

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078543

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 9 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1302/2020

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones. La Sala de instancia considera indiscutible que los inmuebles arrendados están afectos a la obtención de rendimientos de capital inmobiliario, no siendo lícito el imputar dichas rentas en los meses que no pudo alquilarse dichos inmuebles, siendo el espíritu de dicha imputación inmobiliaria que todo inmueble, que no sea la vivienda habitual, es susceptible de generar una renta o un ingreso, y la administración estima que por tener la posibilidad de ganar ese dinero, se debe pagar un mínimo en la declaración de la renta, imputación que se realiza posiblemente por política económica para abordar el problema de los pisos alquilados a familiares y amigos a coste cero y como medida para incentivar el alquiler de viviendas vacías. En este caso, la Administración no niega que los pisos rehabilitados por el recurrente tienen como fin el arrendamiento a terceros, y por ende quiebra uno de los requisitos legales para imputar la renta al recurrente por los periodos que los pisos estuvieron vacíos (uno de ellos estuvo vacío diez meses en el año 2010, y otro piso no estuvo arrendado durante el 2012 durante once meses) pero sí se encuentran en expectativa de ser alquilados, debiendo estimarse este motivo de impugnación. En cuanto a la posibilidad de «descontar los gastos de los inmuebles durante los referidos periodos en que los pisos no pudieron ser alquilados», la Sala concluye que «la estricta aplicación» de este precepto, «ubicado en el ámbito de los rendimientos del capital inmobiliario, permite concluir la no admisión de la deducibilidad de los gastos cuando no se hubieran obtenido rendimientos, pero en este caso, al igual que respecto a la aplicación de rendimientos de capital inmobiliario, existe una expectativa de alquiler, y por ende debe deducirse los gastos de todo el periodo, y no sólo cuando los inmuebles están efectivamente alquilados»

Y respecto de «la eliminación de gastos computados por el obligado tributario», lo que determinó que se pasara «de unos rendimientos negativos declarados por el [obligado tributario] a unos rendimientos positivos calculados por la AEAT», la Sala estima la argumentación de la recurrente pues los rendimientos si fueron declarados por el mismo, sólo existía discrepancia respecto a la deducción de ciertos gastos, debiendo por tanto aplicarse la reducción prevista en el art. 23.2 Ley IRPF. El recurso plantea las siguientes cuestiones: determinar si las rentas procedentes de bienes inmuebles, que no se encuentran arrendados ni subarrendados, pero que están destinados a serlo, tributan como rendimientos del capital inmobiliario o como rentas imputadas, precisando en su caso, si los gastos asociados a dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda, o si también deben admitirse como tales los generados durante el tiempo en que los inmuebles no estuvieron alquilados, pero sí en disposición de poder arrendarse y el alcance de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» contenida en el art. 23.2 LIRPF a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda [Vid., STSJ de la Comunidad Valenciana de 11 de diciembre de 2019, recurso n.º 1217/2017 (NFJ077888) contra la que se plantea el recurso de casación]

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), arts. 23 y 85.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 09/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1302/2020

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.: 1302/2020

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

AUTO

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 9 de julio 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 11 de diciembre de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó en parte el recurso número 1217/2017 promovido por doña Elsa frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 25 de julio de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumulada NUM001, formuladas en asunto relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicios 2010 y 2012.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: (i) los artículos 23, apartados 1 y 2, y 85, apartado 1, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], en relación con el artículo 22 de dicho texto legal, todos ellos en su redacción aplicable *ratione temporis*; (ii) el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF"]; (iii) el artículo 12, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; y (iv) el artículo 3.1 del Código Civil, aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889 (Gaceta de Madrid de 25 de julio).

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del sentido del fallo, porque, si la sentencia recurrida hubiera interpretado correctamente los artículos invocados como infringidos, habría confirmado las liquidaciones practicadas en todos sus extremos. Sostiene que la Sala de instancia se equivoca por las siguientes razones: (i) porque, "[a] parte de la dificultad que supone aplicar la norma en función de expectativas o intenciones subjetivas de los propietarios de difícil prueba, esta conclusión no encuentra base alguna, ni en la redacción del precepto, ni en su interpretación sistemática, ni en la exposición de motivos de la Ley"; (ii) porque "atiende al criterio subjetivo de la intención de arrendar el inmueble, carente de apoyo legal. La finalidad de la deducción de los gastos, es minorar la carga impositiva sobre el arrendador que percibe rentas", por lo que "si no hay renta en el ejercicio o parte de él, no cabe deducir los gastos imputables a dicho periodo"; y (iii) porque "parece entender que basta con que los rendimientos íntegros hayan sido declarados por el contribuyente", en tanto que el artículo 23.2 LIRPF "habla en todo caso de "rendimiento declarado", no de "ingresos declarados".

