

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076674

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 21 de febrero de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5664/2019

SUMARIO:**IRPF. Rendimientos de capital inmobiliario. Gastos deducibles. De inmuebles arrendados. Gastos necesarios para la obtención de rendimientos. Amortización. Inmuebles adquiridos a título lucrativo.**

La sentencia objeto de recurso trae causa de un procedimiento de comprobación limitada seguido por la AEAT en relación a la declaración anual de IRPF. La Administración tributaria razona que, tratándose de inmuebles adquiridos por herencia o donación solo podrá considerarse como coste de adquisición satisfecho a los efectos de la amortización pretendida -que no se debe confundir con el valor de adquisición-, el coste soportado en los gastos y tributos inherentes a la adquisición del inmueble. La Sala a quo, por el contrario, entiende que el coste de adquisición es el valor declarado por el bien a efectos del ISD, considerando, en línea con fallos precedentes de la misma, que la expresión «coste de adquisición satisfecho» no puede interpretarse como excluyente de la amortización respecto de aquellos activos inmobiliarios adquiridos a título gratuito pero que no por ello dejan de tener un valor de adquisición. La Administración recurrente en casación, sin embargo, considera que la resolución del TEAR es ajustada a Derecho, y que la determinación del coste de adquisición, tratándose de bienes adquiridos en virtud de herencia, adquiere unos tintes peculiares, por cuanto que, al haber sido adquiridos a título gratuito, no se ha satisfecho nada por ellos, más allá de los gastos e impuestos que el acto sucesorio haya generado, considerando que ese es realmente el «coste de adquisición satisfecho». Por otra parte, considera igualmente acertado el criterio mantenido por la inspección tributaria en lo concerniente a la deducción de los gastos pagados, únicamente admisibles durante el tiempo en que el inmueble estuvo arrendado y se percibieron rentas, en la proporción que corresponda. Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en precisar la interpretación que debe darse al art. 23.1 b) Ley LIRPF, en la determinación la base de cálculo de las cantidades a deducir en concepto de amortización para determinar los rendimientos netos del capital inmobiliario sujetos al IRPF cuando la adquisición se ha producido por herencia o a título gratuito. El Tribunal también deberá determinar si interpretando el art. 23.1 a) 2.º de la misma Ley, la deducción de los gastos por los diversos conceptos del citado precepto, deben admitirse única y exclusivamente por el tiempo en el que el inmueble estuvo arrendado, y se percibieron rentas, en la proporción que corresponda, o bien, se deben deducir los gastos correspondientes no solo al periodo de tiempo en que estuvo arrendado el inmueble y se percibieron rentas sino también aquellos correspondientes al periodo en el que el inmueble no estuvo alquilado pero sí en disposición de poder arrendarse. [Vid., STSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de mayo de 2019, recurso n.º 1065/2016 (NFJ075164), contra la que se interpone el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 88 a 90.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 23.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 13 y 14.

PONENTE:*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ
Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 21/02/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5664/2019

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5664/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez
D. César Tolosa Tribiño
D. Fernando Román García
D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 21 de febrero de 2020.

HECHOS

Primero.

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 30 de mayo de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, estimatoria del recurso número 1065/2016, deducido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARV) de fecha 20 de septiembre de 2016 por la que se desestima la reclamación económico administrativa dirigida contra la liquidación provisional por importe de 12.114,11 euros por el concepto tributario IRPF, ejercicio 2012.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) El artículo 23.1.b) 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 (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"] y los artículos 13 h) y 14.1 y 2 a) de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo ["RIRPF"], que lo desarrollan.

(ii) El artículo 23.1.a) 2º LIRPF y el artículo 13 b) RIRPF.

3. Razona que la infracción denunciada ha sido relevante y determinante del fallo estimatorio de la sentencia que recurre, habida cuenta de la interpretación que del artículo 23.1.b) LIRPF efectúa el Tribunal a quo y, en particular, en cuanto a que "el coste de adquisición es el valor declarado por el bien a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, considerando la Sala, en línea con fallos precedentes de la misma, que la expresión "coste de adquisición satisfecho" no puede interpretarse como excluyente de la amortización respecto de aquellos activos inmobiliarios adquiridos a título gratuito pero que no por ello dejan de tener un valor de adquisición." (sic).

Añade el abogado del Estado, en relación a la segunda infracción denunciada, que también ha sido relevante y determinante del fallo, toda vez que la sentencia recurrida, considera erráticamente "que se deben deducir los gastos correspondientes no solo al periodo de tiempo en que estuvo arrendado el inmueble y se percibieron rentas sino también aquellos correspondientes al periodo en el que el inmueble no estuvo alquilado, pero sí en disposición de poder arrendarse." (sic).

