necesaria para hacer valer esta reducción, «sin que se exija que la vivienda deba ocuparse por el propio arrendatario o que el beneficio fiscal quede excluido para el supuesto de arrendatarios personas jurídicas».

Para fundamentar tales conclusiones, como se verá en el comentario crítico, el TEAC, *ex artículo 12.1 de la Ley General Tributaria (LGT)*, va a realizar una exégesis del artículo 23.2 de la LIRPF siguiendo distintas pautas interpretativas contenidas en el artículo 3.1 del Código Civil (CC), exégesis con la cual entiende que supera los argumentos en contrario aducidos por la Administración tributaria recurrente.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Con su Resolución de 8 de septiembre de 2016 [R. G. 5138/2013 (NFJ063583)], el TEAC viene a aclarar el ámbito de aplicación de la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF, mostrándose,

como se ha dicho, a favor de la misma en los supuestos de arrendamientos destinados a vivienda concertado con una persona jurídica siempre que los inmuebles sean efectivamente dedicados a morada de una determinada persona física. Con esta posición este centro directivo decanta la solución que debe darse a esta cuestión compleja, y se dice compleja por la existencia de distintas resoluciones y precedentes que dan diferente solución a la misma.

Por ello, por la existencia de dos corrientes enfrentadas en torno a la posibilidad de aplicar la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF a rentas derivadas de un contrato de arrendamiento destinado a vivienda concertado con una persona jurídica, para analizar con la debida profundidad esta cuestión es necesario repasar cuáles son los argumentos esgrimidos por una y otra corriente para justificar su posición en contra o a favor de la aplicación de este beneficio fiscal, repaso que se articulará atendiendo a los siguientes aspectos: A. Imposibilidad de aplicar la reducción: Las personas jurídicas no tienen necesidad de vivienda. B. Posibilidad de aplicar la reducción: Prevalencia de la interpretación literal del artículo 23.2 de la LIRPF. C. Conclusión: Carácter vinculante de la resolución... en el sentido de los precedentes jurisdiccionales.

A. IMPOSIBILIDAD DE APLICAR LA REDUCCIÓN: LAS PERSONAS JURÍDICAS NO TIENEN NECESIDAD DE VIVIENDA

Patrocinada fundamentalmente por la Dirección General de Tributos (DGT) mediante numerosas resoluciones en contestación a consultas, este órgano de la Administración tributaria ha sustentado en la Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU), en los términos que se dirán, su negativa a que pueda aplicarse la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF a los RCI netos derivados de contratos de arrendamientos concertados con personas jurídicas, aun cuando el destino de los inmuebles cedidos sea servir de vivienda a una persona física.

En efecto, trayendo a colación el artículo 2.1 de la LAU («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»), la DGT mantiene *grosso modo* que los arrendamientos concertados con personas jurídicas no pueden reputarse como arrendamientos de vivienda en la medida en que estas, las personas jurídicas, al no tentar para sí misma necesidad de vivienda difícilmente pueden ser las destinatarias de tales arrendamientos.

Son múltiples las resoluciones de este centro directivo en ese sentido, destacándose por todas la más reciente de 21 de junio de 2016, en contestación a la Consulta vinculante número V2797/2016 (NFC060752). En esta resolución se somete al parecer de la DGT un supuesto idéntico al de las actuaciones que ocupan (consultante copropietario, junto a su mujer, de inmueble que se desea alquilar a una sociedad mercantil para ser destinada exclusivamente a vivienda de uno de sus empleados, identificándose al mismo en el contrato), y el centro directivo, tras reproducir el contenido del artículo 2.1 de la LAU, concluye que «en el caso consultado no resultará de aplicación dicha reducción puesto que, con independencia de la posterior utilización de la vi-

vienda por parte de la empresa, no constituye la vivienda del arrendatario, por lo que se debe entender, a los exclusivos efectos de este impuesto, que se trata de un arrendamiento distinto del de vivienda». En idéntico sentido, véase la Resolución de 14 de octubre de 2014, en contestación a la Consulta vinculante número V2757/2014 (NFC052902).

