

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083540

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1130/2021, de 15 de septiembre de 2021

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.** El Abogado del Estado discrepa del parecer manifestado por la Sala juzgadora, vinculando la amortización al factor de la previa inversión, y aboga por que se interprete la expresión "coste de adquisición" en referencia exclusiva a las adquisiciones a título gratuito, a los gastos y tributos satisfechos para su adquisición, por lo que no debe incluir el valor por el que se adquirió el inmueble; por tanto, como sucede en este caso, la determinación de la base de cálculo de las cantidades a deducir en concepto de amortización para determinar los rendimientos netos del capital inmobiliario sujetos al IRPF, debe tomar como referencia el valor catastral, sin incluir el suelo, al resultar mayor que el coste de adquisición satisfecho, constituido por los gastos y tributos inherentes a la adquisición. Sin embargo, el Tribunal considera correcta la interpretación contenida en la sentencia de instancia. El coste de adquisición satisfecho" se aplica tanto para las adquisiciones onerosas como gratuitas, y, para ambos, debe comprenderse el valor del propio bien cuya determinación se hace depender en cada caso de la propia característica de la forma de adquisición, en las adquisiciones a título oneroso el valor real del bien, y en las gratuitas el importe real del valor, determinado según las normas del ISD, esto es, el consignado en la escritura de donación o de adquisición de la herencia o el comprobado por la Administración. Reducir en las adquisiciones a título gratuito la amortización a los gastos ocasionados y tributos satisfechos para su adquisición, desvirtúa de todo punto la previsión normativa, desconoce el correcto significado de la amortización como concepto unívoco puesto que no cabe delimitar como gasto la amortización o depreciación del valor del bien inmueble y prescindir del valor de dicho bien para calcular el gasto a deducir, e introduce la incoherencia de contrastar magnitudes diferentes con merma de la lógica y propia sistemática normativa. Es la propia Ley la que viene a otorgar a los bienes inmuebles adquiridos a título gratuito un valor, de suerte que viene a equiparar el valor de adquisición con el valor dado al inmueble en la sucesión o donación, más los gastos y tributos. Considera la Sala que la interpretación correcta del art. 23.1.b) Ley IRPF, es, tal y como se recoge en la sentencia de instancia, la que entiende que para calcular la determinación del rendimiento neto se deducirán 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, y tratándose de inmuebles adquiridos a título gratuito en el coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes. La Sala sentenciadora, consideró que procedía deducirse de las rentas del capital inmobiliario en su totalidad los impuestos y recargos no estatales, tasas de basura, seguros, gastos de ascensor, IBI, etc que se hayan pagado, aún cuando el inmueble no haya estado alquilado pero sí en disposición de poder arrendarse, pues son gastos destinados a poder efectuar el arriendo, con referencia a lo dispuesto en el art 13 Rgto IRPF. El Abogado del Estado vincula estos gastos deducibles a los ingresos de capital inmobiliario percibidos y, por tanto, únicamente, podrán deducirse aquellos gastos que se hayan satisfecho por el propietario durante el tiempo en que se han percibido rentas derivadas de arrendamiento. La controversia ha sido resuelta por la STS de 25 de febrero de 2021, recurso n.º 1302/2020 (NFJ081316), que determinó que los gastos asociados a bienes inmuebles destinados a ser arrendados, son deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda. La Sala fija como doctrina legal la siguiente: "Conforme al art. 85 Ley IRPF, las rentas procedentes de bienes inmuebles, que no se encuentran arrendados ni subarrendados, pero que están destinados a serlo, tributan como rentas imputadas. Y según el art. 23.1 Ley IRPF, 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" Vid., ATS de 21 de febrero de 2020, recurso n.º 5664/2019 (NFJ076674) y STSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de mayo de 2019, recurso n.º 1065/2016 (NFJ075164), que se casa y anula en cuanto la aplicación incorrecta del art. 23.1.a) de la LIRPF, confirmando el resto de sus pronunciamientos].

Ver comentario.

### PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 23.  
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 13 y 14.

