

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA*Sentencia n.º 408/2026 de 23 de febrero de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 2768/2023***SUMARIO:**

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Gastos deducibles. De inmuebles arrendados. Gastos necesarios para la obtención de rendimientos. Servicios y suministros. El inmueble de la recurrente consta de 8 habitaciones, que en total ocupan una superficie de 100 metros cuadrados, donde además hay unos espacios comunes de 171 metros cuadrados, y considera que estos espacios comunes son susceptibles de ser usados en tanto en cuanto haya una sola persona (o más) residiendo en el inmueble. Sin embargo, la sentencia discrepa del razonamiento de la demanda, pues, con él, pretende crearse la ficción de un arrendamiento permanente para parte del inmueble, prescindiendo del efectivo tiempo en que cada habitación ha estado arrendada, o, si se quiere, de la efectiva duración de los arrendamientos celebrados, disociando la ocupación en función de los espacios del inmueble sobre el que se proyectan los arrendamientos. Por tanto, lo lógico es que se proyecte tal ocupación efectiva y real, también sobre los espacios comunes, adjudicándolos proporcionalmente a cada habitación arrendada, a fin de proyectar también sobre ellos el cálculo de la ocupación conforme a la efectiva duración de los respectivos arriendos.

Intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien arrendado. Sólo son deducibles los intereses de capitales ajenos y otros gastos de financiación que obedezcan a, o vengan a sufragar, la adquisición o mejora del inmueble, pero no su reparación y conservación, que reciben, claramente, tratamiento diferenciado.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**SENTENCIA****TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA****Sala de lo Contencioso Administrativo****Sección Primera**

Vía Laietana, 56, 2a planta - Barcelona - C.P.: 08003

TEL.: 933440010

FAX: 935675692

EMAIL:salacontenciosa1.tsj.barcelona@xij.gencat.cat

Entidad bancaria BANCO SANTANDER:

Para ingresos en caja. Concepto: 0533000093124723

Pagos por transferencia bancaria: IBAN ES55 0049 3569 9200 0500 1274.

Beneficiario: Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Concepto: 0533000093124723

N.I.G.: 0801933320238002557

Procedimiento ordinario 1247/2023-G

N.º Sala TSJ:DEMAN - 2768/2023 - Procedimiento ordinario - 1247/2023

Materia: Tributs Estatals/Autonòmics IRPF

Parte recurrente/Solicitante/Ejecutante: María Dolores

Procurador/a: M^a Teresa Aznarez Domingo

Abogado/a: Luis Miguel Guerrero Gilabert

Parte demandada/Ejecutado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA

Procurador/a:

Síguenos en...



Abogado/a:

Abogado/a del Estado

SENTENCIA Nº 408/2026

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. Maria Abelleira Rodríguez, presidente

D^a. Laura Mestres Estruch

D. Eduardo Rodríguez Laplaza

Barcelona, a fecha de la última firma electrónica.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso administrativo nº 1247/2023, interpuesto por María Dolores, representada por la Procuradora Dña. María Teresa Aznárez Domingo, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, Magistrado de esta Sala, quien expresa el parecer de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La representación de la parte actora ha venido a interponer recurso contencioso administrativo que tiene a la sazón por objeto resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en su caso), de fecha 24 de agosto de 2023, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000, "contra acuerdo dictado por la AEAT Administración de Terrassa. Concepto: liquidación provisional IRPF 2020. Cuantía: 2.403,10 euros".

SEGUNDO. Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta Jurisdicción. La actora dedujo demanda en la que, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que tuvo a bien, interesa de esta Sala sentencia que,

"anule la resolución recurrida y acuerde:

1. Declarar la deducibilidad total de los gastos de la vivienda arrendada (100%).

2. O, subsidiariamente, en caso de no considerar el 100% de los gastos deducibles y adoptar el criterio de la reducción de gastos en función de los metros de las habitaciones, considere la aplicación al 100% de todos los gastos de los elementos comunes de la vivienda (es decir, el resto, el equivalente a 171 m2 - ocupación total del 79,23%-)"

TERCERO. La Administración demandada, en la contestación a la demanda, instó la desestimación del recurso.

CUARTO. Señalada deliberación, votación y fallo del recurso, tuvo la misma efectivamente lugar en la fecha señalada.

La fecha de la presente sentencia, conforme a acuerdo gubernativo, no es consignada en la misma a la intervención a la firma por los Magistrados que componen el Tribunal.

En la publicación, en CENDOJ, de la resolución pueden aparecer destacados y formatos que no se corresponden con el original de la presente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, el presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 24 de agosto de 2023, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000.

