

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093409

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 150/2024, de 28 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15500/2023

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones. La reducción pretendida por el recurrente se plantea con respecto a dos inmuebles situados en Santiago de Compostela, ambos alquilados durante 10 meses durante el año 2017; destinados al mismo fin de vivienda «universitaria» tanto en ejercicios precedentes, como posteriores. La duración de los contratos se hace coincidir con el período académico, quedando el inmueble sin arrendar durante los meses de Julio y Agosto. Mientras que la Administración demandada considera que el arrendamiento previsto para el curso escolar es un arrendamiento de temporada conforme al citado artículo 3 de la LAU y por ende para un uso distinto de vivienda. Sin embargo, no se puede acoger su criterio, de un lado, porque realmente la Ley IRPF no nos remite expresamente a la LAU para la interpretación del artículo 23.2. Y de otro, porque, a criterio de esta Sala, el hecho de que el arrendamiento en este caso se haya acotado temporalmente en el año (o más concretamente hayan sido excluidos los meses no lectivos, julio y agosto), no impide que durante el período en que está arrendado (10 de los 12 meses del año) se destine a la necesidad de vivienda (en el sentido de residencia o morada) de los arrendatarios. Más si cabe cuando se aprecia que algunos de estos arrendatarios, son los mismos en los sucesivos cursos escolares. La sentencia apoya su conclusión en las STSJ de Castilla y León, de 22 de julio de 2022, recurso nº 83/2022 (NFJ093411) y STSJ de Madrid, de 6 de octubre de 2021, recurso nº 1558/2019 (NFJ093413), aunque ambas tratan contratos de arrendamiento con duración de un año.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), art. 23.2.

Ley 29/1994 (Arrendamientos urbanos), art. 2.1 y 3.

PONENTE:

Doña María Perez Pliego.

Magistrados:

Don MARIA PEREZ PLIEGO

Don MARIA DOLORES RIVERA FRADE

Don JUAN SELLES FERREIRO

Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

Don MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00150/2024

-

Equipo/usuario: RG

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2023 0001003

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015500 /2023 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Agapito

ABOGADO JUAN JOSE GARCIA ARES

PROCURADOR D./D^a. JUAN ANTONIO GARRIDO PARDO

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

PONENTE: D^{ña}. MARÍA PÉREZ PLIEGO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D.^a

D.^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE -PDTA.

D. JUAN SELLÉS FERREIRO

D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D.^a MARÍA PÉREZ PLIEGO

D.^a MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a veintiocho de febrero de dos mil veinticuatro

En el recurso contencioso-administrativo número PO 15500/2023 interpuesto por Agapito, representada por el procurador Juan Antonio Garrido Pardo, bajo la dirección letrada de Juan José García Arez, contra el Acuerdo de 8 de marzo de 2023 dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (en adelante TEAR), que desestima la reclamación económica administrativa NUM000 contra la liquidación IRPF año 2017.

Es parte la Administración demandada TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente la Ilma. Sra. D^{ña}. MARÍA PÉREZ PLIEGO, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

Tercero.

No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 3.396,33 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

- Resolución impugnada y posición de las partes.

D. Agapito interpone el presente recurso contencioso administrativo contra el Acuerdo de 8 de marzo de 2023 dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (en adelante TEAR), que desestima la reclamación económica administrativa NUM000 contra la liquidación IRPF año 2017.

La resolución del TEAR confirma la liquidación provisional practicada por considerar que la reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF sólo se aplica cuando el arrendamiento de vivienda se ha realizado para satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, lo cual no sucede en el caso controvertido, en el que se fija como período de arrendamiento el del curso académico/universitario; así como, que no procede la pretendida deducción de los gastos de los rendimientos íntegros del capital mobiliario del artículo 23.1 de la LIRPF, por cuanto en relación con los gastos de suministro, no se ha acreditado que debiesen ser abonados por el arrendador y en relación con las derramas no se ha acreditado su imputación al período en que el gasto sea exigible.

El actor, expresamente desiste en su demanda de la impugnación de los gastos no admitidos por la resolución impugnada y esgrime que procede la reducción del 60% sobre el rendimiento neto de los dos alquileres destinados a vivienda durante el curso académico al amparo del artículo 23.2 de la LIRPF.