**PONENTE:**

*Don Jose Antonio Montero Fernandez*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.130/2021

Fecha de sentencia: 15/09/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5664/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 5664/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1130/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 15 de septiembre de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 5664/2019, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia n.º. 887, de 30 de mayo de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso n.º. 1065/2016, contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 20 de septiembre de 2016, que se desestima la reclamación económico administrativa n.º. NUM000 contra la liquidación provisional n.º. NUM001, por importe de 12.114,11 euros, en concepto tributario IRPF, ejercicio 2012.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida D<sup>a</sup>. Flora, representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Elena Gil Bayo, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. José María García Guirao.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Resolución recurrida en casación.

En el recurso n.º. 1065/2016, seguido en la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, con fecha 30 de mayo de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- 1º) Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Dña. Flora contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 20 de septiembre de 2016 por la que se desestima la reclamación económico administrativa n.º NUM000 contra la liquidación provisional NUM001 por importe de 12.114,11 euros por el concepto tributario IRPF, ejercicio 2012, la que anulamos junto con la liquidación efectuada, condenando a la Administración a estar y pasar por esta declaración con todas las consecuencias inherentes a la misma.-2º) No hacemos pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales causadas".

#### **Segundo.**

Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, se presentó escrito con fecha 17 de julio de 2019, ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 29 de julio de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y como parte recurrida D<sup>a</sup>. Flora, representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Elena Gil Bayo, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. José María García Guirao.

#### **Tercero.**

Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 21 de febrero de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados

3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

" 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".

#### **Cuarto.**

Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado el 4 de junio de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Infracción del artículo 23.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF ( LIRPF) y de 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.

2.-Infracción del artículo 23.1.a) 2º de la LIRPF y del artículo 13 b) del RIRPF.

Respecto al primer motivo, el Sr. Abogado del Estado manifiesta, la conformidad a derecho de la resolución del TEAR recurrida, y la adecuación al ordenamiento jurídico de la liquidación practicada, puesto que, tomado el coste de adquisición satisfecho por la adquisición gratuita realizada, comprensivo de los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición y el valor catastral, excluido el valor del suelo y siendo este último mayor, la amortización habrá de calcularse sobre dicho importe. Por ello, la determinación de 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, ha de partir del valor catastral, sin incluir el suelo, si resulta mayor ( como ocurre en el presente caso) que el coste de adquisición satisfecho (constituido, en este caso, por los gastos y tributos inherentes a la adquisición), al no pagarse precio alguno por dicha adquisición gratuita.

Respecto al segundo motivo, el Sr. Abogado del Estado considera que, en todo caso, los gastos deducibles están relacionados con los ingresos de capital inmobiliario percibidos y, por tanto, únicamente, podrán deducirse aquellos gastos que se hayan satisfecho por el propietario durante el tiempo en que se han percibido rentas, en este caso derivadas de arrendamiento. No tiene sentido que los gastos devengados durante un ejercicio en que el inmueble no haya estado arrendado se acumulen para su deducción en los periodos en que sí se encuentra arrendado. La finalidad de la deducción de dichos gastos es minorar la carga impositiva sobre el arrendador que percibe las rentas pero, en todo caso, sin perder de vista que el hecho imponible es la obtención de la renta derivada del arrendamiento; en caso de que no haya renta, no habrá gastos deducibles a considerar. Por ello, la deducción de los gastos por los diversos conceptos del artículo 23.1.a) 2º de la LIRPF/2006 y concordante de su Reglamento, debe admitirse única y exclusivamente por el tiempo en el que el inmueble estuvo arrendado, y se percibieron rentas, en la proporción que corresponda.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia en la que, interpretando el artículo 23.1 .b) y 1.a) de la LIRPF en conexión con los artículos 13 y 14 de su Reglamento, que le desarrollan en los aspectos cuestionados, en la forma propuesta en el apartado 3 de este escrito, estime el recurso, casando la sentencia recurrida y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEARCV impugnada". Y por medio de otrosí segundo, interesó la celebración de vista pública.

