

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079484

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1378/2020, de 21 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7063/2018

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de capital inmobiliario. Gastos deducibles. De inmuebles arrendados. Gastos necesarios para la obtención de rendimientos. Amortización. *Alquiler de inmuebles edificados sobre terreno objeto de concesión administrativa demanial.* La sentencia recurrida entendió que el rendimiento inmobiliario declarado no proviene de la cesión o constitución de derechos o facultades de uso o disfrute, sino que es una renta derivada de un arrendamiento de unos edificios, de unas naves. Los rendimientos que obtiene y declara la demandante no provienen de la constitución o de la cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre inmuebles, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, y por tanto no provienen de la cesión de la concesión administrativa, sino de unos arrendamientos de locales, por lo que procede la aplicación del 3% sobre la base de amortización y que no sea aplicable como se pretende en la demanda, el previsto para los supuestos de rendimientos provenientes de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, que de tener un plazo de duración determinado, es el que resulta de dividir el coste de adquisición del derecho por el número de años de duración de la concesión. La recurrente pretende amortizar el coste de un inmueble dentro del plazo que resta de concesión, que es la tesis acogida por la Sala. Cuando el perceptor de los rendimientos del capital inmobiliario tiene la propiedad del inmueble o una facultad de uso de carácter vitalicio deducirá como amortización el resultado de aplicar al coste de adquisición el coeficiente del 3 por ciento, pero cuando ostenta un derecho o facultad de uso o de disfrute de carácter temporal, como es el caso de la recurrente, podrá deducir el resultado de aplicar el coeficiente que resulte del número de años de duración de la concesión que restan en la fecha de su adquisición para su conclusión. Se considera deducible para los supuestos de titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute de carácter temporal, no el 3% del coste o valor de adquisición, sino «la parte proporcional» del valor de adquisición satisfecho («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»). Cuando el precepto considera deducible el resultado de aplicar el porcentaje del 3% es cuando lo que el perceptor de los rendimientos detenta es la titularidad del inmueble o una facultad de uso «vitalicia», no un derecho o facultad de uso o disfrute de carácter «temporal», como ostenta el titular de una concesión administrativa. Tal como sostiene la recurrente, este es el espíritu y finalidad de la norma porque se acomoda perfectamente a la «depreciación efectiva» del inmueble, teniendo en cuenta que, al caducar la concesión todo lo pierde el titular de la misma, bien porque todo revierte a la Administración concedente, o bien porque, como alternativa a la reversión de lo construido, deberá ser demolido a costa del concesionario. En consecuencia, en el caso de concesiones administrativas nos encontramos ante un derecho real que facilita al concesionario el uso y disfrute del dominio público con carácter temporal, por lo que el supuesto si es incardinable en el supuesto que contempla el art.14.3.a) Rgto IRPF, y por ello procede dar lugar al recurso de casación y anular la sentencia recurrida. Resuelve el Tribunal que «debe aplicarse el porcentaje de amortización que resulte del número de años de duración de la concesión que restan en la fecha en que la misma se adquiere». [Vid., ATS de 9 de enero de 2019, recurso n.º 7063/2018 (NFJ079488) que plantea el recurso de casación contra la STSJ de Cantabria de 28 de junio de 2018, recurso n.º 223/2017 (NFJ072997) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), arts. 22 y 23.

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

PONENTE:

Don José Díaz Delgado.

SENTENCIA

Magistrados/as

NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
JOSE DIAZ DELGADO
ANGEL AGUALLO AVILÉS
JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
JESUS CUDERO BLAS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.378/2020

Fecha de sentencia: 21/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION Número del procedimiento: 7063/2018 Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/07/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: T.S.J.CANTABRIA SALA CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Nota:
R. CASACION núm.: 7063/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1378/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguillo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto el Recurso de Casación que con el número 7063/2018 interpuesto por la procuradora doña María Dolores Cicero Bra, en representación de doña Regina, asistida por el letrado don Antonio Relea Sarabia, quien preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2018 por la sala de lo Contencioso- administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que desestimó el recurso 223/2017, deducido por doña Regina frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria (TEARC), de fecha 26 de mayo de 2017, resolviendo las reclamaciones formuladas contra la liquidación acordada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Cantabria de la Agencia Tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2014 y contra el acuerdo sancionador derivado.

Ha comparecido como parte demandada el Abogado del Estado, en la representación que le es propia. Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

"Se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Doña Regina, representada por la procuradora doña María Dolores Cicero Bra, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de fecha 26 de mayo de 2017 y, se condena en costas a la demandante que ha visto rechazadas totalmente sus pretensiones".

