

Alquileres de inmuebles a estudiantes: ¿puede aplicarse la reducción prevista para los arrendamientos destinados a vivienda?

Análisis de la posición mantenida tanto por la Dirección General de Tributos como por algunos tribunales superiores de justicia sobre la posibilidad de aplicar la reducción prevista en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 a los rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento de viviendas a estudiantes durante el periodo del curso escolar.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. El criterio de la Dirección General de Tributos

La Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante V0444-24, de 18 de marzo, ha vuelto a analizar la posibilidad de aplicar la reducción prevista en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 (LIRPF) para los rendimientos del capital inmobiliario derivados del *arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda* a aquellos supuestos en los que el arrendatario es un estudiante que alquila la vivienda durante un curso escolar —de septiembre a junio, normalmente—.

En este caso concreto, el arrendador ha venido alquilando un inmueble durante el periodo

comprendido entre principios de septiembre y finales de junio durante tres años consecutivos a una arrendataria —empadronada en dicho inmueble—, que lo hace coincidir con el curso escolar de su hijo. En cada uno de dichos periodos se formaliza un contrato de alquiler distinto y el arrendador, en su declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas, imputa la renta inmobiliaria correspondiente al periodo en que no se encuentra arrendado el inmueble, declarando rendimientos de capital inmobiliario por el resto del año.

A efectos de resolver la cuestión planteada, el centro directivo repasa, en primer lugar, lo establecido tanto en el artículo 23 de la

Ley 35/2006 como en los artículos 2 y 3 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos; destaca lo siguiente:

- En los supuestos de *arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda*, la reducción objeto de análisis sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.
- De acuerdo con el artículo 2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos, se entenderá que existe un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda cuando el arrendamiento recaiga «sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario».
- Por su parte, el artículo 3 de la misma ley dispone que «se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda, aquel arrendamiento que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior», añadiendo que «en especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra».

Sentado lo anterior, la Dirección General de Tributos recuerda el criterio vertido sobre la cuestión objeto de controversia en las siguientes contestaciones a consultas vinculantes:

- La consulta vinculante V3660-16, de 5 de septiembre, determinó que, en caso de que el arrendamiento se efectúe por temporadas, curso lectivo, verano o cualquier otra, dicha reducción no resultaría aplicable, ya que sólo lo será si el destino de la vivienda o de la parte que se alquila es satisfacer

la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

- La consulta vinculante V3019-17 de 20 de noviembre, concluyó que la reducción es inaplicable cuando la vivienda se alquila a estudiantes, por habitaciones y por el tiempo que dura el curso universitario, señalando 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 Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas».
- La consulta vinculante V1236-18, de fecha 11 de mayo, en relación con una vivienda alquilada a un estudiante por un periodo superior a un año que constituiría la vivienda habitual de éste durante ese tiempo, concluyó que «el alquiler de la vivienda se configura como arrendamiento que va más allá de la mera temporada —se va a alquilar por un periodo 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 periodo—, por lo que acreditándose tal circunstancia sí resultará operativa la citada reducción, pues nos encontraríamos a estos efectos ante un arrendamiento de vivienda».

Pues bien, sobre la base de tal doctrina, el centro directivo en la consulta objeto de este comentario responde que los arrendamientos sucesivos realizados siempre entre principios de septiembre y finales de junio, únicamente mientras dura el curso académico, implican

que el destino del alquiler no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de la arrendataria, dado que sería un arrendamiento de temporada y, por tanto, para uso distinto de vivienda. Añade además que, en los periodos en que el inmueble no se encuentre arrendado, el propietario habrá de imputar la renta inmobiliaria prevista en el artículo 85 de la Ley 35/2006.

2. El criterio diferente de algunos tribunales superiores de justicia

No obstante lo anterior, cabe señalar que varios tribunales superiores de justicia se han manifestado en torno a la cuestión planteada defendiendo posiciones que se apartan de la doctrina de la Dirección General de Tributos.