4. Subraya que las normas que se denuncian como infringidas forman parte del Derecho estatal.

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

5.1. La sentencia recurrida sienta una doctrina sobre las normas que se consideran infringidas que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], en la medida en que "puede propiciar que los titulares de inmuebles que se dicen dedicados al alquiler, aun estando desocupados gran parte del año, se deduzcan gastos o apliquen reducciones que no les corresponden, o dejen de imputarse rentas por las que deben tributar, en perjuicio de otros contribuyentes que no pretendan encontrarse en tal situación".

5.2. La doctrina que sienta la Sala de instancia afecta a un gran número de situaciones, al trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], "incidiendo sobre un colectivo muy numeroso de contribuyentes (los arrendadores) y situaciones (inmuebles destinados a alquiler desocupados parte del año y/o arrendadores que no declaren los rendimientos netos)", siendo así que "[e]s muy frecuente que se practiquen liquidaciones tributarias en estos casos, por haber deducido los contribuyentes la totalidad de los gastos anuales y/o no haber realizado la imputación de rentas proporcional, así como por haber aplicado, incorrectamente a juicio de la AEAT, la reducción del art. 23.2 LIRPF en caso de arrendamiento de viviendas".

5.3. La resolución impugnada aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], destacando que "la redacción de los arts. 85.1 y 23.1 LIRPF, en lo que aquí interesa, sigue siendo la misma tras la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modificó la LIRPF" y que pese a que "el art. 23.2 LIRPF fue modificado por el artículo 1.3 de la Ley 26/2014, en su actual redacción, sigue vigente la reducción del 60% para arrendamientos en general y la exigencia de que los rendimientos hayan sido declarados".

6. Insiste en la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije jurisprudencia que declare que: (a) "en caso de inmuebles dedicados a alquiler, desocupados parte del año, no afectos a actividades económicas, procede la imputación de rentas inmobiliarias proporcionalmente al número de días que no estén alquilados"; (b) "solo son gastos anuales deducibles en estos supuestos, los que correspondan al número de días del año en que el inmueble haya estado arrendado"; y (c) "solo cabe aplicar la reducción del art. 23.2 LIRPF, cuando el contribuyente declara el "rendimiento neto positivo", no cuando éste se liquida posteriormente por la Administración Tributaria".

Segundo.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 4 de febrero de 2020, habiendo comparecido ambas partes, la Administración General del Estado, recurrente, y doña Elsa, recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

En su escrito de personación, la parte recurrida se opuso a la admisión del recurso de casación preparado por la Administración General del Estado, al amparo de lo previsto en el artículo 89.6 LJCA.

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

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

El recurso de casación ha sido preparado por la Administración General del Estado cumpliendo con todos los requisitos exigidos por los artículos 86 y 89 LJCA, en contra de lo sostenido por la parte recurrida en su escrito de oposición:

a) 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, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89, apartado 1, LJCA).

b) En el escrito de preparación la Administración recurrente acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, identifica con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que considera infringidas, oportunamente alegadas en la demanda y consideradas por la sentencia de instancia o que ésta hubiera debido

observar, aun sin ser alegadas, y justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2, letras a), b), d) y e), LJCA].

c) El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada sienta una doctrina sobre dichos preceptos legales que puede dañar gravemente el interés general [artículo 88.2.b) LJCA] y afectar a un gran número de situaciones, al trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], siendo así que, además, sobre tales preceptos en los que sustenta su razón de decidir no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que ofrece para justificar el referido interés se infiere la conveniencia de un pronunciamiento de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo [artículo 89.2 f) LJCA].

Segundo.

1. En el fundamento jurídico primero de la sentencia impugnada se recogen los siguientes antecedentes fácticos, necesarios para decidir sobre la admisión a trámite del presente recurso de casación:

"[L]a recurrente adquirió un inmueble (bajo y cuatro pisos) en el año 2002 y dado el deficiente estado estructural del mismo, fue requerida por la administración para realizar las obras necesarias, obras que afectaron al bajo y cuatro viviendas, obras que ascendieron a la suma de 310.462,42€. Finalizadas las mismas dichos inmuebles se destinaron al alquiler.

Iniciadas actuaciones de comprobación limitada se practicó liquidación de IRPF 2010 y 2012.

En la liquidación de IRPF la AEAT resuelve.

* Teniendo en cuenta que la obra en su conjunto se entiende como mejora, es susceptible de amortización al 3% anual. La Administración ha entendido que del coste total de 352.976,90 euros, 95.696,99 euros son exclusivos de las viviendas, y por tanto, el resto 257.279,91 euros procede computarlo a partes iguales entre los cinco inmuebles.

* Una vez calculados los rendimientos de los inmuebles arrendados se verifica que el rendimiento neto es positivo en todos, y por tanto, de los inmuebles que se corresponden con arrendamiento de vivienda, no procederá aplicar la reducción del artículo 23.2 de la Ley de IRPF, ya que en dicho articulado se detalla que tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente. En este caso se habían declarado todos los rendimientos negativos, y por tanto, el rendimiento positivo es liquidado y no declarado, por lo que no procederá aplicar la reducción por arrendamiento de vivienda.