Tras este proceso deductivo de la DGT se esconde en realidad un intento de interpretación sistemática del artículo 23.2 de la LIRPF, deseable atendiendo al artículo 3.1 del CC («Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas»), mas que no debe prevalecer sobre la interpretación literal –*rectius* interpretación gramatical– que se haga del primero de los preceptos. Además, resulta algo contradictorio apoyar una posición en una interpretación sistemática de una norma para, a reglón seguido, aislar la misma al afirmar que se trata de un arrendamiento distinto de vivienda «a los exclusivos efectos de este impuesto».

En todo caso, también resulta llamativo que este centro directivo, en casos de alquileres concertados con personas jurídicas, autolimite sus indagaciones sobre cuál es el destino último del inmueble arrendado («con independencia de la posterior utilización de la vivienda por parte de la empresa»), cuando, en otras ocasiones, sí se permite valorar ese destino último y admitir incluso la aplicación del beneficio fiscal que ocupa en supuestos en los que la confesa finalidad del arrendamiento es mixta (personal y profesional). Así acaeció en la Resolución de 12 de diciembre de 2015, en contestación a la Consulta vinculante número V3461/2015 (NFC056787), en la que la DGT, pronunciándose sobre la aplicabilidad de la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF en un supuesto de alquiler de inmueble a una persona física que lo destinará en parte a vivienda habitual (71 %) y en parte a despacho profesional (el resto), concluyó que «al tener el inmueble arrendado una doble utilidad, resultará aplicable únicamente sobre el rendimiento neto que corresponda a la parte del inmueble destinado a vivienda del arrendatario».

Finalmente, la Administración tributaria recurrente aduce otros argumentos a favor de la imposibilidad de aplicar la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF relativos a la finalidad de esta norma. Concretamente, aceptándose que su objetivo último es minorar el precio de los alquileres y que, en su caso, las personas jurídicas podrían decantarse por esta forma de retribución en especie a sus trabajadores por motivos fiscales (señala la recurrente en este sentido que «el coste para la persona física, en ausencia de beneficios fiscales, coincidiría con el precio a satisfacer al arrendador, mientras que en el caso de la sociedad hay que tener en cuenta que parte de ese precio será recuperado por la vía de la deducción en su imposición personal sobre beneficios, al ser un coste de personal», lo que podría neutralizar parcialmente el efecto de esta disposición por el aumento de la demanda de alquileres que esta última circunstancia podría suponer), subraya la parte recurrente que «En opinión de este centro directivo el objetivo último de la medida, minorar el precio de los alquileres, es determinante para concluir que el legislador estaba pensando en un arrendatario de la vivienda que es, además, destinatario directo del servicio», interpretación atendiendo a un pretendido espíritu y finalidad de esta disposición que tampoco debe prevalecer sobre la interpretación literal que el TEAC realiza y se recoge en la letra que sigue.

B. POSIBILIDAD DE APLICAR LA REDUCCIÓN: PREVALENCIA DE LA INTERPRETACIÓN LITERAL DEL ARTÍCULO 23.2 DE LA LIRPF

Frente a los esfuerzos exegéticos de la DGT para tratar de justificar la imposibilidad de aplicar el beneficio fiscal que ocupa a los supuestos comentados, se cree más correcta la labor interpretativa realizada por el TEAC que va a desembocar, como se ha comentado, en el nuevo criterio administrativo al respecto en virtud del cual «resulta procedente la aplicación de la reducción prevista en el apartado segundo del artículo 23 de la Ley 35/2006 [...] 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 este sentido, y como se subrayará más adelante, recuérdese que este criterio, *ex* artículo 242.4 de la LGT, es vinculante «para los tribunales económico-administrativos [...] y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía».

Para alcanzar tal conclusión, el TEAC va a realizar en la resolución una interpretación literal (fundamento de derecho tercero), sistemática (fundamento de derecho cuarto) y teleológica (fundamento de derecho quinto) del artículo 23.2 de la LIRPF.

B.1. Interpretación literal

Así es, comenzando por el análisis de esta disposición «según el sentido propio de sus palabras» y tras traer a colación las pautas interpretativas de las normas fiscales (art. 12.1 de la LGT que se remite al art. 3.1 del CC), el TEAC señala que el artículo 23.2 de la LIRPF «otorga al contribuyente, como perceptor de la renta por alquiler de un inmueble, un incentivo fiscal de reducción del rendimiento neto siempre que se cumpla el único requisito especificado relativo al destino dado al objeto del contrato, esto es, únicamente en función del destino a vivienda del inmueble arrendado», añadiendo, *a contrario*, que «En el texto de la ley no se hace referencia alguna a la condición del arrendatario y, por tanto, literalmente, el beneficio se establece independientemente de la misma. Donde la ley no distingue, no se debe distinguir».

