

**TRIBUNAL SUPREMO****Sentencia n.º 1502/2025 de 20 de noviembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 7361/2023****SUMARIO:**

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas generales. Transmisiones a título oneroso. Valor de transmisión. Amortización.** La contribuyente, según se recoge por la Oficina Gestora, consigna en sus declaraciones del IRPF desde el ejercicio 2002 hasta el ejercicio objeto de la venta, los rendimientos percibidos de la nave industrial como de capital inmobiliario. La sentencia que se recurre, ante la inexistencia de una tabla de amortización en los supuestos en que la amortización a tener en cuenta es la correspondiente a los inmuebles que han estado arrendados y que han generado rendimientos de capital mobiliario, no resulta posible optar por el criterio del período máximo de amortización (68 años) a que se refiere el art. 40 Rgto IRPF. Por ello, al no resultar aplicable ninguna tabla, habrá de aplicarse el porcentaje fijo del 3%, según lo establecido en la Ley y en el Reglamento del IRPF. Tales rendimientos no se consideraron en ningún momento como rendimientos de actividad económica, al no concurrir los requisitos establecidos en el art. 27 Ley IRPF. El problema que nos ocupa se centra en la determinación del cálculo de una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un bien inmueble arrendado por un sujeto pasivo del IRPF, que no ejerce actividades económicas ni profesionales, y por lo tanto no se trata de un inmueble afecto. El obligado tributario, durante el arrendamiento del inmueble enajenado y a los efectos del cálculo de la amortización aplicó la Orden de 27 de marzo de 1998 para calcular la *amortización mínima* para reducir su valor de adquisición cuando procedió a la posterior venta del inmueble en el ejercicio 2018. La Administración tributaria denegó a la contribuyente la posibilidad de la aplicación de la Orden de 1998, porque no llevó a cabo actividades económicas, y lo percibido por el alquiler del inmueble fue calificado como rendimientos del capital inmobiliario. Por lo tanto, independientemente del importe que como amortización pudiera haber operado como gasto, debió reducir del valor de adquisición del inmueble enajenado el 3% por el tiempo que estuvo cedido o en alquiler. Sin que discrepemos sobre el origen de los rendimientos generados por el inmueble por el tiempo que permaneció alquilado, no compartimos el criterio para calcular la amortización para determinar la eventual ganancia o pérdida patrimonial cuando fue enajenado. La interpretación de la Administración impide, sin más razones, la posibilidad de que sea aplicada la *amortización mínima* prevista para la cuantificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales, cuando legal y reglamentariamente sí ha sido contemplada para esta categoría de renta, aunque de manera incompleta por la falta de mayores indicaciones para hallarla. Una de las principales razones por las que la Administración tributaria no admitió el criterio seguido por la recurrente para determinar el importe de la amortización mínima, fue porque no llevó a cabo actividades económicas cuando el inmueble estuvo alquilado y los rendimientos percibidos fueron calificados como del capital inmobiliario, argumento que no resulta válido. En este caso el Tribunal fija como doctrina que en un supuesto como el enjuiciado en el que el sujeto pasivo no llevó a cabo actividades económicas empresariales o profesionales, pero obtuvo rendimiento del capital inmobiliario por la cesión de un inmueble y calculó la amortización conforme a lo previsto en la Orden Ministerial 27 de marzo de 1998, cuando en un momento posterior proceda a su transmisión, no tendrá que aplicar la amortización máxima del 3% sobre el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral y sí podrá aplicar, para determinar el valor de adquisición de inmueble, otra inferior que encaje en el concepto de amortización mínima del art. 35 Ley IRPF.

Síguenos en...

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
ISAAC MERINO JARA  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE  
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS  
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO  
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.502/2025**

Fecha de sentencia: 20/11/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7361/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/11/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7361/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1502/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara MingoD.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 20 de noviembre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7361/2023, interpuesto por la procuradora doña Virginia López Guardado en nombre y representación de doña Zulima, contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en fecha 16 de junio de 2023, en el procedimiento ordinario 13/2022, desestimatoria del recurso interpuesto contra resolución del TEAR de fecha 13 de octubre de 2021 que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 confirmado la liquidación impugnada por el concepto de IRPF del año 2018

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-El objeto del presente recurso lo constituye la sentencia dictada en fecha 16 de junio de 2023, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el procedimiento ordinario 13/2022, contra la resolución del TEARA de 13 de octubre de 2021, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000,

Síguenos en...



confirmando la liquidación impugnada referida el IRPF/2018, y se inadmite a trámite la reclamación núm. NUM001, interpuestas contra los acuerdos dictados por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de la AEAT de Avilés (Asturias), por los que (i) se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a liquidación provisional IRPF 2018 y (ii) se le impone sanción tributaria derivada de aquella, cuyo Fallo decía: «[1º] *Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora doña Virginia López Guardado en nombre y representación de doña Zulima contra la resolución del TEARA a que el mismo se contrae, por resultar la misma conforme a derecho; sin costas. [... ]*».