Por su parte, la procuradora D<sup>a</sup>. Elena Gil Bayo, en nombre y representación de D<sup>a</sup>. Flora, por medio de escrito presentado con fecha 2 de septiembre de 2020, formuló oposición al recurso de casación, manifestando, respecto al primer motivo, que la base de cálculo de la amortización será, como dice el artículo 23.1.b) de la LIRPF, o el coste de adquisición, o el valor catastral si este último es superior. Y en cuando a lo que debemos entender

como coste de adquisición satisfecho, en los supuestos de adquisición por herencia o donación, será el valor declarado (o comprobado) del inmueble. En una transmisión lucrativa, el que el coste de adquisición fiscal de un inmueble es el valor declarado en el título de adquisición (o en su caso, el comprobado por la Administración) es una cuestión de pura lógica jurídica el cuál integra todo el sistema impositivo relacionado con el mismo. Será, el que suponga la base de cálculo del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, será también el precio de adquisición que se tenga en cuenta para cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial que tribute en el IRPF cuando se transmita, y será también la base de cálculo de la amortización del inmueble. Por ello, la determinación de 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, ha de partir del valor de adquisición, sin incluir el suelo, si resulta mayor (como aquí ocurre) que el valor catastral.

Respecto al segundo motivo, la recurrida manifiesta que, la segunda cuestión que suscita la sentencia recurrida es, si para el cálculo del rendimiento deben tenerse en cuenta únicamente los gastos proporcionales a los días en los que los inmuebles han estado arrendados, aun cuando haya quedado acreditado la voluntad del arrendador de arrendar los inmuebles todo el tiempo. El resultado al que llega la sentencia de instancia es de pura lógica, y la aplicación directa del principio de correlación de ingresos y gastos: el resultado de la actividad no puede ser otro que la diferencia entre los ingresos, y los gastos necesarios incurridos para la obtención de dichos ingresos. Cualquier otra interpretación carece de sentido tributario alguno, y conculca el principio más básico de capacidad económica. Por ello, la deducción de los gastos por los diversos conceptos del artículo 23.1.a) 2º de la LIRPF/2006 y concordante de su Reglamento, debe ser en relación a todo el periodo impositivo y no exclusivamente por el tiempo en el que el inmueble estuvo arrendado, y se percibieron rentas.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "declare la desestimación del recurso de casación formulado por la Abogacía del Estado contra la sentencia de 30 de mayo de 2019, con el pronunciamiento legal mencionado".

## Quinto.

- Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 18 de septiembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 7 de septiembre de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Sobre la infracción del art. 23.1.b) de la Ley 35/2006 .

Como se ha puesto de manifiesto en los Antecedentes de la presente sentencia son dos las cuestiones con interés casacional objetivo, las mismas poseen sustantividad propia e independiente, por lo que procede dilucidar ambas separadamente, correspondiendo ahora centrarnos en la primera de ellas.

El art. 23 de la Ley 35/2006, con carácter general establece que los rendimientos netos del capital inmobiliario se calcularán deduciendo de los rendimientos íntegros determinados gastos y reducciones. Entre dichos gastos se encuentra las cantidades destinadas a la amortización del inmueble, en las condiciones que se determinen reglamentariamente, en concreto en el art. 14 del Real Decreto 439/2007, que prevé que estas cantidades serán deducibles en la medida en que respondan a la depreciación efectiva del inmueble, y cumplen este requisito de efectividad cuando no exceda, anualmente, del 3% del mayor entre el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, excluyendo del cómputo el coste o valor catastral del suelo.

La sentencia objeto del presente recurso de casación centra la primera cuestión en litigio en estos términos: "De acuerdo con esta redacción el problema es si la deducción del 3% como gasto de amortización se debe calcular sobre el valor del bien declarado a efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como sostiene la parte recurrente, o sobré el valor catastral del bien, como defiende la Administración demandada", considerando que dado que los bienes inmuebles adquiridos a título gratuito se deprecian por el transcurso del tiempo, gravándose en el IRPF no el incremento del patrimonio, sino los rendimientos del capital inmobiliario, por lo que deben deducirse "todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos"; sin que la expresión "coste de adquisición satisfecho", art. 23.1 b) de la LIRPF y arts. 13 y 14 del RIRPF, deba entenderse en sentido excluyente "de la amortización respecto de aquellos activos inmobiliarios que han sido adquiridos a título lucrativo pero que no por ello dejan de tener un valor de adquisición, igualmente depreciable desde la perspectiva de los gastos de amortización que se pueden deducir de los rendimientos que produce el capital inmobiliario gratuitamente adquirido". Invocando como acreditación de esta interpretación los numerosos pronunciamientos judiciales que sobre la misma