La resolución recurrida contiene la siguiente relación de antecedentes:

"PRIMERO.- La obligada tributaria fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada que se inició mediante la notificación de requerimiento de información el día 25-02-2022 en dirección electrónica habilitada, habiendo accedido la interesada a su contenido el 27-02-2022. En dicho requerimiento se solicitaba: Justificantes de los gastos que origina el inmueble arrendado.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto: Comprobar la correcta declaración de los rendimientos del capital inmobiliario

Síguenos en...



SEGUNDO.- La oficina gestora emitió propuesta de liquidación provisional por el concepto y periodo de referencia que fue notificada siendo puesta a disposición en dirección electrónica habilitada el día 12-05-2022. En dicha propuesta se regularizan los rendimientos de capital inmobiliario en cuanto a los gastos deducibles.

TERCERO.- En fecha 7-06-2022 se dicta acuerdo de liquidación desestimando las alegaciones formuladas, que fue notificada siendo puesta a disposición en dirección electrónica habilitada el día 7-06-2022, confirmando la propuesta, con una cantidad a ingresar de 2.403,10 euros.

HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, habiéndose detectado que no ha declarado correctamente los conceptos que se motivan a continuación:

- Se modifica la cuantía de intereses de capitales invertidos en la adquisición o mejora y gastos de reparación y conservación de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario, realizados en este ejercicio, ya que no se han determinado, según establece el artículo 23.1.a.1º de la Ley del Impuesto .

- Se aumenta la base imponible general declarada ya que los gastos de intereses de capitales invertidos en la adquisición o mejora y gastos de reparación y conservación de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario, correspondientes a 2020 que se aplican en este ejercicio son incorrectos, según establece el artículo 23. 1.a.1º de la Ley del Impuesto .

- Se modifica la cuantía de intereses de capitales invertidos en la adquisición o mejora y gastos de reparación y conservación de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario, generados en 2020, pendientes de deducir en los cuatro ejercicios siguientes ya que no se han determinado según establece el artículo 23. 1.a.1º de la Ley del Impuesto .

- Se aumenta la base imponible general declarada, ya que los gastos deducidos en concepto de gastos de comunidad, de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario son incorrectos, de acuerdo con el artículo 23.1. a. de la Ley del Impuesto y el artículo 13.c del Reglamento del Impuesto.

- Se aumenta la base imponible general declarada, ya que los gastos deducidos en concepto de primas de contratos de seguros, de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario son incorrectos, de acuerdo con el artículo 23.1. a. de la Ley del Impuesto y el artículo 13.f del Reglamento del Impuesto.

- Se aumenta la base imponible general declarada, ya que los gastos deducidos en concepto de tributos, recargos y tasas, de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario son incorrectos, de acuerdo con el artículo 23.1.a.2 de la Ley del Impuesto y el artículo 13 del Reglamento del Impuesto.

Se modifica la base imponible general declarada, ya que la amortización de los inmuebles es incorrecta, de acuerdo con el artículo 23.1.b de la Ley del Impuesto y el artículo 14 del Reglamento del Impuesto.

- En la propuesta de liquidación se le indico lo siguiente:

La contribuyente aporta la documentación requerida por esta oficina el día 18 de marzo de 2022, adjuntando un pormenorizado estudio de los gastos tenidos y declarados en el arrendamiento del inmueble situado en DIRECCION000, de Barcelona.

Antes de motivar la propuesta, se considera necesario aclarar cómo se ha calculado el porcentaje de ocupación de este inmueble destinado al arrendamiento de habitaciones a estudiantes.

El inmueble es un piso de 8 habitaciones, en total ocupan una superficie de 100 metros cuadrados. Además hay unos espacios comunes de 171 metros cuadrados. María Dolores considera que los espacios comunes son susceptibles de ser usados en tanto en cuanto haya una sola persona (o más) residiendo en el inmueble. Esta oficina entiende que los gastos, excepto los de reparación y conservación, deben prorratearse por la ocupación efectiva del inmueble.

La interesada considera que el inmueble ha tenido un 73,234973 % de ocupación el año 2020.

