

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 7 de mayo de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 3494/2024

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas generales. Transmisiones a título oneroso. Valor de adquisición. Importe real de la adquisición/valor de mercado. Amortización. En la liquidación aquí concernida, confirmada en este extremo por todas las resoluciones siguientes, se aplicó un 3% de amortización anual, durante los 6 años que estuvo arrendado, sobre el valor de su parte del inmueble, excluido el del suelo. La cuestión litigiosa radica en que, en este caso concreto, se toma el valor total del bien admitido en su día por la Administración (675.274,73 euros) y el valor del suelo que se excluye es el que consta como valor de adquisición (11.330,16 euros), ambas cantidades en la parte que le corresponde al contribuyente. Pero, por la diferencia de años entre ambas operaciones (1988 y 1992) y los años en que estuvo arrendado el inmueble (2010 a 2015, en los que ha de calcular la amortización) las magnitudes no son homogéneas, ni resultan reales en el momento de su aplicación. Por otra parte, en las valoraciones catastrales de la finca figura que el valor total del bien se distribuye aproximadamente al 50% entre la construcción y el suelo, sin la desproporción entre ambos que arrojan las cifras originales usadas para el cálculo de la ganancia patrimonial. Todas las circunstancias anteriores justifican la necesidad de un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre el adecuado criterio de interpretación de las normas sobre valoración del suelo, para excluirlo de amortización, en los casos en que las cifras que consten y las situaciones sean tan dispares en los distintos momentos que cabe considerar. Este pronunciamiento servirá para ampliar la jurisprudencia emitida en la STS de 25 de febrero 2021 recurso n.º 1302/2020, sobre la amortización deducible aplicable durante el arrendamiento, y la que se derive del ATS de 10 julio de 2024 recurso n.º 7361/2023 sobre la posibilidad de aplicar un tipo inferior al 3%. La cuestión que presenta interés casacional consiste en aclarar si, a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que pueda generarse en la transmisión de un inmueble por un sujeto pasivo del IRPF que no ejerce actividades empresariales o profesionales, para excluir el valor del suelo de la aplicación de las amortizaciones fiscalmente deducibles -durante el periodo en que el inmueble hubiese estado arrendado- basta con acudir a los valores originarios del suelo y la construcción o se ha de acudir a los valores respectivos actualizados en los periodos de amortización o a sus respectivas valoraciones catastrales, si estas son mayores.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as

RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 07/05/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 3494/2024
Materia:
Submateria:
Fallo/Acuerdo: Auto Admisión
Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Síguenos en...



Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra
Secretaría de Sala Destino: 002
Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3494/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 7 de mayo de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- *Preparación del recurso de casación.*

1.D. Jesús Luis y D. Mario, en cuanto herederos de D. Victoriano, representados por la procuradora D.^a Marta Navarro Roset, prepararon recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de marzo de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso n.º 2638/2021.

2.Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifican como infringidos:

-Los artículos 23.1.b), 34.1.a) y 35.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

-Los artículos 14 y 40 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF).

3.Razonan que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida y, subrayan, que la norma que entienden vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Consideran que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias del artículo 88.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA).

SEGUNDO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 3 de abril de 2024, habiendo comparecido los recurrentes, representados por la procuradora D.^a Adela Gilsanz Madroño - como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado, en defensa de la Administración General del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1.El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y los herederos de D. Victoriano se encuentran legitimados para interponerlo, al haber sido este parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2.En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la

Síguenos en...



demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3.El escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para formar jurisprudencia porque la sentencia impugnada aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a)]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación son los siguientes:

1º.- Antecedentes de hecho.