Aunque con este análisis, respetuoso por cierto con los límites a la analogía consagrados en el artículo 14 de la LGT («No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales»), debiera bastar para abogar por la supremacía de esta interpretación literal del artículo 23.2 de la LIRPF, el TEAC refuerza la misma aduciendo *a fortiori* el argumento de que, si se hubiera pretendido incluir algún presupuesto relativo a la condición o naturaleza del arrendatario, así se habría hecho tal y como sucedía con la ya derogada reducción del 100% de los RCI netos prevista en su día en el párrafo segundo del artículo 23.2 de la LIRPF («Dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 30 años [...]»), concluyendo por tal que «mientras el apartado 2.º se exige en el arrendatario una determinada edad para ampliar el importe de la reducción, en este apartado 1.º del punto 2 del artículo 23 de cuya aplicación se trata ahora, no se menciona condición, naturaleza o característica alguna, que en su

caso, habría de reunir el arrendatario. En consecuencia, exigir que este sea necesariamente una persona física y no una persona jurídica, supondría introducir un nuevo requisito no establecido literalmente en la ley del impuesto».

B.2. Interpretación sistemática y teleológica

Expuesta su interpretación literal, el TEAC aborda igualmente una interpretación sistemática del artículo 23.2 de la LIRPF para contestar la realizada por la Administración tributaria recurrente expuesta anteriormente, la cual, en opinión que se comparte del primero de los órganos administrativos, «supondría una alteración de la interpretación literal expuesta».

En efecto, sosteniendo la parte recurrente que el concepto de arrendamiento de vivienda, en cuanto no definido por la norma tributaria, debe integrarse necesariamente en los términos del artículo 2.1 de la LAU, el TEAC rechaza esa interpretación sistemática defendiendo que «dicho precepto no pretende definir qué se entiende por arrendamiento de vivienda a todos los efectos, sino, por contraposición a los arrendamientos para uso distinto del de vivienda (art. 3 LAU), delimitar el régimen jurídico que le es aplicable (arts. 1 y 4 LAU)»; o con otras palabras, que la definición de arrendamiento de vivienda contenida en el artículo 2.1 de la LAU sirve fundamentalmente, si se atiende a todo el articulado de este cuerpo legal, para dar a estos, a los arrendamientos de vivienda, una mayor protección en lo relativo a su duración (arts. 9 y 10 de la LAU sobre duración mínima trienal y régimen de prórroga tácita del contrato) y al mantenimiento de su renta o precio (arts. 18 y 19 de la LAU sobre los límites a la actualización y a la elevación de la renta por mejoras), garantías de las que carecen los arrendamientos para uso distinto del de vivienda.

Una interpretación auténtica del artículo 2.1 de la LAU confirma lo acertado de la interpretación sistemática del artículo 23.1 de la LIRPF patrocinada por el TEAC, pues en el preámbulo del primero de los cuerpos legales, tras diferenciar entre arrendamientos de vivienda y para usos distintos al de vivienda, se señala en este sentido que «Este nuevo categorismo se asienta en la idea de conceder medidas de protección al arrendatario solo allí donde la finalidad del arrendamiento sea la satisfacción de la necesidad de vivienda del individuo y de su familia, pero no en otros supuestos en los que se satisfagan necesidades económicas, recreativas o administrativas».

Finalmente, el TEAC va a rechazar también la (débil) interpretación teleológica sostenida por la Administración tributaria recurrente, interpretación en virtud de la cual, como se ha dicho, la aplicación de la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF en los supuestos de arrendamientos destinados a vivienda concertado con personas jurídicas determinaría una cierta neutralización de los efectos de esta medida al aumentarse la demanda de alquileres consecuencia, fundamentalmente, de que las mismas, las personas jurídicas, podrían deducir de su impuesto, en concepto de gastos de personal, el coste de los arrendamientos concertados.