Así, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en su Sentencia de 22 de julio del 2022 (rec. núm. 83/2022), entendió aplicable la reducción en el caso de un contrato de doce meses que precisaba que era un arrendamiento temporal de vivienda por motivos académicos, no destinado a vivienda permanente del inquilino. En defensa de tal conclusión señaló el tribunal que «la indicada reducción se vincula al arrendamiento de vivienda, sin exigir que su duración supere un determinado periodo de tiempo», entendiendo que «el concepto de vivienda es pacífico: el inmueble en el que una o varias personas residen». Por ello, este tribunal no comparte la posición de la Administración tributaria al pretender restringir el concepto de vivienda mediante la incorporación a él del término *habitual*, ajeno a la redacción del precepto que establece la reducción que nos ocupa y sí incorporado, en cambio, a efectos de otros beneficios fiscales fijados en la normativa reguladora del impuesto. Señala, además, que

el tenor literal del citado artículo 23.2 no limita el concepto de *arrendamiento de vivienda* según su duración y con arreglo a la actividad o dedicación del inquilino, sin tener en cuenta que, independientemente de ellas, el inmueble se alquila para morada o residencia del arrendatario, aunque sea por un espacio temporal determinado y no indefinido. Por otra parte, argumenta, el artículo 2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos define el *arrendamiento de vivienda* como aquel que «recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario», debiendo entenderse que 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. Por último —añade—, el artículo 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 la misma línea se manifestó el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia de 6 de octubre del 2021 (rec. núm. 1558/2019). Señaló así que la Ley 35/2006 exige que la vivienda tenga carácter habitual a efectos de aplicar determinados beneficios fiscales, sometiéndolos, a esos efectos, a determinados requisitos temporales —por ejemplo, dos años para la exención por reinversión en vivienda habitual—. Sin embargo, el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 no condiciona la reducción que nos ocupa a la duración del arrendamiento, exigiendo sólo que el arrendatario destine el inmueble a vivienda, sin ningún requisito adicional, por lo que no cabe supeditar su aplicación «al cumplimiento de exigencias que no vienen impuestas por el ordenamiento jurídico,

lo que no resulta admisible». Además, sobre el hecho de que la Administración considere que el alquiler a estudiantes es un arrendamiento de temporada por curso escolar, y no un alquiler de vivienda, implica 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.

Por último, también el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencias como la de 16 de enero del 2019 (rec. núm. 291/2016) o la más reciente de 22 de febrero del 2024 (rec. núm. 199/2023), se ha manifestado en el mismo sentido, considerando que el alquiler de viviendas a estudiantes universitarios con una duración inferior a un año no es óbice para aplicar la reducción que nos ocupa, entendiendo que la negativa de la Administración a aplicarla sobre la base de que el contrato de alquiler es de uso distinto al de vivienda habitual implica exigir un requisito no previsto legalmente. A juicio de este tribunal, para que pueda aplicarse la reducción en las rentas arrendaticias, «resulta necesario que los

inmuebles arrendados se destinen a vivienda, lo que debe interpretarse como que el arrendamiento recaiga sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad de vivienda del arrendatario. Pero tal exigencia normativa sólo atañe al requisito de que se trate de una vivienda, sin especificar su tipo temporal o permanente, no pudiendo la oficina de gestión exigir que se trate de una vivienda habitual cuando la ley no lo exige, bastando con que se trate de una vivienda, incluso de carácter temporal».

3. Comentario final

Teniendo en cuenta el criterio de la Dirección General de Tributos, que sólo aceptaría la aplicación de la reducción cuando el periodo del alquiler a estudiantes excediera del año —V1236-18—, parece que la solución de los arrendadores pasaría por exigirles tal duración como condición para el alquiler, requisito que, teniendo en cuenta las condiciones actuales del mercado inmobiliario, conllevará para muchos arrendatarios la carga de tener que hacer frente a mensualidades —las que no se correspondan con el curso escolar— en las que los estudiantes no residen, efectivamente, en tales inmuebles.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguno de los siguientes letrados:

Pablo Soler Sanz-Ramos

Tel.: (+34) 91 582 91 00
psoler@ga-p.com

Emilio de Fuentes Mateo

Tel.: (+34) 96 351 38 35
edefuentes@ga-p.com

Blanca Vicens Novell

Tel.: (+34) 93 415 74 00
bvicens@ga-p.com

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.