El 19 de octubre de 1988 el recurrente adquirió junto con su entonces cónyuge (por mitades proindiviso) un terreno con un valor total de 22.660,33 euros (precio de 9.255,59 euros, más gastos inherentes a la adquisición por importe de 12.849,40 euros, de regularización de plusvalías municipales, y de 555,34 euros de impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados). Al recurrente, titular del 50% de la finca, se le atribuye como valor individual de adquisición la cantidad de 11.330,16 euros. Realizada sobre el terreno la construcción de una vivienda unifamiliar, declarada el 15 de diciembre de 1992, la AEAT reconoce un valor de adquisición total de 1.350.495,46 euros, del que el 50%, del que es titular el aquí interesado, arroja un importe de 675.247,33 euros. Esta vivienda estuvo arrendada durante seis años, de 2010 a 2015, ambos inclusive. Posteriormente, en el año 2016, el recurrente transmitió el inmueble.

2º.- Acuerdo de liquidación.

Llevado a cabo un procedimiento de comprobación limitada sobre el IRPF del período de 2016, este finalizó con la notificación -el 4 de septiembre de 2018- de un acuerdo de liquidación provisional, con determinación de una deuda tributaria de 34.258,15 euros. Se interpuso recurso de reposición que finalizó con estimación parcial, con una nueva liquidación y deuda tributaria que se redujo a un importe de 18.993,99 euros.

3º.- Reclamación económico-administrativa.

Contra la anterior resolución se interpuso reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por el TEAR, mediante resolución de fecha 28 de junio de 2021.

4º.- Recurso contencioso-administrativo.

El contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 2638/2021 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal:

«Pues bien, el acuerdo de liquidación recoge detalladamente los cálculos realizados con arreglo a la normativa expuesta del modo siguiente: "En este caso, para el cálculo de la amortización, se tomará como base la cantidad de 663.917,56 euros (675.247,73 euros valor total de adquisición - 11.330,16 euros valor del suelo justificado), y sobre esta base se calcula el porcentaje del 3%: $663.917,56 \times 3\% = 19.917,53$ amortización mínima anual x 6 años arrendado: 119.505,18 euros. Por ello, como valor de adquisición de la vivienda transmitida se toma la cantidad de 555.742,55 euros (675.274,73 precio de adquisición - 119.505,18 euros amortización)". La STS de fecha 15/9/2021 (R. 5664/2019) invocada por el recurrente, no resulta de aplicación al presente supuesto pues a través de la misma el TS resuelve que los inmuebles adquiridos lucrativamente, esto es, por herencia o donación (lo que no constituye el supuesto controvertido) pueden amortizarse en el IRPF (salvo que la Administración haya realizado una comprobación sobre el mismo, en cuyo caso prevalecería este) por el valor declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

La sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- *Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.*

1.La parte recurrente alega que en la determinación de la minoración del valor de adquisición del inmueble se aplicaron incorrectamente las bases de amortización fiscalmente deducible. Para su valoración se ha de partir de que el porcentaje de amortización se aplica sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo [según los artículos 23.1.b), LIRPF y 14 RIRPF].

Síguenos en...

Además, como ha reconocido la jurisprudencia sobre la amortización, «estas cantidades serán deducibles en la medida en que respondan a la depreciación efectiva del inmueble» [Cfr. STS 1130/2021, de 15 de septiembre (rec. 5664/2019)]. Y que el artículo 14 del RIRPF prevé que, «cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año».

En la liquidación aquí concernida, confirmada en este extremo por todas las resoluciones siguientes, se aplicó un 3% de amortización anual, durante los 6 años que estuvo arrendado, sobre el valor de su parte del inmueble, excluido el del suelo. La cuestión litigiosa radica en que, en este caso concreto, se toma el valor total del bien admitido en su día por la Administración (675.274,73 euros) y el valor del suelo que se excluye es el que consta como valor de adquisición (11.330,16 euros), ambas cantidades en la parte que le corresponde al contribuyente. Pero, por la diferencia de años entre ambas operaciones (1988 y 1992) y los años en que estuvo arrendado el inmueble (2010 a 2015, en los que ha de calcular la amortización) las magnitudes no son homogéneas, ni resultan reales en el momento de su aplicación.