**SEGUNDO.**-Por la procuradora doña Virginia López Guardado se presentó escrito preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante Auto de fecha 11 de octubre de 2023, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por plazo de 15 días.

**TERCERO.**-Mediante Auto dictado el 10 de julio de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada el 16 de junio de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la parte recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 16 de julio de 2024, en el cual concluye solicitando «[Q]ue, habiendo presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo y tenga por **INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN**, en tiempo y forma, contra Sentencia 692/2023, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sección Segunda, para que, previos los trámites procesales oportunos, proceda en su día a dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente el recurso y: 1º.- Establezca como doctrina jurisprudencial: a) Que a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que pueda generarse en la transmisión del inmueble arrendado por un sujeto pasivo del IRPF que no ejerce actividades empresariales o profesionales, en la determinación del valor de adquisición, el contribuyente debe efectivamente minorar el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, con independencia de que las haya practicado o no. b) y que para determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario, en los supuestos de transmisión de inmuebles arrendados por un sujeto pasivo del IRPF que no ejerce actividades empresariales o comerciales, del valor de adquisición pueda deducirse como cantidad destinada a la amortización del inmueble la que resulte de aplicar un tipo calculado en función de la depreciación efectiva del bien inmueble, atendiendo a su vida útil, de acuerdo con su naturaleza, siempre que no exceda del 3% sobre el mayor valor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral sin incluir el suelo, y 2º.- En consecuencia, anule la liquidación provisional relativa al IRPF del ejercicio 2018, clave de liquidación n.º NUM002; así como la sanción tributaria derivada de la liquidación anterior, con clave de liquidación n.º NUM002. [... ]».

**CUARTO.**-Dado traslado para oposición al abogado del Estado, se presentó escrito en fecha 8 de noviembre de 2024 en el que solicitaba: «[q]ue teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión y demás aplicables en la forma expuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida.[...]».

**QUINTO.**-De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 11 de noviembre de 2024, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 19 de septiembre de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 11 de noviembre de 2025, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

Síguenos en...



**1.1.-**Se impugna en el presente recurso la sentencia dictada el 16 de junio de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, que desestimó el recurso núm. 13/2023 que doña Zulima dedujo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias (TEAR) de 13 de octubre de 2021, por la que se rechazó e inadmitió, respectivamente, las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM000 y NUM001, frente acuerdos de liquidación y sanción asociada, dictados por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Avilés (AEAT) relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2018.

**1.2.-**El 4 de diciembre de 2019 se le notificó a la interesada el inicio de un procedimiento de comprobación relativo al IRPF, ejercicio 2018, requiriendo información, entre otros extremos, sobre la justificación de la pérdida patrimonial consignada en su declaración por importe de 12.212,67 euros, y para que acreditase el coste de adquisición y de transmisión del inmueble con referencia catastral NUM003, junto con los gastos y tributos inherentes a ambas operaciones y, en caso de haber estado el inmueble afecto a alguna actividad económica o de arrendamiento, las amortizaciones deducidas.

**1.3.-**La tramitación se vio afectada por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, no computándose a efectos de la duración máxima del procedimiento, el periodo comprendido desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley hasta el 30 de mayo de 2020.

**1.4.-**El 26 de agosto de 2020 se notificó a la contribuyente la liquidación por la que se eliminaba la pérdida patrimonial declarada e incluyó una ganancia patrimonial por importe de 110.858,28 euros resultante de la diferencia entre el valor de transmisión de 236.470 euros y el coste de adquisición de 125.611,72 euros (valor de adquisición 229.238,67 euros, menos el valor del terreno 7.215,39 euros, más el importe de la construcción 222.023,28 euros, minorado las amortizaciones que ascendieron a 103.626,35 euros). La diferencia estuvo provocada por el diferente modo de calcular la amortización por el periodo que el inmueble estuvo arrendado.