cuestión se han producido en distintos Tribunales Superiores de Justicia. En definitiva el problema gira en torno a la interpretación de lo que ha de entenderse por "coste de adquisición satisfecho", el cual no está definido en la normativa del impuesto.

Dispone, en lo que ahora nos interesa, el art. 23.1.b) de la LIRPF lo siguiente:

"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".

El art. 14 del RIRPF establece que:

" 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".

El Sr. Abogado del Estado, como se ha indicado, discrepa del parecer manifestado por la Sala juzgadora, vinculando la amortización al factor de la previa inversión, y aboga por que se interprete la expresión "coste de adquisición" en referencia exclusiva a las adquisiciones a título gratuito, a los gastos y tributos satisfechos para su adquisición, por lo que no debe incluir el valor por el que se adquirió el inmueble; por tanto, como sucede en este caso, la determinación de la base de cálculo de las cantidades a deducir en concepto de amortización para determinar los rendimientos netos del capital inmobiliario sujetos al IRPF, debe tomar como referencia el valor catastral, sin incluir el suelo, al resultar mayor que el coste de adquisición satisfecho, constituido por los gastos y tributos inherentes a la adquisición.

Sin embargo, consideramos correcta la interpretación contenida en la sentencia de instancia.

La ley, que le va a otorgar a la postre a los conceptos y expresiones en debate la significación jurídica procedente, a efecto de calcular el rendimiento neto sometido a tributación, considera como gasto deducible " Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste", e introduce, en el mismo sentido la norma reglamentaria, el elemento más significativo de la amortización cual es la depreciación del valor del bien, esto es, la disminución de valor que sufre el bien, en este caso el inmueble, por el paso del tiempo y/o por su uso. Resulta evidente que no es posible desvincular la amortización de un inmueble del elemento que la caracteriza, de su valor y de la recuperación, en definitiva, de dicho valor que se persigue con la efectividad de la amortización. No es posible, por tanto, una interpretación que prescindiera de dicho elemento sustancial, considerar que la amortización sólo comprende los gastos y tributos asumidos por la adquisición del inmueble, es desconocer el significado del término amortización, si así lo hubiera querido el legislador habría limitado los gastos a deducir a los gastos estrictos y a los tributos necesarios para la adquisición del inmueble, pero entonces no estaríamos ante una amortización, y aún cuando es habitual, desde el punto de vista económico y empresarial, la correlación entre la previa inversión y la consiguiente amortización, la amortización en sí es un término neutral con sustantividad propia que no exige para su efectividad la previa inversión.

La propia estructura y coherencia de la norma conduce a entender que " el coste de adquisición satisfecho", comprende necesariamente el valor del propio inmueble, esto es, se emplea el término coste como sinónimo de valor de adquisición; en otro caso se estaría contrastando magnitudes entre las que no existiría relación alguna, en tanto que la tesis del Sr. Abogado del Estado conduce a confundir las partes, esto es, el conjunto de elementos que lo conforman, con el todo, que no puede ser otro que el valor del bien inmueble, de suerte que dependiendo de la mayor de las magnitudes se tendrá en cuenta el valor de adquisición más costes y tributos para su adquisición o el valor catastral; de no ser así carecería de sentido comparar costes y tributos necesarios para la adquisición con el valor catastral, en tanto que la Ley expresamente pone en relación dos valores resultantes, no un valor, el catastral, con los estrictos gastos y tributos satisfechos para adquirir el bien inmueble que, mire como se mire, en absoluto incorpora un valor de dicho bien inmueble.