En efecto, el TEAC, tras afirmar que «no puede afirmarse que exista una relación directa entre las políticas empresariales de distribución de sus gastos de personal entre retribuciones di-

nerarias y en especie, y un hipotético aumento de la demanda de viviendas que contrarreste el incentivo del arrendador para la oferta, de forma que termine afectando a los precios de los alquileres», añade que, en todo caso, «el coste de las retribuciones, dinerarias y en especie, constituyen gasto deducible para la empresa», por lo que la entidad que concierne arrendamientos para vivienda de sus trabajadores no obtiene ninguna ventaja por el hecho de que el arrendador pueda o no aplicar el beneficio fiscal que ocupa.

C. CONCLUSIÓN: CARÁCTER VINCULANTE DE LA RESOLUCIÓN... EN EL SENTIDO DE LOS PRECEDENTES JURISDICCIONALES

Aunque el más completo y convincente proceso hermenéutico del TEAC es argumento suficiente para abogar por la aplicación de la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF a los supuestos de arrendamientos destinados a vivienda concertado con personas jurídicas (siempre que «quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de determinadas personas físicas»), se advertía anteriormente que hay una razón de índole normativa que coadyuva a estar con el parecer de este órgano: el carácter vinculante para toda la Administración tributaria de las resoluciones de los recursos extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242.4 de la LGT).

Además, con este criterio el TEAC converge con el parecer de distintos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) que se han pronunciado sobre esta cuestión, y así, más allá de los fallos citados por el propio TEAC en su resolución, se traen a colación las siguientes sentencias:

1. Sentencia del TSJ de Madrid de 26 de julio de 2016 [rec. núm. 1343/2014 (NFJ064090)]. Tras quedar acreditado que el inmueble «fue arrendado mediante contrato de fecha 1 de febrero de 2004 a la entidad Banco Español de Crédito, SA para su uso como vivienda permanente por el empleado de dicha entidad D. Juan Francisco, constando en la estipulación segunda de dicho contrato que el inmueble se arrendaba para ser destinado única y exclusivamente a residencia permanente, no pudiendo destinarse a ningún uso distinto, ni siquiera en parte», en el fundamento de derecho quinto de esta resolución se concluye en relación con la aplicación del beneficio fiscal que ocupa que «se cumple la condición legal exigida para aplicar la mencionada reducción fiscal cuando el inmueble se arrienda para que constituya la residencia de una persona física, sin que sea preciso que la vivienda tenga que ser ocupada por el propio arrendatario, que puede ser una persona jurídica, si bien esta no puede dar al inmueble un destino distinto al de vivienda, y sin que pueda supeditarse la aplicación de dicha reducción fiscal al cumplimiento de exigencias no previstas legalmente».
2. Sentencia del TSJ de Andalucía (sede en Málaga) de 14 de julio de 2014 [rec. núm. 877/2012 (NFJ057592)]. Interpretándose *a contrario* y para destacar la importancia a estos efectos de la identificación del empleado que pasa a habitar el inmueble arrendado por la persona jurídica (recuérdese, que «quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de determinadas personas físicas»), en el fundamento de dere-

cho cuarto de esta resolución se niega la aplicación de la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF en la medida en que «No consta la identificación del inquilino y de su dedicación a vivienda habitual, finalidad que el legislador tuvo en cuenta en la configuración de la exención sin que el precepto citado presuponga o exija otra condición. Debe estarse en consecuencia con la resolución impugnada negando, al tratarse de una mercantil, la existencia de vivienda habitual, en el concepto usual del término y sin que pueda ser objeto de interpretaciones extensivas como la demandante pretende, ya que ello desvirtuaría el espíritu de la reducción, que tiene un único fin: satisfacer la necesidad de vivienda facilitando su acceso pero con carácter de permanencia».

Por todo lo anterior, se cierra este comentario crítico señalando, como en el título de este trabajo, que, en virtud de la interpretación realizada por el TEAC en su Resolución de 8 de septiembre de 2016 [R. G. 5138/2013 (NFJ063583)] en línea con la jurisprudencia mayoritaria, resulta de aplicación la reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF a los supuestos de arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda concertados con personas jurídicas (siempre que «quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de determinadas personas físicas»).