**1.5.-**El 4 de septiembre de 2020, la interesada interpuso recurso de reposición que fue rechazado por acuerdo notificado el 7 de octubre de 2020, frente al que se dedujo la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, que fue desestimada por el TEAR.

**1.6.-**El 30 de septiembre de 2020, se notificó el inicio de un procedimiento sancionador derivado de la comprobación, por la infracción del artículo 191 de la LGT, que finalizó con la notificación del acuerdo el 19 de noviembre de 2020, sin que, tras el oportuno traslado, se presentaran alegaciones. La interesada interpuso el 29 de abril de 2021 la reclamación económico-administrativa núm. NUM001, que fue inadmitida por extemporánea.

## **SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional**

**2.1.-**Por auto del 10 de julio de 2024 se fijaron como cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia *«[1.] Determinar si, a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que pueda generarse en la transmisión del inmueble arrendado por un sujeto pasivo del IRPF que no ejerce actividades empresariales o profesional, en la determinación del valor de adquisición el contribuyente puede minorar el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles (durante el periodo de arrendamiento), con independencia de que las haya practicado o no.*

*2. En caso de respuesta afirmativa, precisar si para determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario, en los supuestos de transmisión de inmuebles arrendados por un sujeto pasivo del IRPF que no ejerce actividades empresariales o profesional, del valor de adquisición solo puede deducirse en la cantidad destinada a la amortización del inmueble cifrada en un tipo fijo mínimo y máximo del 3%, o, por el contrario puede aplicarse cualquier otro tipo inferior siempre que no excede del 3% sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.*

Se identificaron como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, *«[e]l artículo 23.1.b) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; los artículos 14 y 40 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. [...]».*

## **TERCERO.- Alegaciones de las partes**

**3.1.-**La representación procesal de la sra. Zulima, tras resumir los acontecimientos y resaltar los preceptos infringidos, afirma que la sentencia vulnera los criterios de interpretación previstos en

Síguenos en...



el artículo 3.1 del Código Civil (CC). Si los términos de la Ley son claros e inequívocos ha de estarse al sentido gramatical; está vedado al aplicador del derecho llevar a cabo una interpretación *contra legem*, lo que nos lleva directamente a la previsión del artículo 12 Ley 48/2003 de General Tributaria (LGT). La sentencia ha efectuado una incorrecta interpretación del concepto depreciación efectiva, del artículo 23.1 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en relación con el artículo 14 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), cuando dice «*que no exceda*», lo que permitiría que fuera de hasta el 3% sobre el coste de adquisición o, si fuere mayor, sobre el valor catastral sin incluir el valor del suelo.

Una correcta interpretación hubiera llevado a considerar que:

(i) Tanto la LIRPF como su RIRPF exigen solamente que la amortización del inmueble responda a una depreciación efectiva y que dicha efectividad se entienda cumplida cuando el importe de la amortización no excede de aplicar el 3% al coste de adquisición sin incluir el valor del suelo. Por lo tanto, una interpretación gramatical o literal permite afirmar que la amortización no puede exceder, pero sí puede ser inferior al 3%.

(ii) Ni la LIRPF, ni el RIRPF obligan a aplicar el 3%, ni ningún otro porcentaje de amortización a efectos del cómputo de la amortización que deba descontarse del valor de adquisición para el cálculo de la ganancia patrimonial. En este caso y como hizo la recurrente aplicó la amortización conforme al período de vida útil del bien (en este caso 68 años), lo que implica un tipo de amortización constante durante toda la vida útil. Se trata de un criterio avalado por las normas contables, coincidente con el que la propia AEAT utiliza a efectos de otros tributos como en el Impuesto sobre Sociedades.

(iii) Denuncia la vulneración del principio de reserva de ley porque la sentencia recurrida ampara relaciones jurídico-tributarias en la que los elementos esenciales, como es la determinación de la base imponible, son fijados por Consultas Vinculantes o por manuales prácticos de la AEAT.

(iv) Se ha infringido el artículo 31 de la CE respecto del principio de capacidad económica porque, sin justificación suficiente para ello, no se permite la amortización de los bienes con arreglo a su verdadera vida útil. La amortización debe responder a la efectiva depreciación del inmueble independientemente de que sea o no empresario. La condición de empresario formal del arrendador no afecta en modo alguno a la naturaleza de la actividad arrendaticia ni a la del bien que genera una renta, que se deprecia conforme a su naturaleza. No permitir el reflejo fiscal de esa amortización, atenta contra el principio de capacidad económica.