La ley no distingue entre inmuebles adquiridos a título oneroso o gratuito, en ambos casos, como no puede ser de otra forma por la ausencia de distinción de ambos supuestos, contrasta el coste de adquisición satisfecho, que no puede ser otro que el valor del bien junto con los gastos y tributos para su adquisición con el valor catastral,

magnitudes homogéneas, sin que entrañe dificultad alguna la determinación del valor resultante en el primer caso, esto es, en las adquisiciones onerosas, se comprende dentro del conjunto de elementos conformadores, junto con los gastos y tributos, el precio pagado por la adquisición, determinantes todos ellos del valor del inmueble a efectos de su amortización, que entra en contraste con el valor catastral, para acoger como valor de aplicación a efectos de determinar el rendimiento neto mediante la reducción del 3% del mayor de ambos valores. En las adquisiciones a título gratuito, no cabe distorsionar el precepto contrastando magnitudes que ninguna relación tienen entre ellas y desconoce cuál es el sentido de la amortización como depreciación que sufre el inmueble por su uso o transcurso del tiempo, por lo que al valor catastral sólo cabe contraponer el valor resultante del valor del bien adquirido mediante título gratuito compuesto junto a los gastos y tributos necesarios por el valor del propio bien. " El coste de adquisición satisfecho" se aplica tanto para las adquisiciones onerosas como gratuitas, y, para ambos, debe comprenderse el valor del propio bien cuya determinación se hace depender en cada caso de la propia característica de la forma de adquisición, en las adquisiciones a título oneroso el valor real del bien, y en las gratuitas el importe real del valor, determinado según las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, el consignado en la escritura de donación o de adquisición de la herencia o el comprobado por la Administración.

Reducir en las adquisiciones a título gratuito la amortización a los gastos ocasionados y tributos satisfechos para su adquisición, desvirtúa de todo punto la previsión normativa, desconoce el correcto significado de la amortización como concepto unívoco puesto que no cabe delimitar como gasto la amortización o depreciación del valor del bien inmueble y prescindir del valor de dicho bien para calcular el gasto a deducir, e introduce la incoherencia de contrastar magnitudes diferentes con merma de la lógica y propia sistemática normativa.

En este último sentido no estorba recordar que es la propia Ley la que viene a otorgar a los bienes inmuebles adquiridos a título gratuito un valor, de suerte que viene a equiparar el valor de adquisición con el valor dado al inmueble en la sucesión o donación, más los gastos y tributos. En el régimen de alteraciones patrimoniales para calcular el importe de las alteraciones, se prevé que las ganancias o pérdidas patrimoniales se deberán calcular por la diferencia entre los "valores de adquisición y transmisión", art. 34. En las transmisiones a título oneroso, art. 35, el valor de adquisición está formado por el importe real de la adquisición más los costes de inversiones y mejoras efectuadas sobre los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, sin intereses satisfechos por el adquirente; y el valor de transmisión es el importe real de la enajenación menos los mismos tipos de gastos y tributos satisfechos por el transmitente. Pero del mismo modo se calcula en las adquisiciones o transmisiones a título lucrativo, art. 36, de suerte que el importe real de los valores respectivos, será aquel que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; valor que es el que debe considerarse a efectos de futuras transmisiones del bien.

## Segundo.

Fijación de doctrina sobre el art 23.1.b) de la LIRPF y su proyección al caso concreto.

Dicho lo anterior la interpretación correcta del art. 23.1.b) de la LIRPF, es, tal y como se recoge en la sentencia de instancia, la que entiende que para calcular la determinación del rendimiento neto se deducirán 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, y tratándose de inmuebles adquiridos a título gratuito en el coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes.

En base a la anterior doctrina ha de convenirse en la corrección de la sentencia recurrida en este punto, por lo que procede su confirmación.

## Tercero.

Sobre la infracción del art. 23.1.a) de la Ley 35/2006 .

La siguiente cuestión en debate también recibió una respuesta favorable de la Sala sentenciadora, considerando que procedía deducirse de las rentas del capital inmobiliario en su totalidad los impuestos y recargos no estatales, tasas de basura, seguros, gastos de ascensor, IBI, etc que se hayan pagado, aún cuando el inmueble no haya estado alquilado pero sí en disposición de poder arrendarse, pues son gastos destinados a poder efectuar el arriendo, con referencia a lo dispuesto en el artº 13 del RD 439/2007.