Segundo.

Contra dicha sentencia interpuso la recurrente el presente recuso de casación en cuyo escrito de preparación le imputa la infracción del 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 (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF/06"], en conexión con el artículo 22 de la misma norma.

Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir, toda vez que la interpretación realizada por la sentencia del citado artículo 23 LIRPF/06 acerca del cálculo en el IRPF del gasto por amortización que es deducible de los rendimientos del capital inmobiliario es errónea por cuanto "obviando el requisito contenido en el mismo precepto de que la amortización responda a la "depreciación efectiva" soportada por el bien o derecho que genera el rendimiento, otorga el mismo tratamiento al titular de un inmueble y, en general, a quien ostenta un derecho de "duración vitalicia", que al titular de un derecho real de uso o disfrute sobre un inmueble con plazo de "duración limitada" y, por ello, sujeto a una superior depreciación en función de que por cada año transcurrido el derecho de concesión y, por ello, lo edificado sobre las parcelas objeto concesional, pierde la parte proporcional de su valor, ya que, en efecto, al término de la concesión su valor queda a reducido a cero para el titular de la misma, bien porque todo revierte a la Administración concedente, tanto las parcelas como lo edificado sobre las mismas, o bien porque lo edificado debe

demolirse. Permitir la deducción como gasto en el IRPF de la "depreciación efectiva", esto es, de la verdadera pérdida de valor que sufre el titular, Constituye el objeto del procedimiento de instancia, el cálculo en el IRPF del gasto por amortización deducible de los rendimientos del capital inmobiliario provenientes del alquiler de cuatro naves edificadas sobre dos parcelas de terreno objeto de concesión administrativa demanial titularidad de la recurrente.

La Administración tributaria primero, y el órgano a quo, después, entienden que las deducciones por gastos de amortización presentadas por la obligada tributaria proceden de rendimientos derivados de un mero arrendamiento de locales, y no de la cesión o constitución de derechos o facultades de uso o disfrute, por lo que el límite porcentual de la deducción debe ser el 3% que prevé la Ley.

Para la parte recurrente, sin embargo, el porcentaje aplicable es el correspondiente a la deducibilidad de un rendimiento proveniente de la cesión o constitución de derechos o facultades de uso o disfrute al estar radicadas las naves arrendadas sobre suelo público objeto de concesión administrativa.

Considera que el tratamiento dispensado por la sentencia recurrida es el mismo que otorgaría al titular de un derecho de propiedad o de un derecho de uso de "duración vitalicia", consistente en que la amortización se calcula en el porcentaje del 3% previsto en el precepto previsto para la propiedad y derechos de uso de duración vitalicia, en lugar de en el porcentaje resultante de los años de duración limitada del derecho de uso o disfrute, en este caso de la concesión administrativa, que restan al adquirirla su titular. Concluye señalando que "cuando el art. 23 considera deducible el resultado de aplicar el porcentaje del 3% es cuando lo que el receptor de los rendimientos detenta es la titularidad del inmueble o una facultad de uso vitalicia, no un derecho o facultad de uso o disfrute de carácter temporal, como ostenta mi representada."

La sentencia recurrida llega a la conclusión de que " el rendimiento inmobiliario declarado no proviene de la cesión o constitución de derechos o facultades de uso o disfrute, sino que es una renta derivada de un arrendamiento de unos edificios, de unas naves. Esta distinción se contiene en el art. 22 de la Ley al decir que, tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

De esta manera y frente a las alegaciones contenidas en la demanda, los rendimientos que obtiene y declara la demandante no provienen de la constitución o de la cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre inmuebles, cualquiera que su denominación o naturaleza, y por tanto no provienen de la cesión de la concesión administrativa, sino de unos arrendamientos de locales. Esta diferencia es que justifica que la pretensión de la demandante deba decaer porque, en definitiva, se trata de determinar la amortización de las naves que son las que generan los rendimientos inmobiliarios gravados (...) Respecto de la base de amortización, y por misma razón, es decir, por tratarse de rendimientos provenientes de arrendamientos de bienes inmuebles, será el mayor valor de los dos siguientes: el valor catastral o el coste de adquisición satisfecho, siendo el importe realmente satisfecho por el contribuyente, y diferente del valor de adquisición. De esta forma en las adquisiciones onerosas, importe efectivamente satisfecho, más los gastos y títulos inherentes a la adquisición. Y en las adquisiciones lucrativas los tributos satisfechos más los gastos inherentes y no es el valor del ISD. los gastos inherentes y no es el valor a efectos ISD. En conclusión, tampoco resulta aplicable la previsión contenida en el art. 23.1.b de la ley del impuesto que permite la deducción en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, el valor de adquisición que sólo está previsto para el caso de rendimientos provenientes de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, supuesto distinto de los rendimientos inmobiliarios provenientes del arrendamiento de unas naves, siendo indiferente que las naves se hayan construido sobre un terreno objeto de una concesión; y ello con independencia de la previsión contenida en la Disposición transitoria decimosexta del Real Decreto 876/2014, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de Costas, que regula el régimen de la revisión de concesiones otorgadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 2/2013, de 29 de mayo, que permite la prórroga de la concesión de acuerdo con el artículo 2 de la Ley 2/2013, de 29 de mayo " (FJ. 2º).