Para calcular la ocupación efectiva del inmueble ella ha considerado que los espacios comunes han estado siempre ocupados, mientras que esta oficina ha considerado que lo correcto es adicionar a cada habitación la parte proporcional de los espacios comunes. El total de superficie de las habitaciones (sin contar los espacios comunes) es de 100 metros cuadrados. La habitación 1 tiene 19 metros cuadrados; la habitación 2, 15 metros cuadrados; la habitación 3, 13 metros cuadrados; las habitaciones 4 y 5, 12 metros cuadrados cada una; la habitación 6, 10 metros cuadrados; la habitación 7, 12 metros cuadrados y la habitación 8, 7 metros cuadrados. Por lo que corresponde en porcentaje de 19, 15, 13, 12 10, 12 y 7 % de los espacios comunes a cada una de las habitaciones.

Síguenos en...

- A la habitación 1 le corresponde el 19 % de los espacios comunes, por lo que el total de la habitación 1 con su parte proporcional de los espacios comunes es de 51,49 metros cuadrados (los 19 metros más el 19 % de los 171 metros comunes). a la habitación 2, con la misma fórmula, le corresponde un total de 40,65 metros cuadrados (añadiendo, a los 15 metros de la habitación la parte proporcional de los espacios comunes). A la habitación 3, le corresponden 35,23 metros cuadrados. A las habitaciones 4 y 5, 32,52 metros cuadrados a cada una. A la habitación 6, 27,10 metros cuadrados. A la habitación 7, 32,52 metros cuadrados. Y a la habitación 8, un total de 18,97 metros cuadrados. La habitación 1, el año 2020, ha estado alquilada 3 meses. De esta forma, se podría decir que han estado alquilados, como habitación 1, el año 2020, 51,49 metros cuadrados por tres meses, un total de 154,47 metros cuadrados ($51,49 \times 3 = 154,47$) respecto a los 617,88 metros cuadrados que habría estado alquilada esta habitación (con la parte proporcional de los espacios comunes) ($51,49 \times 12 = 617,88$ metros cuadrados) si hubiese estado ocupada todo el año.

La habitación 2 ha estado ocupada 121,95 metros cuadrados ($40,65 \times 3 = 121,95$ metros cuadrados), de los 487,80 metros cuadrados que podría haber estado ocupada ($40,65 \times 12 = 487,80$ metros cuadrados).

La habitación 3 ha estado ocupada 105,69 metros cuadrados ($35,23 \times 3 = 105,69$) respecto a los 422,76 metros cuadrados si hubiese estado ocupada todo el año ($35,23 \times 12 = 422,76$ metros cuadrados).

La habitación 4, incluidos los espacios comunes, ha estado ocupada 260,16 metros ($32,52 \times 8 = 260,16$ metros), respecto a los 390,24 metros cuadrados que podría haber estado ocupada ($32,52 \times 12 = 390,24$) todo el año.

La habitación 5 ha estado ocupada 227,64 metros cuadrados ($32,52 \times 7$ meses arrendada = 227,64) respecto a los 390,24 metros si hubiese estado arrendada todo el año ($32,52 \times 12 = 390,24$ metros).

La habitación 6, alquilada diez meses, estuvo ocupada, incluyendo los espacios comunes, un total de 271,00 metros cuadrados ($27,10 \times 10 = 271,00$ metros), de un total de 3325,20 metros cuadrados susceptibles de ser ocupados ($27,10 \times 12 = 325,50$ metros).

- La habitación 7 ha estado ocupada, el año 2020, un total de 227,64 metros ($32,52 \times 7$ meses ocupada = 227,64 metros), de los 390,24 metros que podría haber estado ocupada todo el año ($32,52 \times 12 = 390,24$ metros).

Y, finalmente, la habitación 8 ha estado ocupada 56,91 metros cuadrados ($18,97 \times 3$ meses ocupada = 56,9 metros) de los 227,76 metros que podría haber estado ocupada ($18,97 \times 12 = 227,76$ metros). Por lo que el total de ocupación de las habitaciones, incluidos los espacios comunes, a lo largo del año 2020, ha sido de 1.425,46 metros cuadrados, respecto a los 3.252,12 metros cuadrados susceptibles de ocupación. De esta forma, se considera que los gastos, exceptuados los de reparación y conservación son deducibles, el año 2020, en un 43,83 % ($1.425,46 / 3.252,12 = 43,83$ %), en discordancia con el 73,234973 % que aplicó la contribuyente en su declaración.

La diferencia en el cálculo de ocupación entre la contribuyente y la Administración es que ella ha considerado que los espacios comunes están ocupados todo el año, mientras que la administración considera que deben prorratearse por la ocupación de cada una de las habitaciones, en función de la capacidad de cada una de las habitaciones y los meses en que han estado arrendadas.