**3.2.-**El abogado del Estado se opone a la estimación del recurso de casación. Se remite a la literalidad del artículo 35 de la LIRPF, según el cual, para determinar el valor de adquisición en las transmisiones a título oneroso, se minoran las amortizaciones en las condiciones *que reglamentariamente se determinen*, por lo que el complemento del artículo 40 RIRPF respeta el principio de reserva de la ley.

La amortización es la depreciación efectiva que sufren, en este caso, los inmuebles, por el transcurso del tiempo. Esa depreciación efectiva está presente cuando se trata de determinar el rendimiento neto de los rendimientos de capital inmobiliario con arreglo al artículo 23.1 b) de la LIRPF. Para determinar su rendimiento neto se deducirán de los íntegros las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, «*[s]iempre 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 artículo 14 del RIRPF determina las condiciones en que se materializará esa amortización «*[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 [...]*».

El RIRPF ha querido tener presente para el cálculo de las amortizaciones una tabla, como la que propugna la recurrente, recogida en la Orden de 27 de marzo de 1998, pero prevista solo para los inmuebles afectos a una actividad económica.

Para los rendimientos de capital inmobiliario será deducible del rendimiento bruto el importe de las amortizaciones, siempre que respondan a la depreciación efectiva del inmueble, considerándose que cumplen ese requisito, en el caso de inmuebles, cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3 % sobre el mayor de dos valores, o el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo del suelo.

La Administración tributaria no está imponiendo, sin soporte normativo alguno, restricciones a la amortización efectiva de los bienes inmuebles, sino que, partiendo en todo caso del concepto de depreciación efectiva, no ha hecho más que tener presente la normativa reglamentaria a la que se remite la Ley.

La opción de calcular la amortización sobre el periodo máximo, sólo es aplicable cuando se pueda aplicar la tabla por los sujetos pasivos del IRPF que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa. Cuando no sea de aplicación dicha tabla, se aplicará el porcentaje fijo del 3 % calculado según lo establecido tanto en la LIRPF como en el RIRPF.

Tampoco se aprecia vulneración alguna del principio de capacidad económica, puesto que los rendimientos obtenidos como rendimientos del capital inmobiliario o como rendimientos de actividades económicas o profesionales se llevan a cabo con criterios distintos. En el caso de las actividades económicas, el artículo 28.2 de la LIRPF, para la determinación del rendimiento neto excluye las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª de ese capítulo, de acuerdo con lo previsto en los artículos 33 y siguientes de la Ley.

#### **CUARTO.- Identificación del régimen jurídico aplicable**

**4.1.-** Debemos aclarar que el auto de 10 de julio de 2024, en el que se fijaban las cuestiones de interés casacional cometió un error material al identificar las normas que deberían ser interpretadas. Se refirió al artículo 23.1.b) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas régimen jurídico, cuando quiso referirse a ese mismo artículo, pero de la Ley 35/2006, la vigente y aplicable a los hechos enjuiciados.

**4.2.-** Hecha la aclaración, el problema que nos ocupa se centra en la determinación del cálculo de una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un bien inmueble arrendado por un sujeto pasivo del IRPF, que no ejerce actividades económicas ni profesionales, y por lo tanto no se trata de un inmueble afecto.

Partimos de una realidad incontrovertida y que condiciona los términos en los que vamos a tomar nuestra decisión. El obligado tributario, durante el arrendamiento del inmueble enajenado y a los efectos del cálculo de la amortización aplicó la Orden de 27 de marzo de 1998, la misma con la que calculó la *amortización mínima* para reducir su valor de adquisición cuando procedió a la posterior venta del inmueble en el ejercicio 2018.

**4.3.-** La regla para determinar si con ocasión de la transmisión de un bien se genera una ganancia o una pérdida patrimonial, parte de la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

En el supuesto enjuiciado el valor de transmisión no planteó problemas, pero en el de adquisición se suscitó una controversia con el cálculo de la *amortización mínima* a deducir de este importe. La contribuyente quiso que se le aplicara lo previsto en la Orden de 27 de marzo de 1998, Grupo 1 «*edificios y otras construcciones*» y se tuviera en cuenta la resultante del periodo máximo de amortización de 68 años al porcentaje del 3%, correspondiente al tiempo comprendido entre el 2 de julio de 2002 y el 23 de marzo de 2018, es decir, la calculada en función del periodo máximo de amortización (68 años). Esta vía dio como resultado una amortización total a deducir del valor de adquisición de 51.341,64 euros (amortización anual igual a 222.023,28 / 68 años lo que daba como resultado 3.265,04 euros/año).