4. Subraya que las normas que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como las circunstancias de las letras c) y b) del artículo 88.2 LJCA.

5.1. Resalta que "Tras un detallado análisis de las sentencias dictadas en relación con el artículo 23 de la LIRPF/2006 y concordantes de su Reglamento, no nos consta la existencia de jurisprudencia sobre las dos cuestiones suscitadas: la base de cálculo de las cantidades a deducir en concepto de amortización para determinar los rendimientos netos del capital inmobiliario sujetos al IRPF cuando la adquisición se ha producido

por herencia o a título gratuito (artículo 23.1.b) de la Ley) y la deducción de los gastos por los diversos conceptos del artículo 23.1.a).2º de la misma Ley, por el tiempo en el que el inmueble estuvo arrendado." (sic) [artículo 88.3.a) LJCA].

5.2. La resolución judicial impugnada afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. Afirma que son "muchos miles de contribuyentes, titulares de bienes inmuebles arrendados, adquiridos a título gratuito, podrían seguir las pautas de la sentencia que se recurre al presentar sus declaraciones por IRPF.". (sic).

5.3. La resolución judicial impugnada sienta una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA].

6. Por las razones anteriores, considera conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije jurisprudencia sobre la cuestión planteada.

Segundo.

1. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 29 de julio de 2019, habiendo comparecido las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

2. Doña Flora, parte recurrida, en su escrito de personación se opuso además a la admisión del recurso preparado por el abogado del Estado, arguyendo, en síntesis, que "la sentencia anteriormente referida, no es susceptible de recurso de casación por cuanto los motivos expuestos para ello carecen del fundamento suficiente" (sic), limitándose a continuación a reiterar los argumentos ya expuestos en la instancia.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89, apartado 1, LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86, apartados 1 y 2, LJCA) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89, apartado 1, LJCA).

2. En el escrito de preparación, la parte recurrente acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, identifica con precisión la norma del ordenamiento jurídico estatal que considera infringida, oportunamente alegada en la demanda y considerada por la sentencia de instancia, y justifica que la infracción que le imputa ha sido relevante para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2, letras a), b), d) y e), LJCA], lo que permite rechazar la causa de oposición planteada por la parte recurrida.

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada afecta a un gran número de situaciones y la doctrina sentada puede ser dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.c) y b) LJCA], y porque aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], justificándose especialmente la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA].

Segundo.

1. La sentencia objeto de recurso trae causa de un procedimiento de comprobación limitada seguido por la AEAT en relación a la declaración anual presentada por Dª Flora por el concepto de IRPF ejercicio 2012 que

derivó en la práctica de una liquidación provisional de la que resultaba una cantidad a ingresar de 12.114,11 euros.

2. La Administración tributaria razona que, tratándose de inmuebles adquiridos por herencia o donación solo podrá considerarse como coste de adquisición satisfecho a los efectos de la amortización pretendida -que no se debe confundir con el valor de adquisición-, el coste soportado en los gastos y tributos inherentes a la adquisición del inmueble.

3. La Sala a quo, por el contrario, entiende que el coste de adquisición es el valor declarado por el bien a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, considerando, en línea con fallos precedentes de la misma, que la expresión "coste de adquisición satisfecho" no puede interpretarse como excluyente de la amortización respecto de aquellos activos inmobiliarios adquiridos a título gratuito pero que no por ello dejan de tener un valor de adquisición .

4. La Administración recurrente en casación, sin embargo, considera que la resolución del TERC es ajustada a Derecho, y que la determinación del coste de adquisición, tratándose de bienes adquiridos en virtud de herencia, adquiere unos tintes peculiares, por cuanto que, al haber sido adquiridos a título gratuito, no se ha satisfecho nada por ellos, más allá de los gastos e impuestos que el acto sucesorio haya generado, considerando que ese es realmente el "coste de adquisición satisfecho". Por otra parte, considera igualmente acertado el criterio mantenido por la inspección tributaria en lo concerniente a la deducción de los gastos pagados, únicamente admisibles durante el tiempo en que el Inmueble estuvo arrendado y se percibieron rentas, en la proporción que corresponda.

Tercero.