Se modifican las siguientes partidas de la declaración presentada:

1.- Los intereses pagados del préstamo para la mejora del inmueble. La declarante manifestó que esta cantidad ascendía a 768,84 euros, basándose en los 2.156,02 euros pagados de intereses del préstamo, durante el año 2020, la participación en el mismo y el porcentaje del 73,234973 % de ocupación de la vivienda.

El artículo 23.a.1º, de la Ley del IRPF, respecto a los intereses como gastos deducibles, refiere que: 'Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

1.º Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1.º.

Es decir, que, únicamente, son deducibles los intereses del préstamo que financia la adquisición o la mejora del inmueble, no las reparaciones. Se considera que las mejoras, según la documentación aportada, y de las cuales se trata más adelante, son las siguientes: los 16.211,20 euros a que ascendieron los armarios interiores (capítulo 02: armarios interiores, de GPH, de 28-03-2019); los 3.721,65 euros pagados a IKEA por diversos muebles; los 2.368,00 euros pagados a Electrodomésticos Milar por diversos

Síguenos en...



electrodomésticos; los 2.537,37 euros pagados a Matalasseria Baulies, por unos packs descanso; los 31.617,12 euros pagados a GPH, por la climatización (capítulo 07 de GPH); los 518,00 euros pagados por la aspiradora y los 1.038,99 euros pagados por la secadora y el centro de planchado.

- El total de los pagos por las mejoras aquí reseñadas asciende a 58.012,33 euros. Teniendo en cuenta que el préstamo solicitado ascendió a 130.000,00 euros, que la parte del préstamo solicitado para las mejoras es de 58.012,33 euros (o sea, el 44,62 % del total del préstamo), que el porcentaje de titularidad del préstamo solicitado es del 50 % y que la ocupación, según se ha señalado es del 43,83 %, el total de intereses que puede incluir en la declaración es de 210,83 euros ($2.156,02 \times 44,62 \% \times 50 \% \times 43,83 \% = 210,83$ euros).

Por este motivo, se minoran los intereses y demás gastos de financiación, de los 768,84 euros declarados a los 210,83 euros calculados en esta oficina.

2.- Respecto a los gastos de comunidad reflejados en la declaración: habiendo tenido unos gastos de comunidad de 7.083,70 euros, la contribuyente ha declarado un total de 2.525,75 euros, en función de aplicar el 45 % (su porcentaje de propiedad) y el 79,23 % de ocupación ($7.083,70 \times 45 \% \times 79,23 \% = 2.525,75$ euros). Al entender esta oficina que el nivel de ocupación del inmueble es del 43,83 %, tal como se ha explicado, debe modificarse los gastos de comunidad, de los 2.525,75 euros a los 1.397,15 euros ($7.083,70 \times 45 \% \times 43,83 \% = 1.397,15$ euros).

3.- Las primas de contratos de seguros: Se minoran también esta cantidad, en función de la ocupación de la finca. Los gastos de seguro, el año 2020, han sido de 613,55 euros en total. La contribuyente, aplicando su porcentaje de propiedad del inmueble y el nivel del 79,23 % de ocupación, manifiesta que le corresponde incluir 218,77 euros ($613,55 \times 45 \% \times 79,23 \% = 218,77$ euros). Al estar mal calculada la ocupación del inmueble a lo largo del año, según esta oficina ha sido del 43,83 %, se minoran los gastos del seguro a 121,01 euros ($613,55 \times 45 \% \times 43,83 \% = 121,01$ euros).

4.- Los tributos: María Dolores ha declarado como gastos de tributos un total de 884,10 euros.

Según ella misma reconoce, el total de gastos por tributos, el año 2020, ha sido de 1.946,66 euros.

Este gasto también hay que prorratearlo por el tiempo en que le inmueble ha estado ocupado, tal como indica el artículo 23.1.a.2º, de la Ley del IRPF. Por lo tanto, corresponde incluir como gastos por tributos un total de 378,50 euros ($1.946,66 \times 45 \% \times 43,83 \% = 378,50$ euros).

