

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053505

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID*Sentencia 25/2014, de 14 de enero de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 713/2011***SUMARIO:**

IRPF. Base imponible. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones. *Aplicación a los rendimientos negativos.* La reducción del 50 por ciento es aplicable tanto a los rendimientos positivos como a los negativos, ya que el art. 23.2.1.º Ley 35/2006 (Ley IRPF) contiene una norma general y seguidamente otra específica de aplicación exclusiva a los rendimientos positivos, mientras que el art. 16.2 RD 439/2007 (Rgto. IRPF) excluye la aplicación de la reducción del 100 por ciento a los rendimientos negativos.

Y la aplicación de la reducción del 50 por ciento sobre un rendimiento negativo implica que éste se reduce en dicho porcentaje, por cuanto, a pesar de lo alegado en la demanda, la reducción de una concreta cantidad conlleva necesariamente la minoración de su importe, sea positivo o negativo, pues lo contrario sería un incremento y no una reducción. La consecuencia de aplicar tal reducción sobre el rendimiento negativo no entra en contradicción con la finalidad perseguida por el legislador, que es incentivar fiscalmente el arrendamiento de viviendas, lo que se consigue con la reducción del rendimiento positivo, pero ese estímulo no tiene por qué ser tan intenso que ampare el mantenimiento íntegro de un rendimiento negativo, y menos aún su incremento, a lo que no está obligada la Administración tributaria por el ordenamiento jurídico, que puede modular la aplicación de los beneficios fiscales en los términos que considere adecuados para el logro de los fines pretendidos, siempre que se respete el marco constitucional, como ocurre en el presente caso.

Irrenunciabilidad a la reducción. Por último, la normativa legal no contempla la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda renunciar a la reducción controvertida, por lo que resulta aplicable sin exclusión alguna, de manera que el recurrente carece de potestad para optar por la aplicación o no de una reducción que resulta obligatoria cuando concurren los requisitos establecidos legalmente.

PRECEPTOS:

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

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 16.

PONENTE:*Don José Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

Magistrados:

Don ALVARO DOMINGUEZ CALVO

Doña ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.33.3-2011/0179829

Procedimiento Ordinario 713/2011

Demandante: D./Dña. Juan Manuel

PROCURADOR D./Dña. MARIA SOLEDAD SAN MATEO GARCIA

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A 25

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D^a María Rosario Ormosa Fernández

D^a María Antonia de la Peña Elías

D. Álvaro Domínguez Calvo

En la villa de Madrid, a catorce de enero de dos mil catorce.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 713/2011, interpuesto por la Procuradora D^a María Soledad San Mateo García, en representación de D. Juan Manuel , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 19 de mayo de 2011, que desestimó la reclamación núm. NUM000 deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

Tercero.

No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba quedaron conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 14 de enero de 2014, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 19 de mayo de 2011, que desestimó la reclamación deducida por el actor contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008, por importes de 1.712'98 euros a devolver.

Segundo.

Los hechos relevantes para el análisis del presente recurso, acreditados documentalmente, son los siguientes:

1.- El actor presentó declaración por el IRPF, ejercicio 2008, consignando la cantidad de -12.991'21 € en concepto de rendimiento neto reducido del capital inmobiliario, inmueble 7 (casilla 79), resultando una cuota diferencial a devolver de 4.900'13 €.

2.- La Administración no admitió el resultado de la citada declaración y practicó liquidación provisional fijando el aludido rendimiento neto reducido del capital inmobiliario en -4.330'41 €, con una cuota a devolver de 1.712'98 €. Esta liquidación contiene, en lo que aquí interesa, la siguiente motivación:

"Según el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 del IRPF, la reducción del 50% por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda se aplica tanto si los rendimientos son positivos como si son negativos. Ello implica que en el supuesto de rendimientos negativos se disminuye la cuantía negativa. Por otro lado, al tratarse de una reducción, su aplicación no es opcional."

3.- La mencionada liquidación ha sido confirmada por la resolución del TEAR de Madrid aquí recurrida.

Tercero.

El actor solicita en la demanda, con carácter principal, la anulación de la resolución recurrida y que se declare correcta su autoliquidación en el importe consignado en la casilla 79 (-12.991'21 €), con devolución de 3.187'15 €, diferencia entre la devolución por él reclamada y la reconocida por la Administración, solicitando con carácter subsidiario que se considere renunciable la aplicación de la reducción establecida en el art. 23.1.1º de la Ley del IRPF en relación con el rendimiento neto del capital inmobiliario, quedando fijada en tal caso la casilla 79 en -8.660'61 €, con práctica de nueva liquidación en tal sentido y devolución de la cantidad resultante.