La parte recurrente entiende que esa interpretación es errónea por cuanto, obviando el requisito contenido en el mismo precepto de que la amortización responda a la "depreciación efectiva" soportada por el bien o derecho que genera el rendimiento, otorga el mismo tratamiento al titular de un inmueble y, en general, a quien ostenta un derecho de duración vitalicia, que al titular de un derecho real de uso o disfrute sobre un inmueble con plazo de duración limitada y, por ello, sujeto a una superior depreciación en función de que por cada año transcurrido el derecho de concesión. Consecuentemente, lo edificado sobre las parcelas objeto concesional, pierde la parte proporcional de su valor ya que, al término de la concesión, su valor queda reducido a cero para el titular de la

misma, bien porque todo revierte a la Administración concedente, tanto las parcelas como lo edificado sobre las mismas, o bien porque lo edificado debe demolerse. Permitir la deducción como gasto en el IRPF de la verdadera pérdida de valor que sufre el titular del derecho, y no de otra cantidad, responde a la ordenación del sistema tributario basada en la capacidad económica de la persona obligada a satisfacer el tributo que exigen los artículos 31 CE y 3.1 LGT.

La Sección Primera, por auto de fecha 9 de enero de 2019 La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/7063/2018, preparado por la procuradora doña María Dolores Cicero Bra, en representación de doña Regina, asistida por el letrado don Antonio Relea Sarabia, contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2018 por la sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que desestimó el recurso 223/2017.

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

Determinar si, interpretando los artículos 22 y 23 LIRPF/06 y en los supuestos de amortización deducible de los rendimientos del capital inmobiliario provenientes del alquiler de inmuebles edificados sobre terreno objeto de concesión administrativa demanial, debe aplicarse el porcentaje de amortización del 3% anual o, por el contrario, el que resulte del número de años de duración de la concesión que restan en la fecha en que la misma se adquiere.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en conexión con el artículo 22 de la misma norma".

Tercero.

La sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 3 de octubre de 2018, con el que ordenó el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, evacuando dicho trámite tanto la parte recurrente, doña Regina, como la recurrida, la Administración General del Estado.

Cuarto. Escrito de formalización del recurso.

La recurrente en fecha cinco de febrero de dos mil diecisiete, formalizó su recurso por escrito en el terminó suplicando que se dicte sentencia mediante la que acuerde:

(i) Haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la Sentencia nº 000287/2018, de 28 de junio, dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en el procedimiento ordinario nº 000223/2017, casándola y anulándola.

(ir) Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por doña Regina contra la Resolución del TEAR de Cantabria de 26 de mayo de 2017, que resolvía las reclamaciones acumuladas números NUM000 y NUM001 referentes a liquidación practicada a la recurrente en relación con el IRPF de 2014, en cuanto al tratamiento que dicho recurso pretendía del coeficiente de amortización aplicable.

(iii) Anular dichos actos administrativos por ser disconformes a derecho.

Quinto. Oposición del Abogado del Estado.

El Abogado del Estado formuló su oposición en fecha 01 de abril de 2019. solicitando se dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que propugnamos en el apartado tercero, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.

Sexto.

Se señaló para votación y fallo el día 14 de julio de 2020, teniendo así lugar y siendo compleja la deliberación se prolongo en sucesivas sesiones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Antecedentes de hecho y sentencia de instancia.*

El recurso se interpuso en la instancia contra la resolución del TEAR de Cantabria de 26 de mayo de 2017, estimatoria en parte de las reclamaciones interpuestas contra liquidación y sanción por IRPF, ejercicio 2004, siendo la cuestión discutida en la instancia la que afecta a la deducción de los gastos de amortización de los inmuebles que se disfrutan en virtud de concesión y respecto de los que se tributa por el concepto de rendimiento de capital inmobiliario.