Y 5.- La amortización: Esta oficina, de los 20 planes de amortización que la contribuyente manifiesta (incluidos los de su cónyuge), de una forma clara y concienzuda, esta oficina resume en dos aquellos (únicamente atribuibles a la interesada, cuya declaración es objeto de comprobación) que corresponde aplicar, básicamente por adquisición del inmueble y por mejoras:

a) Como gasto de adquisición del inmueble se ha considerado los 358.761,33 euros que la declarante manifiesta, en la atención al requerimiento, que les costó el inmueble (con los gastos incluidos). Para la determinación de la amortización por compra se ha tenido en cuenta el precio de adquisición (358.761,33 euros), el porcentaje de propiedad (el 45 %), el porcentaje del valor de construcción el año 2020, el 20,39 %, el porcentaje de ocupación del inmueble (el 43,83 %) y el 3 % de amortización. Por lo que, como amortización del inmueble, por adquisición, el año 2020, resulta una cantidad de 432,84 euros ($358.761,33 \times 45 \% \times 20,39 \% \times 43,83 \% \times 3 \% = 432,84$ euros).

b) Del resto de planes a amortización sólo corresponde aplicar amortización por los siguientes conceptos, que son los que se han incluido en los intereses (todas las amortizaciones al 10 %): por los muebles (pagados 16.211,20 euros); la climatización (31.617,12 euros); los 3.721,65 euros pagados al IKEA, pagados por electrodomésticos a Mllar 2.368,00 euros; los 2.537,37 euros pagados a 'Matalasseria Baulies'; los 518,00 euros euros de la aspiradora y los 1.038,99 euros de coste de la secadora y el centro de planchado. El resto de facturas corresponden a reparación y conservación, por lo que no procede incluir tales gastos como amortización. El total de gastos amortizables (sin incluir la adquisición), según se ha definido, asciende a 58.012,33 euros. Tal como se ha dicho, la propiedad de la interesada es del 45 %; el porcentaje de amortización el 10 % y el nivel de ocupación el 43,83 %, por lo que el total de amortización de las mejoras (y bienes muebles) es de 1.144,21 euros ($58.012,33 \times 45 \% \times 10 \% \times 43,83 \% = 1.144,21$ euros).

A la cantidad de 1.411,21 euros de estas últimas amortizaciones hay que añadir la amortización por compra, de 432,84 euros y tenemos la amortización total, de 1.577,05 euros para el año 2020.

- En definitiva, básicamente las diferencias entre la propuesta y la declaración están basadas en la diferencia del cálculo de ocupación, considerando la declarante que los espacios comunes han estado siempre arrendados y en algunos gastos que la contribuyente ha considerado como amortización y esta oficina entiende que son reparación, tal como se ha explicado.

Por todo ello, se modifica el rendimiento neto reducido del inmueble, de los -9.617,13 euros a los 3.342,71 euros calculados.

Síguenos en...

- La contribuyente, el día 1 de junio de 2022, se muestra disconforme con la propuesta de liquidación enviada por la Administración, manifestando, en síntesis, lo siguiente:

1.- Criterio de deducibilidad de los gastos comunes en relación a las viviendas alquiladas por habitaciones.

María Dolores aplicó, en la declaración, un criterio de deducibilidad del 79,23 %, entendiéndolo que los gastos debían prorratearse por la ocupación de las habitaciones y entendiéndolo que los espacios comunes (171 metros) estaban siempre ocupados, habiendo siempre, por lo menos, una habitación ocupada. Aún más, en las alegaciones solicita que se le rectifique la declaración, incluyendo el 100 % de los gastos, ya que no tiene ningún derecho de uso del piso alquilado. En la propuesta se le indicó que los gastos de los espacios comunes van en proporción a la superficie de las habitaciones y su ocupación, como se ha indicado, pudiendo deducirse el 43,83 % de los gastos comunes. A su pretensión aporta la consulta vinculante nº V0307-21. En la consulta, si bien el caso no es exactamente igual, pues el propietario reside en la misma vivienda en la que alquila una habitación, la respuesta es la misma que se ha aplicado en la propuesta, y ahora liquidación: los gastos deben prorratearse.

Debe indicarse que debe haber una correlación entre los ingresos y los gastos. La interesada considera que deberían haberse aplicado el 100 % de los gastos habiendo tenido arrendadas las habitaciones, algunas de ellas, tan solo tres meses (otras todo el año). Lo dicho: considera que los gastos deberían aplicarse por igual estando las habitaciones arrendadas todo el año o sólo tres meses. Debe haber una correlación entre los gastos y los ingresos.

Por todo ello se desestiman las alegaciones presentadas al respecto. No procede la deducción de los gastos al 79,23 % y, aún menos, al 100 %.