**4.4.-** La amortización es un concepto económico, contable y fiscal que permite, a quienes llevan a cabo actividades económicas, empresariales, mercantiles o profesionales a través o por medio de determinados activos, que se refleje: (i) la depreciación que el uso y el tiempo provoca en los bienes productivos; (ii) la depreciación de los activos en los estados financieros; y (iii) a practicar determinadas deducciones sobre los beneficios obtenidos ajustando la cuantificación de la base imponible.

Fuera de ese ámbito natural de las actividades económicas también permite, a las personas físicas que sin llevarlas a cabo obtienen rendimientos con la explotación de determinados bienes, que la amortización opere como gasto deducible en la determinación de los rendimientos netos del capital inmobiliario generado por los inmuebles arrendados, en los términos del artículo 22 de la LIRPF.

**4.5.-** El artículo 35.1 de la LIRPF, para las transmisiones a título oneroso, establece que «*[E]l valor de adquisición estará formado por la suma de:*

a) *El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.*

Síguenos en...



b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones. [...]». Se complementa con el artículo 40 RIRPF, cuando dispone que «[1.] El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso. [...]».

La remisión que la Ley hace al Reglamento abre la puerta a la denominada *amortización mínima*, que tendrá que computarse, en todo caso, como parámetro corrector en la cuantificación del valor de adquisición del inmueble, se hubiera o no aplicado como gasto deducible. Sin embargo, no se cuantifica ni se explicita qué se entiende por *amortización mínima*, más allá de la referencia a un período de amortización o al porcentaje fijo que corresponda, «según cada caso».

**4.6.-** Por otro lado, es decir fuera de referencia a esa *amortización mínima* para el cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales, la amortización vuelve a aparecer para determinar los rendimientos del capital inmobiliario.

En la cuantificación de estos rendimientos, la amortización opera como gasto deducible. El artículo 23 de la LIRPF, regulador de los gastos deducibles y reducciones, en el apartado 1.b), prevé la deducibilidad de «[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 100 sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo. [...]». La Ley se complementa con la previsión reglamentaria del artículo 14 del RIRPF «[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 100 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. [...]».

Se parte del criterio de la depreciación efectiva del bien para lo que se requiere, junto con su cesión, que no se supere el porcentaje del 3% aplicable sobre determinados valores, siempre y cuando el bien estuviera arrendado. En el caso de los rendimientos del capital inmobiliario el sujeto pasivo podrá aplicar, como *amortización máxima* el 3% sobre el valor del bien cedido en arrendamiento en los términos expresados.

Es decir, para fijar el valor de adquisición del bien enajenado ante una eventual ganancia o pérdida patrimonial el Legislador, por remisión reglamentaria, obliga a computar una *amortización mínima*, pero que ni se fija ni se cuantifica directamente en el marco regulatorio del IRPF. Sin embargo, cuando se trata de calcular el rendimiento neto del capital inmobiliario por la cesión de inmuebles arrendados, el sujeto pasivo podrá aplicar, por asimilación al gasto, una *amortización máxima* del 3% sobre el valor del inmueble en los términos vistos.

## QUINTO.- Fijación de la amortización mínima en el cálculo de ganancias o pérdidas patrimoniales

**5.1.-** Para el cálculo de la amortización mínima, como especificábamos en el punto 4.3. del anterior fundamento, y a falta de otra expresa previsión en la LIRPF o su Reglamento, la recurrente aplicó la Orden de 27 de abril de 1998, Grupo 1 «edificios y otras construcciones», calculando sobre el período máximo de 68 años al porcentaje del 3%, la correspondiente al tiempo comprendido entre el 2 de julio de 2002 y el 23 de marzo de 2018.

La Administración negó esta posibilidad por tratarse de un inmueble arrendado no afecto a actividades económicas, por lo que el sujeto pasivo debía aplicar para el cálculo de la amortización el 3% previsto como importe máximo deducible para la determinación del rendimiento del capital inmobiliario previsto la Ley, independientemente si fue aplicado, o no, como gasto deducible. No le admitió la aplicación de una amortización inferior a ese importe.