La Abogada del Estado sostiene la conformidad a Derecho de la resolución impugnada, considerando que la aplicación del beneficio del artículo 23.2 requiere que el inmueble esté destinado a uso de vivienda con carácter permanente y estable, lo cual no se predica en el presente supuesto en que el alquiler está destinado a satisfacer una necesidad temporal de vivienda.

Segundo.

La normativa aplicable

El artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable *ratione temporis* establecía:

"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".

Como expone la Abogacía del Estado, dicho precepto fue introducido en la antigua ley reguladora del IRPF (Ley 40/1998 de 19 de diciembre), por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, en cuya Exposición de Motivos III, se prevé: "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."

Dado que la LIRPF no establece definición alguna respecto a qué ha de entenderse por "arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda", la Administración demandada ha acudido a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (al que se someten los arrendamientos objeto del presente litigio), en cuyo artículo 2.1, bajo el título "Arrendamiento de vivienda", se establece: "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".

Mientras que el artículo 3 de la Ley 29/1994, define el arrendamiento para uso distinto del de vivienda como aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del de

satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario; previendo que en especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra.

Tercero.

Solución del caso.

Resulta incontrovertido que la reducción pretendida por el recurrente se plantea con respecto a dos inmuebles situados en Santiago de Compostela, el situado en CALLE000 NUM001 y el situado en AVENIDA000 NUM002, ambos alquilados durante 10 meses durante el año 2017; destinados al mismo fin de vivienda "universitaria" tanto en ejercicios precedentes, como posteriores.

La duración de los contratos se hace coincidir con el período académico, quedando el inmueble sin arrendar durante los meses de Julio y Agosto.

De la normativa antes transcrita se evidencia que no es preciso que el contrato se supedite a un determinado período de tiempo para que sea aplicable el beneficio fiscal del artículo 23.2; siendo el único requisito el de que se arriende el inmueble con un destino de vivienda respecto de los arrendatarios.

Mientras que la Administración demandada considera que el arrendamiento previsto para el curso escolar es un arrendamiento de temporada conforme al citado artículo 3 de la LAU y por ende para un uso distinto de vivienda; no se puede acoger su criterio, de un lado, porque realmente la LIRPF no nos remite expresamente a la LAU para la interpretación del artículo 23.2. Y de otro, porque, a criterio de esta Sala, el hecho de que el arrendamiento en este caso se haya acotado temporalmente en el año (o más concretamente hayan sido excluidos los meses no lectivos, julio y agosto), no impide que durante el período en que está arrendado (10 de los 12 meses del año) se destine a la necesidad de vivienda (en el sentido de residencia o morada) de los arrendatarios. Más sí cabe cuando se aprecia que algunos de estos arrendatarios, son los mismos en los sucesivos cursos escolares.

Esta interpretación además debe hacerse en consideración a las sucesivas reformas de la Ley 29/1994, entre ellas la más reciente, Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, entre cuyos objetivos se establecen "Facilitar el acceso a una vivienda digna y adecuada a las personas que tienen dificultades para acceder a una vivienda en condiciones de mercado, prestando especial atención a jóvenes y colectivos vulnerables y favoreciendo la existencia de una oferta a precios asequibles y adaptada a las realidades de los ámbitos urbanos y rurales"; que están íntimamente ligada al fin perseguido con la Ley 46/2002 al introducir el beneficio fiscal al que se quiere acoger el recurrente de "incrementar la oferta de viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres", potenciando el alquiler de inmuebles de uso residencial, frente al uso turístico de las mismas o su desocupación.

Asimismo, como apunta el actor, para idénticos supuestos, este criterio es el acogido por otras Salas, como el TSJ de Castilla y León (Burgos) o el de Madrid, en concreto el primero de ellos, en la sentencia 160/2022 de 22 de julio (ECLI:ES:TSJCL:2022:3200), dispone:

" (...) la Sala no comparte el criterio recogido en la resolución impugnada, dado que la normativa aplicable no limita la reducción al arrendamiento de viviendas al concepto de arrendamiento de vivienda del artículo 2 de la LAU , ni en el artículo 23.2 se hace referencia alguna al carácter temporal o no del arrendamiento, pero es que además aun cuando pudiera resultar justificado dicho criterio interpretativo tratándose de viviendas para uso turístico o vacacional, entendemos que el arrendamiento durante un año aun cuando sea para fines académicos no puede excluirse de la aplicación de la reducción, ni entender así que no se estén satisfaciendo las necesidades de residencia real, efectiva y permanente durante el curso escolar del arrendatario, ya que en este caso sí que se cumple igualmente la finalidad que preveía la exposición de motivos de la Ley 46/2002 cuando introdujo la reducción por arrendamiento de viviendas como incentivo para incrementar la oferta de viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres, lo que puede ser discutible cuando se trata de viviendas para fines turísticos, pero en modo alguno en este caso y tampoco cabe entender que por qué el arrendatario este estudiando resulte que el arrendamiento tiene un uso distinto al de vivienda y que resultara aplicable el artículo 3 de la LAU y el derecho consagrado en la Constitución es igualmente aplicable a quien se traslada a otra ciudad con fines académicos o profesionales, siempre que el inmueble lo destine a su vivienda y no cabe en modo alguno compartir la afirmación de la contestación a la demanda de que la vivienda digna y adecuada no abarque las viviendas ocupadas con la finalidad escolar o académica"

Y la sentencia del TSJ de Madrid, 525/2021, de 6 de octubre (ECLI:ES:TSJM:2021:10348), que con respecto al artículo 23.2 de la LIRPF prevé:

"La indicada reducción se vincula al arrendamiento de vivienda, sin exigir que su duración supere un determinado periodo de tiempo. El concepto de vivienda es pacífico: el inmueble en el que una o varias personas residen.

La Administración pretende restringir ese concepto incorporando al mismo la palabra "habitual", término que no emplea el art. 23.2 de la Ley del IRPF y que, por ello, resulta ajeno a la reducción que nos ocupa.

La Ley 35/2006 exige que la vivienda tenga carácter habitual en su art. 68.1 (redacción anterior al año 2013) para poder aplicar la deducción por su adquisición, entendiéndose por vivienda habitual a tal efecto la que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años (art. 54.1 del Real Decreto 439/2007). Pero -hay que repetirlo- el art. 23.2 de la Ley del IRPF no condiciona la reducción que nos ocupa a la duración del arrendamiento durante ese periodo o cualquier otro, ya que solo exige que el arrendatario destine el inmueble a vivienda, sin ningún requisito adicional, de suerte que la AEAT trata de supeditar la aplicación de la aludida reducción al cumplimiento de exigencias que no vienen impuestas por el ordenamiento jurídico, lo que no resulta admisible.

También invoca la Administración que el alquiler a estudiantes es un arrendamiento de temporada por curso escolar, y no un alquiler de vivienda. De nuevo esta tesis pugna con el tenor literal del art. 23.2 de la Ley del IRPF y trata de limitar el concepto "arrendamiento de vivienda" en función de su duración y de la actividad que realiza el inquilino, sin tener en cuenta que en ese caso el inmueble constituye la morada o residencia del arrendatario, es decir, su vivienda, aunque sea por un espacio temporal determinado y no indefinido.

El art. 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (EDL 1994/18384), define el arrendamiento de vivienda en estos términos:

"1. 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 acepción del término "permanente" es "que permanece", y permanecer es mantenerse o estar en algún sitio "durante cierto tiempo", sin que sea necesaria una estancia mínima concreta.

Además, el art. 9.1 de dicha Ley dispone que la duración del arrendamiento de vivienda "será libremente pactada por las partes", por lo que tampoco se vincula la naturaleza del arrendamiento (vivienda) a un periodo de duración del contrato."

En consecuencia, procede la estimación del recurso y por tanto la anulación de la liquidación impugnada.

Cuarto.

Costas procesales.

De conformidad con lo establecido el artículo 139.1 de la L.J.C.A. tratándose de una cuestión jurídica que presenta serias dudas de derecho tal y como se ha venido razonando, entendemos que no procede hacer pronunciamiento alguno respecto de las costas procesales originadas en el presente recurso.

FALLO

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Agapito contra el Acuerdo de 8 de marzo de 2023 dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (en adelante TEAR), que desestima la reclamación económica administrativa NUM000 contra la liquidación IRPF año 2017 y en virtud de dicha estimación se acuerda anular la Resolución del TEAR, por no ser conforme a derecho, anulando en consecuencia la liquidación provisional girada, reconociendo el derecho del recurrente a que le aplique la reducción instada al amparo del artículo 23.2 de la LIRPF.

No hacer expresa imposición de costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.