2.- Criterio de deducibilidad de los gastos financieros, en relación a los gastos financieros con motivo de las reparaciones en la vivienda alquilada. La contribuyente esgrime que se pueden deducir los intereses solicitados para la financiación de las obras de reparación y conservación, pues 'precisamente la parte de los gastos que se refieren a la financiación para las reparaciones son estos gastos 'demás gastos de financiación', basándose en el artículo 23.1.a.1º, de la Ley del IRPF . Al respecto, hay que aclarar que el artículo, de forma inequívoca, expone que son deducibles 'Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble'. En definitiva, el artículo considera deducibles, como intereses, los de la adquisición o mejora, nunca los intereses de un préstamo solicitado para obras de reparación o conservación. Por lo expuesto, se desestiman también estas alegaciones.

3.- La alegación 3 es 'Consideración final del porcentaje de deducibilidad de los gastos, atención especial a la consulta vinculante V0537-19', En ella, considera que, en la cuantificación de los gastos son importantes los pactos contractuales existentes entre el arrendador y el arrendatario. Esta oficina considera que estos pactos no desvarían el porcentaje de los gastos, tal como se ha explicado dos párrafos antes. Es más, en todo caso, la arrendadora debiera haber declarado imputación de rentas por el tiempo en que las habitaciones no estaban ocupadas.

Y 4.- Consideración especial a la cancelación parcial del préstamo con garantía hipotecaria. En esta alegación sostiene que, al haber cancelado 35.000,00 de los 130.000,00 euros de los que constituían el préstamo, en el año 2019, debería ser un porcentaje superior el de la parte del préstamo deducible (del 44,62 % calculado por la Administración al 61,06 % que resultaría de reducir del préstamo solicitado la cantidad amortizada el año 2019). El hecho de haber amortizado anticipadamente parte del préstamo no modifica el cálculo. Sería como, si en un préstamo para la adquisición de vivienda se hiciese una amortización anticipada y se afirmase que tal cantidad corresponde, por ejemplo, al techo. El préstamo se constituye sobre la totalidad de obras (reparación y mejora) y corresponde a un todo, de forma proporcional.

Por lo que también esta alegación queda desestimada.

Por último, la declarante considera que la Agencia Tributaria asume el peor y más gravoso de los escenarios para el contribuyente.

Al respecto, es necesario indicar que este organismo no desea perjudicar a nadie, sino únicamente aplicar la legislación vigente y rectificar aquellas partidas que considera han sido mal declaradas.

Por todo lo expuesto se desestiman en su totalidad las alegaciones presentadas y se envía esta liquidación provisional.

CUARTO.- Frente al mencionado acuerdo la interesada interpuso la presente reclamación económica administrativa alegando que con fecha 13-09-1995 adquirió el 45% del inmueble sito en DIRECCION000 de Barcelona que fue su vivienda habitual hasta que se inicia su arrendamiento el 1-04-2019 cuyo objeto es el alquiler de habitaciones a estudiantes. Se adjunta detalle de ingresos y gastos del año 2020. Especifica que la columna del 73,234973% es el importe total de los gastos a declarar según la ocupación de las habitaciones. El piso tiene 271 m2 y 8 habitaciones en alquiler y participación de cada una de ellas en los

Síguenos en...



elementos comunes. En función de los metros de cada habitación se ha hecho una proporción para la reducción de gastos a tener en cuenta de las habitaciones que han estado cerradas, detallándolo mes a mes, del 26,75027% de los gastos totales.

En conclusión: la vivienda que tiene arrendada es la de DIRECCION000 gestionada por Aldiro, que tiene 8 habitaciones cada una de ellas con derecho a la totalidad de los gastos comunes. Existe un pacto contractual por el que los espacios comunes son para todas las habitaciones a los que la propiedad no puede acceder. Solo hay una habitación la nº 7 que tiene un baño y el inquilino tiene derecho exclusivo a ese baño pero además tiene derecho al resto de los baños y al resto de los espacios comunes.

Todas las amortizaciones han de ser consideradas fiscalmente al 100%

En ninguna norma dice que en caso de alquiler por habitaciones que no sean vivienda habitual del arrendador los gastos comunes han de ser prorrateados a los metros de cada habitación y sumados a ésta, esta interpretación por consultas vinculantes está pensada solo para el caso de que el propietario viva en la propia vivienda (la Consulta vinculante CV 537-19 establece el pacto entre arrendador y arrendatario para los gastos comunes). Cuando la Agencia Tributaria reduce los gastos financieros no tiene en cuenta que el préstamo se ha reducido en 35.000 euros el 2-12-2022."

La fundamentación de la misma obedece a la siguiente literalidad relevante:

"(...) TERCERO.- En cuanto a los rendimientos de capital inmobiliario son de ver los siguientes preceptos de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF:

Artículo 22. Rendimientos íntegros del capital inmobiliario.

1. 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.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos de basatisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario. Artículo 23. Gastos deducibles y reducciones.