**5.2.-**Para dar una correcta respuesta al debate, una primera aproximación exige que no se confunda el concepto de amortización mínima a que se refiere el artículo 35.1 de la LIRPF, y por remisión artículo 40 del RIRPF, para tener en cuenta a los efectos de calcular la eventual ganancia patrimonial, con la previsión de la depreciación efectiva, en el caso de inmuebles arrendados, de acuerdo con lo previsto en el 23 de la LIRPF, que opera como gasto deducible en los rendimientos netos del capital inmobiliario.

En este último caso, cuando se trata de rendimiento del capital inmobiliario, el límite del 3%: (i) constituye una cantidad que se presume como depreciación efectiva; (ii) es el importe que como amortización se reputa deducible; (iii) opera como cantidad máxima; y (iv) no requiere ningún tipo de actividad probatoria por parte del contribuyente, basta con acreditar el alquiler o cesión del inmueble.

**5.3.-**En el caso de las ganancias o pérdidas patrimoniales, para corregir el valor de adquisición, como hemos visto, opera el criterio de la *amortización mínima*, que según el artículo 40.1 del RIRPF, sería la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda *según cada caso*. Nada más se dice ni se explica en la Ley o en el Reglamento sobre cómo calcularla. La expresión *según cada caso* debe interpretarse en función de los criterios de amortización o tablas aplicados para amortizar cada activo, no en función del tipo de rendimiento anterior a la transmisión que pudo generar el activo vendido.

Para poder calcular esa *amortización mínima*, a falta de otras indicaciones en la LIRPF o en su Reglamento, tratándose de un concepto fiscal y contable, debemos acudir al resto de disposiciones normativas en las que sí se fijan criterios para su cuantificación. Entre estas disposiciones, nos encontramos con el artículo 12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), o a la todavía vigente Orden de 27 de marzo de 1998 por la que se aprueba la Tabla de Amortización Simplificada para los sujetos pasivos del IRPF que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, que fue la aplicada por la interesada.

**5.4.-**Como ya sabemos, la Administración tributaria denegó a la contribuyente la posibilidad de la aplicación de la Orden de 1998, porque no llevó a cabo actividades económicas, y lo percibido por el alquiler del inmueble fue calificado como rendimientos del capital inmobiliario. Por lo tanto, independientemente del importe que como amortización pudiera haber operado como gasto, debió reducir del valor de adquisición del inmueble enajenado el 3% por el tiempo que estuvo cedido o en alquilerado.

Sin que discrepemos sobre el origen de los rendimientos generados por el inmueble por el tiempo que permaneció alquilerado, no compartimos el criterio para calcular la amortización para determinar la eventual ganancia o pérdida patrimonial cuando fue enajenado. La interpretación de la Administración impide, sin más razones, la posibilidad de que sea aplicada la *amortización mínima* prevista para la cuantificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales, cuando legal y reglamentariamente sí ha sido contemplada para esta categoría de renta, aunque de manera incompleta por la falta de mayores indicaciones para hallarla.

**5.5.-**Ante esta situación, debemos acudir al marco normativo donde sí se contemplan los instrumentos normativos que ni la Ley ni el Reglamento del IRPF brindan. La contribuyente lo hizo aplicando la Orden Ministerial 27 de marzo de 1998. También pudo hacerlo conforme a la previsión del artículo 12 de la LIS, si efectivamente y para el cálculo de la amortización como gasto deducible en el cálculo de sus rendimientos del capital inmobiliario, pero con el límite del 3% que prevé el artículo 23.1.b) de la LIRPF hubiera aplicado alguno de las tablas previstas para el inmovilizado material.

## **SEXTO.- Sobre la irrelevancia de que el sujeto pasivo no lleva a cabo actividades económicas**

**6.1.-**Una de las principales razones por las que la AT no admitió el criterio seguido por la recurrente para determinar el importe de la amortización mínima, fue porque no llevó a cabo actividades económicas cuando el inmueble estuvo alquilerado y los rendimientos percibidos fueron calificados como del capital inmobiliario.