La Administración aplica una amortización del 3% anual sobre el valor catastral mientras que la parte recurrente pretende que se aplique un porcentaje en función de la duración de la concesión a que están afectos los inmuebles y que se aplique el valor que resulta del Impuesto sobre Sucesiones, respecto de los que fueron adquiridos por herencia.

Segundo.- *Planteamiento de la controversia por las partes.*

La cuestión queda limitada en el recurso de casación a la determinación del porcentaje de amortización.

La Sala de instancia desestimó el recurso por las razones que constan en el Fto. Segundo en el que examina el contenido de los artículos 22 y 23 IRPF y 13 y 14 de su Reglamento para concluir lo siguiente:

"En el presente caso el rendimiento inmobiliario declarado no proviene de la cesión o constitución de derechos o facultades de uso o disfrute, sino que es una renta derivada de un arrendamiento de unos edificios, de unas naves. Esta distinción se contiene en el art. 22 de la Ley al decir que, tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

De esta manera y frente a las alegaciones contenidas en la demanda, los rendimientos que obtiene y declara la demandante no provienen de la constitución o de la cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre inmuebles, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, y por tanto no provienen de la cesión de la concesión administrativa, sino de unos arrendamientos de locales. Esta diferencia es la que justifica que la pretensión de la demandante deba decaer porque, en definitiva, se trata de determinar la amortización de las naves que son las que generan los rendimientos inmobiliarios gravados. Resultan por tanto aplicables los criterios previstos en el art. 23 de la Ley y arts. 13 y 14 del Reglamento, preceptos que, respecto del porcentaje, imponen la aplicación del 3% sobre la base de amortización y que no sea aplicable como se pretende en la demanda, el previsto para los supuestos de rendimientos provenientes de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, que de tener un plazo de duración determinado, es el que resulta de dividir el coste de adquisición del derecho por el número de años de duración de la concesión."

La recurrente pretende amortizar el coste de un inmueble dentro del plazo que resta de concesión.

El art. 14 del Reglamento del IRPF, relativo a los "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.

(...). 3. En el caso de que los rendimientos procedan de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, podrá amortizarse, con el límite de los rendimientos íntegros de cada derecho, su coste de adquisición satisfecho.

La amortización, en este supuesto, será el resultado de las reglas siguientes:

a) Cuando el derecho o facultad tuviese plazo de duración determinado, el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo.

b) Cuando el derecho o facultad fuese vitalicio, el resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 3 por ciento."

El precepto permite que el coste de la adquisición del derecho del que deriva el rendimiento de capital inmobiliario se amortice en el periodo de duración de ese derecho. Para el Abogado del Estado, la pretensión del recurrente no encaja en la previsión normativa. El art. 23 LIRPF permite que la amortización se calcule sobre "la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho", aclarando el art. 14 del Reglamento que el coste de adquisición satisfecho va referido al coste del derecho, en este caso de la concesión, y no al coste de los inmuebles construidos sobre el suelo objeto de la concesión, como pretende el recurrente.

Para la recurrida siguiendo la interpretación de que se adecúa " el gasto por amortización a la depreciación efectiva del derecho concesional, lo que afecta tanto al suelo objeto de la concesión, como a lo edificado sobre el mismo, puesto que al caducar la concesión todo lo pierde el titular de la concesión."

Los artículos 23 LIRPF y 14 de su Reglamento facultan a los obligados tributarios para realizar una amortización proporcional a la duración del derecho, pero esa amortización se practica sobre el coste del derecho sujeto a plazo (la concesión en un caso como el presente), no sobre el coste de los inmuebles existentes o construidos sobre el suelo concedido.

Concluye el Abogado del Estado que en el caso presente no se ha acreditado un coste de concesión que haya de sujetarse a la regla de amortización proporcional, de manera que el recurrente solamente puede aplicar la regla general del 3 % sobre el valor catastral de la construcción.

Pues bien, entiende la Sala que procede acoger la tesis del recurrente , esto es, que cuando el perceptor de los rendimientos del capital inmobiliario tiene la propiedad del inmueble o una facultad de uso de carácter vitalicio deducirá como amortización el resultado de aplicar al coste de adquisición el coeficiente del 3 por ciento, pero cuando ostenta un derecho o facultad de uso o de disfrute de carácter temporal, como es el caso de la recurrente, podrá deducir el resultado de aplicar el coeficiente que resulte del número de años de duración de la concesión que restan en la fecha de su adquisición para su conclusión.