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes: a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

1.º Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1.º

2.º Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de aquéllos y no tengan carácter sancionador.

3.º Los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

4.º Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales.

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. 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, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

2. En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

3. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

Síguenos en...

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Por su parte, el [artículo 13 del Reglamento del IRPF aprobado por el RD 439/2007, de 30 de marzo](#), establece, en relación a la amortización:

Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior:

(...)

h) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento.

Por tanto, según el artículo 14 del citado Reglamento:

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.

(...)

CUARTO.- La actuación de la gestora consiste en regularizar los gastos deducibles de los rendimientos de capital inmobiliario por el arrendamiento de una vivienda por habitaciones, en proporción a la ocupación efectiva. La interesada discrepa en que considera que los espacios comunes son susceptibles de ser usados en todo caso y que han estado siempre ocupados.

Ciertamente, como se alega, no existe norma que especifique como distribuir el gasto entre los distintos espacios como aquí se plantea. No obstante de la interpretación de la misma, este Tribunal considera que los gastos deben deducirse en proporción a la superficie de las habitaciones y su ocupación y la parte proporcional de los espacios comunes en tanto las habitaciones están ocupadas. Debe recordarse que es jurisprudencia del [Tribunal Supremo en sentencia de fecha 25 de febrero de 2021 \(rec. 1302/2020\)](#) que:

SEXTO.- Criterios interpretativos sobre los [artículos 85, 23.1 y 23.2 LIRPF](#).

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el [artículo 93.1 LJCA](#), procede fijar la siguiente interpretación del precepto legal concernido en este litigio:

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.

...

Pues bien, en la misma tesitura la deducibilidad de los gastos está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario, en función de su ocupación efectiva. En los periodos en que alguna de las habitaciones no se encuentren alquiladas habría que imputar como renta inmobiliaria la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor catastral y lo mismo puede afirmarse de los espacios comunes por lo que la distribución realizada en el acuerdo impugnado debe confirmarse.

Por todo lo expuesto procede confirmar el acuerdo impugnado."

SEGUNDO. La recurrente, en demanda, sostiene como motivos de impugnación:

-deducibilidad de los enteros gastos ligados a los espacios comunes del inmueble, durante todo el año, con independencia de la efectiva ocupación de cada estancia arrendada, pues aquellos espacios los ocupan y utilizan todos los inquilinos, durante todo el año. No se descarta, parece ser, en demanda, que resulten deducibles todos los gastos, con absoluta independencia de la ocupación efectiva, aun de las habitaciones

Síguenos en...

alquiladas, pues los propietarios no residen en el inmueble, ni es éste su vivienda habitual, ni usan de él en modo alguno;

-deducibilidad de los intereses de capitales ajenos invertidos también en obras de reparación y conservación, pues el art. 23 LIRP habla de deducibilidad, también, de los "demás gastos financieros";

"cuando la Agencia Tributaria reduce los gastos financieros, no tiene en cuenta que el préstamo se ha reducido en 35.000 euros, en el mismo año, en fecha 2 de diciembre de 2022. En este caso, la Administración tributaria aplica de nuevo el criterio más perjudicial, que sería el proporcional- ¿Por qué no puede considerar que los gastos financieros amortizaciones son los que corresponden a las reparaciones?"

TERCERO. A la cuestión de la ocupación a considerar en lo tocante a los gastos a deducir en la determinación del rendimiento del capital inmobiliario, la [sentencia del Alto Tribunal de 25 de febrero de 2021](#), [recurso de casación 1302/2020](#), razona 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"

Concluye fijando la siguiente doctrina legal: "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."

La [STS de 15 de septiembre de 2021](#) ratifica este criterio.

Por tanto, conforme a este criterio jurisprudencial, los gastos de inmuebles arrendados **sólo son deducibles en la misma proporción que esos inmuebles han estado alquilados, pues sólo son deducibles en la medida en que generan rendimientos.** Si en edificio ha estado alquilado, sea en tiempo, sea en espacio efectivamente arrendado, parcialmente, los gastos de ese inmueble son deducibles en esa proporción.

Ocurre que la recurrente pretende que los espacios comunes del inmueble han estado siempre y todo el año arrendados, con absoluta independencia del efectivo tiempo de arrendamiento de cada una de las habitaciones, y que, por ello, en relación a los mismos, la ocupación ha de entenderse permanente.