La tesis del Sr. Abogado del Estado descansa en la vinculación entre gastos deducibles e ingresos de capital inmobiliario percibidos y, por tanto, únicamente, podrán deducirse aquellos gastos que se hayan satisfecho por el propietario durante el tiempo en que se han percibido rentas derivadas de arrendamiento.

La controversia ha sido resuelta recientemente por este Tribunal Supremo en su sentencia de 25 de febrero de 2021, rec. cas. 1302/2020. En dicha sentencia, en lo que ahora interesa, se determinó que los gastos asociados a bienes inmuebles destinados a ser arrendados, son deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los

mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda. Se lee en la misma lo siguiente:

"Como también resulta palmario que cae en abierta contradicción cuando mantiene, por un lado, que "la estricta aplicación del artículo 23.1 LIRPF, 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 afirma, por otro, que "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".

Como indica el abogado del Estado, "en el supuesto de rendimientos inmobiliarios que nos ocupa, el art. 23.1.a) LIRPF, (...), es contundente al afirmar que solo son gastos deducibles "los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos". Por tanto, si como dice el art. 22 LIRPF, los rendimientos íntegros son, en lo que ahora nos ocupa, todos los que se derivan del arrendamiento y, por tanto, la renta que paga el arrendatario, si el inmueble no está arrendado, por el tiempo en que no genera rendimiento íntegro alguno, no cabe deducir los gastos propiamente anuales como el IBI, seguros, gastos de comunidad, suministros etc, puesto que no son gastos necesarios para obtener unos ingresos que no se han obtenido". "La finalidad de la deducción de los gastos, es minorar la carga impositiva sobre el arrendador que percibe rentas. No cabe ignorar que el hecho imponible es, precisamente, la obtención de renta derivada del arrendamiento. Por tanto, si no hay renta en el ejercicio o parte de él, no cabe deducir gastos imputables a ese periodo. Para el supuesto y el tiempo en que el inmueble no está arrendado, como se ha visto, lo que la LIRPF contempla es la imputación de rentas inmobiliarias siendo así que el art. 85 LIRPF, no contempla la deducción de gasto alguno".

Fijando como doctrina legal la siguiente:

a) Conforme al artículo 85 LIRPF, las rentas procedentes de bienes inmuebles, que no se encuentran arrendados ni subarrendados, pero que están destinados a serlo, tributan como rentas imputadas.

b) Según el artículo 23.1 LIRPF, 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".

Todo lo cual, sin necesidad de entrar en otras consideraciones debe conllevar la estimación del recurso de casación en este punto y en su consecuencia desestimar el recurso contencioso administrativo respecto de la deducción de la totalidad de los gastos durante el período en el que no estuvo arrendado el inmueble.

#### **Cuarto.**

Pronunciamiento sobre costas.

Conforme dispone el art. 93.4 de la LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, ni tampoco respecto de las de instancia, dado las dudas jurídicas que se desprende del distinto signo de los pronunciamientos en la instancia y en esta sede casacional.

### **FALLO**

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

#### **Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos segundo y tercero, este último en referencia al criterio manifestado en la sentencia de 25 de febrero de 2021.

#### **Segundo.**

Estimar parcialmente el recurso de casación n.º 5664/2019, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia n.º. 887, de 30 de mayo de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, sentencia que se casa y anula en cuanto la aplicación incorrecta del art. 23.1.a) de la LIRPF, confirmando el resto de sus pronunciamientos.

#### **Tercero.**

Desestimar el recurso contencioso administrativo nº. 1065/2016, contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 20 de septiembre de 2016, confirmándola en cuanto que de las rentas del capital inmobiliario sólo cabe deducirse los gastos que se hayan pagado exclusivamente durante el tiempo en que el inmueble estuvo arrendado y se percibieron rentas.

#### **Cuarto.**

No formular pronunciamiento expreso sobre las costas causadas en este recurso de casación ni tampoco sobre las devengadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.