1. La sentencia recurrida, tras reproducir el artículo 23 LIRPF y los artículos 13 y 14 RIRPF , se remite a su sentencia de 24 de junio de 2011, así como a otra sentencia de la Sala del País Vasco, de 7 de mayo de 2009, para concluir que "Con esa fundamentación jurídica, que en relación con lo que hemos anticipado asume la Sala, ha de concluirse en la estimación del recurso y consiguiente revocación del Acuerdo recurrido y del acta de liquidación por ella confirmada, para concluir en la estimación íntegra de la demanda, en lo que interesa, y desde la perspectiva del planteamiento de la demanda, para concluir que al menos se debería tener en consideración el valor catastral a los efectos de sobre él operar con el porcentaje del 3% recogido en el Reglamento de IRPF que hemos referido" (sic) (FJ 2º).

2. En cuanto a la cuestión de la deducción de las rentas del capital inmobiliario los impuestos y recargos no estatales, tasas de basura, seguros, gastos de ascensor, IBI, etc. que se hayan pagado exclusivamente durante el tiempo en que el inmueble estuvo arrendado y se percibieron rentas, al socaire del artículo 13 RIRPF y de una sentencia de la Sala de Madrid de 7 de mayo de 2008, sostiene como "más correcto admitir todos aquellos gastos generados fuera del periodo de tiempo de duración del alquiler del inmueble, pero realizados con la finalidad de que el inmueble pudiera ser alquilado" (sic) (FJº 3º).

Cuarto.

1. A la vista de cuanto antecede, el recurso de casación preparado plantea las siguientes cuestiones jurídicas:

1. Precisar la interpretación que debe darse al artículo 23.1.b) de la Ley del LIRPF, en la determinación la base de cálculo de las cantidades a deducir en concepto de amortización para determinar los rendimientos netos del capital inmobiliario sujetos al IRPF cuando la adquisición se ha producido por herencia o a título gratuito.

2. Determinar si, interpretando el artículo 23.1.a) 2º de la misma Ley, la deducción de los gastos por los diversos conceptos del citado precepto, deben admitirse única y exclusivamente por el tiempo en el que el inmueble estuvo arrendado, y se percibieron rentas, en la proporción que corresponda, o bien, se deben deducir los gastos correspondientes no solo al periodo de tiempo en que estuvo arrendado el inmueble y se percibieron

rentas sino también aquellos correspondientes al periodo en el que el inmueble no estuvo alquilado pero sí en disposición de poder arrendarse.

2. La cuestión jurídica enunciada presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, pues este Tribunal Supremo no ha abordado la interpretación y aplicación de los referidos artículos, en particular el 23.1.b) LIRPF en los supuestos de determinación de base de cálculo cuando la adquisición del inmueble ha tenido lugar por herencia u otro título gratuito, concurriendo así la presunción de interés casacional objetivo del artículo 88.3.a) LJCA, lo que hace conveniente un pronunciamiento suyo al respecto. Asimismo, esta situación litigiosa puede proyectarse a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA].

3. Además, la cuestión suscitada en este recurso de casación ha dado lugar a sendos autos de admisión de esta Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo, dictados el 9 de enero y el 4 de abril de 2019, (RRCA/7063/2018 y 8248/2018; ES:TS:2019:43A y ES:TS:2019:3840A), en asuntos que analizan cuestiones tangenciales al litigio que nos ocupa.

Quinto.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la cuestión descrita en el punto 1 del anterior razonamiento jurídico.

2. La norma que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 23 de la LIRPF, en conexión con los artículos 13 y 14 de su reglamento.

Sexto.

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

Séptimo.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 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 RCA/5664/2019, preparado por abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra la sentencia dictada el 30 de mayo de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso número 1065/2016.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

1. Precisar la interpretación que debe darse al artículo 23.1.b) de la Ley del LIRPF, en la determinación la base de cálculo de las cantidades a deducir en concepto de amortización para determinar los rendimientos netos del capital inmobiliario sujetos al IRPF cuando la adquisición se ha producido por herencia o a título gratuito.

2. Determinar si, interpretando el artículo 23.1.a) 2º de la misma Ley , la deducción de los gastos por los diversos conceptos del citado precepto, deben admitirse única y exclusivamente por el tiempo en el que el inmueble estuvo arrendado, y se percibieron rentas, en la proporción que corresponda, o bien, se deben deducir los gastos correspondientes no solo al periodo de tiempo en que estuvo arrendado el inmueble y se percibieron rentas sino también aquellos correspondientes al periodo en el que el inmueble no estuvo alquilado pero sí en disposición de poder arrendarse.

3º) Identificar como norma que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 23 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, en conexión con los artículos 13 y 14 de su Reglamento.

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.

Así lo acuerdan y firman.

Luis María Díez-Picazo Giménez

José Luis Requero Ibáñez César Tolosa Tribiño

Fernando Román García Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

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.