Discrepamos de tal razonamiento de la demanda, pues, con él, pretende crearse la ficción de un arrendamiento permanente para parte del inmueble, prescindiendo del efectivo tiempo en que cada habitación ha estado arrendada, o, si se quiere, de la efectiva duración de los arrendamientos celebrados, disociando la ocupación en función de los espacios del inmueble sobre el que se proyectan los arrendamientos. Los alquileres no se prolongan todo el año, sino parte de él, y lógico es que se proyecte tal ocupación efectiva, real, también sobre los espacios comunes, adjudicándolos proporcionalmente a cada habitación arrendada, a fin de proyectar también sobre ellos el cálculo de la ocupación conforme a la efectiva duración de los respectivos arriendos, que, insistimos, no son anuales, ni comprenden el año entero, extremo éste indiscutido.

Conforme al [art. 23 LIRPF](#):

"Artículo 23. Gastos deducibles y reducciones.

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

Síguenos en...

1.º Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total por deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1.º

(...)"

La Ley es clara al admitir la deducibilidad de los intereses de los capitales ajenos invertidos (que es el capítulo cuya deducibilidad en mayor o menor grado aquí se discute, no otro) **únicamente en cuanto los mismos se destinen a la adquisición y mejora del bien**, no a gastos de reparación y conservación. De otro modo, la literalidad del precepto sería desconocida, pues quiere el mismo que intereses de capitales ajenos y otros gastos de financiación resulten deducibles únicamente cuando los mismos obedezcan a, o vengán a sufragar, la adquisición o mejora del inmueble, no su reparación y conservación, que reciben, claramente, tratamiento diferenciado.

Por último, y en cuanto a la amortización anticipada del préstamo, parece la recurrente, en explicación tan tanto confusa, pretender que la misma (que proyecta además sobre ejercicio posterior al comprobado) obedece a la parte destinada a sufragar gastos de conservación y reparación, habiendo por ello de admitirse una mayor deducibilidad de intereses del préstamo por cuanto la parte no amortizada vendría a sufragar obras de mejora. Insistimos, así lo entendemos en la medida en que es el único sentido en que la impugnación planteada lo tiene, pues la explicación en demanda no puede resultar más confusa. Si ello es así, de nuevo, el razonar de la gestora se revela pulcro, y correcto, pues no puede artificiosamente sostenerse que cabe discriminar de un solo préstamo, destinado a sufragar distintos gastos, con distinto régimen de deducción en cuanto a los intereses del préstamo, la parte destinada a unos u otros, siendo fungible el dinero, sino por una estricta aplicación de porcentajes totales sobre los totales gastos. Luego, la parte amortizada, necesariamente, ha de afectar a capital destinado a sufragar los distintos gastos en la proporción que resulte de cada uno de ellos sobre el total, y no otra, pues ninguna otra resulta posible, ni lógica, a falta de cualquier otra prueba sobre el particular. Si la recurrente quería diferenciar capitales invertidos, en función de sus respectivas atenciones, debió haber suscrito préstamos distintos con fines distintos, en orden a decidir una amortización anticipada que conviniera en mayor o menor medida a su planificación fiscal.

El recurso, en suma, merece desestimación.

CUARTO. A tenor de lo previsto en el [artículo 139.1 LJCA](#), procede la condena de la recurrente en las costas de la presente instancia, con el límite de 1.000 euros, por todos los conceptos.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero. Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de María Dolores contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 24 de agosto de 2023.

Segundo. Condenar a la recurrente en las costas de la presente instancia, con el límite indicado.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el [art. 89.1 LJCA](#).

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Puede consultar el estado de su expediente en el área privada de sejudicial.gencat.cat

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales y que el tratamiento que pueda hacerse de los mismos, queda sometido a la legalidad vigente.

Síguenos en...



Los datos personales que las partes conozcan a través del proceso deberán ser tratados por éstas de conformidad con la normativa general de protección de datos. Esta obligación incumbe a los profesionales que representan y asisten a las partes, así como a cualquier otro que intervenga en el procedimiento.

El uso ilegítimo de los mismos, podrá dar lugar a las responsabilidades establecidas legalmente.

En relación con el tratamiento de datos con fines jurisdiccionales, los derechos de información, acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación se tramitarán conforme a las normas que resulten de aplicación en el proceso en que los datos fueron recabados. Estos derechos deberán ejercitarse ante el órgano judicial u oficina judicial en el que se tramita el procedimiento, y las peticiones deberán resolverse por quien tenga la competencia atribuida en la normativa orgánica y procesal.

Todo ello conforme a lo previsto en el Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, en la Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales y en el Capítulo I Bis, del Título III del Libro III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