De acuerdo con esa interpretación se considera deducible para los supuestos de titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute de carácter temporal, no el 3% del coste o valor de adquisición, sino "la parte proporcional" del valor de adquisición satisfecho (" 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"). Cuando el precepto considera deducible el resultado de aplicar el porcentaje del 3% es cuando lo que el perceptor de los rendimientos detenta es la titularidad del inmueble o una facultad de uso "vitalicia", no un derecho o facultad de uso o disfrute de carácter "temporal", como ostenta el titular de una concesión administrativa.

Tal como sostiene la recurrente .este es el espíritu y finalidad de la norma porque se acomoda perfectamente a la "depreciación efectiva" del inmueble, teniendo en cuenta que, al caducar la concesión todo lo pierde el titular de la misma, bien porque todo revierte a la Administración concedente, o bien porque, como alternativa a la reversión de lo construido, deberá ser demolido a costa del concesionario. (artículos 101 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas (" Cuando se extinga la concesión, las obras, construcciones e instalaciones fijas existentes sobre el bien demanial deberán ser demolidas por el titular de la concesión o, por ejecución subsidiaria, por la Administración a costa del concesionario, a menos que su mantenimiento hubiera sido previsto expresamente en el título concesional o que la autoridad competente para otorgar la concesión así lo decida. En tal caso, las obras, construcciones e instalaciones se adquirirán gratuitamente y libres de cargas y gravámenes por la Administración General del Estado o el organismo público que hubiere

otorgado la concesión"); o artículo 100.2 del RD. Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, Texto Refundido de la Ley de Puertos, entre otros).

En consecuencia, en el caso de concesiones administrativas nos encontramos ante un derecho real que facilita al concesionario el uso y disfrute del dominio público con carácter temporal, por lo que el supuesto si es incardinable en el supuesto que contempla el artículo 14.3.a) del Reglamento del IRPF, y por ello procede dar lugar al recurso de casación y anular la sentencia recurrida en este punto en cuanto contiene una tesis contraria a esta resolución.

Tercero. *Resolución de la cuestión planteada por la Sección Primera.*

A la pregunta " Determinar si, interpretando los artículos 22 y 23 LIRPF/06 y en los supuestos de amortización deducible de los rendimientos del capital inmobiliario provenientes del alquiler de inmuebles edificados sobre terreno objeto de concesión administrativa demanial, debe aplicarse el porcentaje de amortización del 3% anual o, por el contrario, el que resulte del número de años de duración de la concesión que restan en la fecha en que la misma se adquiere" ha de contestarse que . "debe aplicarse el porcentaje de amortización que resulte del número de años de duración de la concesión que restan en la fecha en que la misma se adquiere".

Cuarto. *Resolución del recurso.*

Por todo ello, ha de estimarse el recurso de casación, anulando la sentencia recurrida, nº 000287/2018, de 28 de junio, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en el procedimiento ordinario nº 000223/2017, casándola y anulándola.

Y en su lugar, dictar sentencia que estime el recurso contencioso administrativo interpuesto por doña Regina contra la Resolución del TEAR de Cantabria de 26 de mayo de 2017, que resolvía las reclamaciones acumuladas números NUM000 y NUM001 referentes a liquidación practicada a la recurrente en relación con el IRPF de 2014, en cuanto al tratamiento que dicho recurso pretendía del coeficiente de amortización aplicable., y anular dichos actos administrativos por ser disconformes a derecho.

Quinto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia

2º. Ha lugar al Recurso de Casación número 7063/2018 interpuesto por la procuradora doña María Dolores Cicero Bra, en representación de doña Regina, interpuesto contra la sentencia dictada el 28 de junio de 2018 dictada por la sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que desestimó el recurso 223/2017, deducido por doña Regina frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria (TEARC), de fecha 26 de mayo de 2017, resolviendo las reclamaciones formuladas contra la liquidación acordada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Cantabria de la Agencia Tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2014 y contra el acuerdo sancionador derivado, sentencia que se anula y deja sin efecto por ser contraria a derecho.

3º. Ha lugar a estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por doña Regina contra la Resolución del TEAR de Cantabria de 26 de mayo de 2017, que resolvía las reclamaciones acumuladas números NUM000 y NUM001 referentes a liquidación practicada a la recurrente en relación con el IRPF de 2014, en cuanto al tratamiento que dicho recurso pretendía del coeficiente de amortización aplicable., y anular dichos actos administrativos por ser disconformes a derecho.

4º. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández D. José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don José Díaz Delgado, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, 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.