Por otra parte, en las valoraciones catastrales de la finca figura que el valor total del bien se distribuye aproximadamente al 50% entre la construcción y el suelo, sin la desproporción entre ambos que arrojan las cifras originales usadas para el cálculo de la ganancia patrimonial.

Todas las circunstancias anteriores justifican la necesidad de un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre el adecuado criterio de interpretación de las normas sobre valoración del suelo, para excluirlo de amortización, en los casos en que las cifras que consten y las situaciones sean tan dispares en los distintos momentos que cabe considerar. Este pronunciamiento servirá para ampliar la jurisprudencia emitida en la sentencia de 25 de febrero 2021 (RCA/1302/2020), sobre la amortización deducible aplicable durante el arrendamiento, y la que se derive del auto de admisión de 10 julio de 2024 (RCA/7361/2023) sobre la posibilidad de aplicar un tipo inferior al 3%.

2. Debemos indicar, además, que el auto de admisión ha de precisar todas las cuestiones que, a juicio de la Sección de Admisión, han sido determinantes y relevantes de la decisión adoptada en la resolución que se pretende recurrir, que presenten interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia -identificando la norma o normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación-, pero no debe pronunciarse sobre aquellas otras que carezcan de tal interés, para rechazarlas expresamente, como es el caso de la cuestión sobre imposición de costas en la instancia planteada por los recurrentes; al margen de que la parte recurrente no ha acreditado la interposición recurso en la instancia contra la imposición de las costas procesales. El nuevo recurso de casación no se articula en torno a motivos, sino a la noción de "interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia", de modo que, estando presente en alguno de los aspectos suscitados, el recurso es admisible, haciéndose innecesario todo pronunciamiento sobre los demás que carezcan de él [por todos, autos de 16 de enero de 2020 (RCA 5758/2019; ECLI:ES:TS:2020:694AA) y de 21 de noviembre de 2019 (RCA 2935/2019; ECLI:ES:TS:2019:12697AA)].

CUARTO.- Marco jurídico.

A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 23.1.b) LIRPF, "*Gastos deducibles y reducciones*" que dispone:

«1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

[...]

b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen».

También se habrá de interpretar el artículo 34 LIRPF, "*Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.*" que establece:

«1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.»

Igualmente es necesario interpretar el artículo 35.1 LIRPF, "Transmisiones a título oneroso" que dispone:

«1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.»

4. Finalmente, se deberá interpretar el desarrollo reglamentario de estos preceptos en los artículos 14 y 40 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, relativo a la "Determinación del valor de adquisición":

«Artículo 14. Gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario.

1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

Artículo 40. Determinación del valor de adquisición.

1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación».

QUINTO.- Cuestión en la que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Aclarar si, a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que pueda generarse en la transmisión de un inmueble por un sujeto pasivo del IRPF que no ejerce actividades empresariales o profesionales, para excluir el valor del suelo de la aplicación de las amortizaciones fiscalmente deducibles -durante el periodo en que el inmueble hubiese estado arrendado- basta con acudir a los valores originarios del suelo y la construcción o se ha de acudir a los valores respectivos actualizados en los períodos de amortización o a sus respectivas valoraciones catastrales, si estas son mayores.

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación y remisión.

Síguenos en...



Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 3494/2024, preparado por la procuradora D.ª Adela Gilsanz Madroño, contra la sentencia, dictada el 22 de marzo de 2023, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Aclarar si, a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que pueda generarse en la transmisión de un inmueble por un sujeto pasivo del IRPF que no ejerce actividades empresariales o profesionales, para excluir el valor del suelo de la aplicación de las amortizaciones fiscalmente deducibles -durante el periodo en que el inmueble hubiese estado arrendado- basta con acudir a los valores originarios del suelo y la construcción o se ha de acudir a los valores respectivos actualizados en los periodos de amortización o a sus respectivas valoraciones catastrales, si estas son mayores.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- Los artículos 23.1.b), 34.1.a) y 35.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

- Los artículos 14 y 40 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