* Y otro de los puntos regularizados viene referidos a la imputación de rentas por el periodo que los inmuebles no consiguieron arrendarse, y en esos mismos periodos no se admitió la deducción de los gastos sobre los rendimientos de capital inmobiliario".

2.1. La Sala de instancia, tras reproducir el artículo 85 LIRPF, considera indiscutible que "los inmuebles arrendados están afectos a la obtención de rendimientos de capital inmobiliario, no siendo lícito el imputar dichas rentas en los meses que no pudo alquilarse dichos inmuebles, siendo el espíritu de dicha imputación inmobiliaria que todo inmueble, que no sea la vivienda habitual, es susceptible de generar una renta o un ingreso, y la administración estima que por tener la posibilidad de ganar ese dinero, se debe pagar un mínimo en la declaración de la renta, imputación que se realiza posiblemente por política económica para abordar el problema de los pisos alquilados a familiares y amigos a coste cero y como medida para incentivar el alquiler de viviendas vacías. En este caso, la administración no niega que los pisos rehabilitados por el recurrente tienen como fin el arrendamiento a terceros, y por ende quiebra uno de los requisitos legales para imputar la renta al recurrente por los periodos que los pisos estuvieron vacíos (uno de ellos estuvo vacío diez meses en el año 2010, y otro piso no estuvo arrendado durante el 2012 durante once meses) pero sí se encuentran en expectativa de ser alquilados, debiendo estimarse este motivo de impugnación" (FJ 5º).

2.2. En cuanto a la posibilidad de "descontar los gastos de los inmuebles durante los referidos periodos en que los pisos no pudieron ser alquilados", la Sala a quo, tras reproducir el primer apartado del artículo 23 LIRPF, concluye que "la estricta aplicación" de este precepto, "ubicado en el ámbito de los rendimientos del capital inmobiliario, permite concluir la no admisión de la deducibilidad de los gastos cuando no se hubieran obtenido rendimientos, pero en este caso, al igual que respecto a la aplicación de rendimientos de capital inmobiliario,

existe una expectativa de alquiler, y por ende debe deducirse los gastos de todo el periodo, y no sólo cuando los inmuebles están efectivamente alquilados" (FJ 5º).

2.3. Y respecto de "la eliminación de gastos computados por el obligado tributario", lo que determinó que se pasara "de unos rendimientos negativos declarados por el [obligado tributario] a unos rendimientos positivos calculados por la AEAT", la Sala "estima la argumentación de la recurrente pues los rendimientos si fueron declarados por el mismo, sólo existía discrepancia respecto a la deducción de ciertos gastos, debiendo por tanto aplicarse la reducción prevista en el artículo 23,2 de la ley 35/06" (FJ 6º).

Tercero.

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

a) Determinar si las rentas procedentes de bienes inmuebles, que no se encuentran arrendados ni subarrendados, pero que están destinados a serlo, tributan como rendimientos del capital inmobiliario o como rentas imputadas;

b) Precisar, en su caso, si los gastos asociados a dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda, o si también deben admitirse como tales los generados durante el tiempo en que los inmuebles no estuvieron alquilados, pero sí en disposición de poder arrendarse.

c) Precisar el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 LIRPF a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

2. Las cuestiones jurídicas enunciadas presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, pues este Tribunal Supremo no las ha abordado nunca, concurriendo así la presunción contenida en el artículo 88.3, letra 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, esta Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha considerado que las dos últimas cuestiones enunciadas presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, al darse la circunstancia de la letra c) del artículo 88.2 LJCA y la presunción recogida en la letra a) del artículo 88.3 LJCA, que aquí también se invocan [vid., autos de 18 de julio de 2018 (RCA/1434/2019; ES:TS:2019:8397A), 6 de noviembre de 2019 (RCA/4055/2019; ES:TS:2019:11721A), 31 de enero de 2020 (RCA/4786/2019; ES:TS:2020:756A) y 21 de febrero de 2020 (RCA/5664/2019; ES:TS:2020:1494A)], en asuntos que analizan cuestiones sustancialmente idénticas al litigio objeto de la presente casación.

Cuarto.

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, las cuestiones enunciadas en el punto 1 del anterior razonamiento jurídico.

2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 23, apartados 1 y 2, y 85, apartado 1, LIRPF, en relación con el artículo 22 de dicho texto legal, así como el artículo 13 RIRPF.

Quinto.

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

Sexto.

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/1302/2020, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 11 de diciembre 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 1217/2017.

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

a) Determinar si las rentas procedentes de bienes inmuebles, que no se encuentran arrendados ni subarrendados, pero que están destinados a serlo, tributan como rendimientos del capital inmobiliario o como rentas imputadas;

b) Precisar, en su caso, si los gastos asociados a dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda, o si también deben admitirse como tales los generados durante el tiempo en que los inmuebles no estuvieron alquilados, pero sí en disposición de poder arrendarse.

c) Precisar el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 23, apartados 1 y 2, y 85, apartado 1, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con el artículo 22 de dicho texto legal, y el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

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.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez D. José Luis Requero Ibáñez
D. César Tolosa Tribiño D. Fernando Román García
D. 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.