Este argumento parece poco sólido si nos atenemos a la realidad económica donde se generan, y a la línea trazada por el Legislador para diferenciar la calificación de la remuneración percibida por el alquiler de un inmueble como rendimiento del capital inmobiliario o como actividades económicas. La única diferencia que se ha establecido para que la misma realidad económica del alquiler caiga en uno o en otro saco, se centra en aspectos formales. Mas allá de que exista, o no, una verdadera infraestructura empresarial a través de la ordenación por cuenta propia de medios personales, materiales, capital o recursos, el artículo 27.2 de la LIRPF solo exige para

Síguenos en...



que el arrendamiento de inmuebles se realice como actividad económica, que «[p]ara la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. [...]». Esta exigencia, esencialmente formal, ni altera ni modifica sustancialmente la realidad económica y mercantil como para explicar la restricción y la imposibilidad de que un contribuyente complete, a falta de mayor precisión por parte de la LIRPF, el concepto de *amortización mínima* como lo hizo la actora en el presente litigio a través de la Orden Ministerial 27 de marzo de 1998.

#### **SÉPTIMO.- Fijación de doctrina**

**7.1.-**Tras los anteriores razonamientos, estamos en condiciones de dar respuesta a la cuestión planteada por el auto para la fijación de doctrina.

En un supuesto como el enjuiciado en el que el sujeto pasivo no llevó a cabo actividades económicas empresariales o profesionales, pero obtuvo rendimiento del capital inmobiliario por la cesión de un inmueble y calculó la amortización conforme a lo previsto en la Orden Ministerial 27 de marzo de 1998, cuando en un momento posterior proceda a su transmisión, no tendrá que aplicar la amortización máxima del 3% sobre el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral y sí podrá aplicar, para determinar el valor de adquisición de inmueble, otra inferior que encaje en el concepto de amortización mínima del artículo 35 de la LIRPF, en los términos expresados por esta sentencia.

#### **OCTAVO.- Respuesta a las pretensiones de las partes en el litigio**

**8.1.-**La doctrina que fijamos aplicada al litigio que ahora nos ocupa nos lleva a la estimación del recurso de casación formulado contra la sentencia dictada el 16 de junio de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, que desestimó el recurso núm. 13/2023

**8.2.-**Conforme al artículo 93.3 de la LJCA, estimamos el recurso contencioso-administrativo que doña Zulima dedujo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 13 de octubre de 2021, por la que se desestimó e inadmitió, respectivamente, las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM000 y NUM001, frente acuerdos de liquidación y sanción asociada, dictados por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Avilés relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2018.

**8.3.-**En cuanto a la sanción asociada que le fue impuesta, la reclamación económico-administrativa fue inadmitida por extemporánea y no ha sido cuestionada o controvertida ante esta Sala.

No podemos pronunciarnos sobre la validez del acuerdo sancionador. Sin embargo, los términos por lo que ha discurrido la contienda, nos llevan a reflexionar sobre los postulados desde los que se ejerce la potestad punitiva por parte de la Administración. No está de más recordar el mandato del artículo 179.2.d) de la LGT, que excluye la responsabilidad cuando el obligado tributario hubiera actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. Y la razonabilidad no viene dada porque esta Sala haya confirmado los criterios del contribuyente corrigiendo la valoración que se hizo en la instancia, sino porque el Legislador ha querido alejar la amenaza del *ius puniendi* cuando el debate gira en torno a la interpretación de la norma.

**8.4.-**En todo caso y a pesar de la firmeza de la sanción, su eficacia está anudada al destino de la liquidación de la que trae causa. En consecuencia, anulado por esta Sala el acuerdo por el que se regularizó la deuda tributaria, la Administración deberá abstenerse de ejecutar y exigir el pago de la sanción impuesta.

#### **NOVENO.- Costas**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA, habida cuenta de las dificultades jurídicas que la cuestión jurídica suscitaba como evidencia la admisión del 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

**1.-**Fijamos como la doctrina recogida en el fundamento séptimo de esta sentencia.

Síguenos en...



**2.**-Ha lugar al recurso de casación interpuesto por interpuesto por la procuradora doña Virginia López Guardado, en nombre y representación de doña Zulima contra la sentencia dictada el 16 de junio de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, que desestimó el recurso núm. 13/2023; sentencia que casamos y anulamos.

**3.**-Estimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 13/2023 que se dedujo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 13 de octubre de 2021, resolución que anulamos junto el acuerdo de liquidación del que trae causa.

**4.**-No hacemos imposición de las costas procesales causadas en esta casación ni en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes 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).

Síguenos en...