Alega el recurrente que sobre el rendimiento neto negativo correspondiente a una vivienda de su propiedad arrendada a terceras personas (-8.660'81 €) debe aplicarse la reducción del 50% (-4.330'40 €), de donde resulta un rendimiento neto negativo de -12.991'21 €, pese a lo cual la Administración tributaria, en vez de reducir el rendimiento en un 50%, lo que hizo fue aumentarlo, resultando así un rendimiento neto de -4.330'41 €, lo que considera contrario a lo establecido en el art. 23 de la Ley 35/2006, ya que esa reducción constituye un incentivo fiscal al arrendamiento de viviendas y, por ello, su aplicación debe suponer un importe negativo superior al que resultaría sin la reducción, reclamando, con carácter subsidiario, que se reconozca la naturaleza renunciable de la reducción.

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, en síntesis, que carece de justificación lógica que quien obtiene un rendimiento negativo vea incrementado ese rendimiento, invocando a tal fin la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 3 de mayo de 2004, añadiendo que la aplicación de la reducción legal no es una cuestión disponible para el contribuyente.

Cuarto.

Delimitado el objeto del proceso, su análisis debe efectuarse a partir de la Ley 35/2006, del IRPF, vigente en el ejercicio fiscal que nos ocupa. El art. 23.2.1º de la citada Ley, relativo a los gastos deducibles y reducciones del rendimiento del capital inmobiliario, dispone:

"1º 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. Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

2.º Dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el periodo impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples. (...)"

Por su parte, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, desarrolla en el art. 16 la reducción por arrendamiento de vivienda, estableciendo en su apartado 2 :

"2. No resultará de aplicación el incremento de la reducción prevista en el número 2º del artículo 23.2 de la Ley del Impuesto en el supuesto de que el rendimiento neto derivado del inmueble o derecho fuese negativo."

Pues bien, los preceptos transcritos evidencian, sin género de duda, que la reducción del 50% es aplicable tanto a los rendimientos positivos como a los negativos, ya que el art. 23.2.1º de la Ley 35/2006 contiene una norma general y seguidamente otra específica de aplicación exclusiva a los rendimientos positivos, mientras que el art. 16.2 del Real Decreto 439/2007 excluye la aplicación de la reducción del 100% a los rendimientos negativos.

Y la aplicación de la reducción del 50% sobre un rendimiento negativo implica que éste se reduce en dicho porcentaje, por cuanto, a pesar de lo alegado en la demanda, la reducción de una concreta cantidad conlleva necesariamente la minoración de su importe, sea positivo o negativo, pues lo contrario sería un incremento y no una reducción. La consecuencia de aplicar tal reducción sobre el rendimiento negativo no entra en contradicción con la finalidad perseguida por el legislador, que es incentivar fiscalmente el arrendamiento de viviendas, lo que se consigue con la reducción del rendimiento positivo, pero ese estímulo no tiene por qué ser tan intenso que ampare el mantenimiento íntegro de un rendimiento negativo, y menos aún su incremento, a lo que no está obligada la Administración tributaria por el ordenamiento jurídico, que puede modular la aplicación de los beneficios fiscales en los términos que considere adecuados para el logro de los fines pretendidos, siempre que se respete el marco constitucional, como ocurre en el presente caso.

En apoyo de esta conclusión basta señalar que diversos preceptos de la Ley 35/2006 ponen límites a la generación o a la admisión de rendimientos negativos que puedan minorar la base imponible del IRPF. Así, el art. 20.4 prohíbe que la aplicación de reducciones pueda determinar la existencia de un rendimiento negativo del trabajo, al igual que el art. 32.2.3º en relación con los rendimientos de actividades económicas, mientras que el art. 49.a), referido a las rentas del ahorro, sólo admite que el saldo negativo de un ejercicio se compense con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes, rechazando el art. 50.3 que la compensación pueda practicarse fuera de ese plazo mediante la acumulación a bases negativas de ejercicios posteriores.

Por otro lado, sobre la aplicación de la reducción aquí cuestionada a los rendimientos negativos derivados del arrendamiento de viviendas, también se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en respuesta a consulta vinculante V- 1374-09, de fecha 10 de junio de 2009, en la que afirma:

"(...) Por tanto, la citada reducción del 50 por 100 resultará aplicable sobre el rendimiento neto derivado del arrendamiento de inmueble destinado a vivienda del arrendatario, tanto si el rendimiento neto es positivo como si es negativo."

Por último, la normativa legal no contempla la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda renunciar a la reducción controvertida, por lo que resulta aplicable sin exclusión alguna, de manera que el recurrente carece de potestad para optar por la aplicación o no de una reducción que resulta obligatoria cuando concurren los requisitos establecidos legalmente.

Quinto.

En atención a las razones expuestas procede desestimar el presente recurso, no apreciándose motivos para hacer imposición de costas a la vista del art. 139.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción .

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D. Juan Manuel contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 19 de mayo de 2011, que desestimó la reclamación deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida; sin costas.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma no cabe recurso.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que como Secretario certifico.

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.