

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 373/2025 de 31 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 3587/2023****SUMARIO:**

IRPF. Base imponible. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones. *Arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda.* La sentencia recurrida entiende que la reducción es aplicable únicamente sobre los rendimientos declarados inicialmente por el obligado en su autoliquidación y no sobre los rendimientos netos positivos derivados de la regularización tributaria posterior. En este caso, la Administración Tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada a resultas del cual se dictó liquidación provisional en la que se aumentó la base imponible del impuesto al considerar que la deducción de determinados gastos y amortizaciones era improcedente y se aplicó la reducción del art. 23.2 Ley IRPF solamente sobre el importe de los rendimientos netos positivos calculados en la autoliquidación y no sobre el importe total de dichos rendimientos derivados de la regularización. A juicio de la parte recurrente, la reducción, en la redacción dada por la Ley 26/2014, es aplicable también en caso de dictarse liquidación en un procedimiento de comprobación, al rendimiento neto total regularizado. Considera el Tribunal que aunque los preámbulos carezcan de valor normativo directo, no quiere decir que carezcan de valor alguno [Vid., STC 36/1981, de 12 de noviembre] y aunque el valor interpretativo indudable del preámbulo no basta para fundar la legalidad de la liquidación que se recurre, es preciso que se mencione algún precepto concreto de la ley invocada. Eso es lo que ha ocurrido esta vez, se invoca el art. 23.2 Ley IRPF en la redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio y comparando ambas redacciones comprobamos que, en puridad, no se aclara su redacción, sino que se reglamentó de manera diferente de la reiteradamente mentada reducción del 60 por ciento. A la nueva redacción, más restringida en este caso, implícitamente se le está otorgando efecto retroactivo y ese efecto retroactivo es expresamente negado por la Abogacía del Estado, en el entendimiento de que, en efecto, la nueva redacción es interpretativa, aclarativa. No siendo esa su naturaleza, como hemos declarado, su aplicación con carácter retroactivo debe ser expresa. Y, en esta ocasión, la Ley 11/2021, de 9 de julio no incluye una disposición estableciendo tal carácter de la nueva redacción del art. 23.2 Ley IRPF, de manera que su entrada en vigor se difiere hasta el día siguiente a su publicación, esto es, hasta el 11 de julio de 2021. La doctrina que fijamos es la siguiente: la aplicación de la reducción del 60 por ciento sobre los rendimientos de capital inmobiliario procedente de arrendamientos destinados a vivienda, prevista en el art. 23.2 Ley IRPF, en la redacción dada por la ley 26/2014, se aplica en caso de comprobación por parte de la Administración, al rendimiento neto total regularizado, y no, únicamente, al importe resultante de la autoliquidación presentada inicialmente por el contribuyente.

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

ISAAC MERINO JARA

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Síguenos en...



MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO
TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 373/2025

Fecha de sentencia: 31/03/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3587/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/03/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3587/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 373/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 31 de marzo de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3587/2023, interpuesto por la procuradora doña Guadalupe Hernández García, en representación de don Carlos Antonio, contra la sentencia dictada por la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el 1 de marzo de 2023, en el recurso núm. 869/2020 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio 2016 y acuerdo de imposición de sanción derivada.

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

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada por la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 869/2020 deducido por la representación procesal de don Carlos Antonio frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid -TEAR- de 9 de junio de 2020, que estimó parcialmente la reclamación contra la liquidación provisional del IRPF, año 2016 y acuerdo de imposición de sanción derivado de aquella liquidación.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

1º.- El Sr. Carlos Antonio presentó autoliquidación del IRPF, año 2016, en el que consignó unos rendimientos de capital inmobiliario por el arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda. Para el cálculo del rendimiento neto, dedujo determinados gastos y cantidades de amortización del inmueble y bienes cedidos con éste, y sobre el rendimiento neto positivo resultante aplicó la reducción del 60 por ciento prevista en el citado artículo 23.2 de la Ley del IRPF.

2º.- La Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada a resultados del cual se dictó liquidación provisional en la que se aumentó la base imponible del impuesto al considerar la oficina gestora que la deducción de determinados gastos y amortizaciones era

Síguenos en...



improcedente. Además, se aplicó la reducción del artículo 23.2 de la Ley del IRPF solamente sobre el importe de los rendimientos netos positivos calculados en la autoliquidación y no sobre el importe total de dichos rendimientos derivados de la regularización. Finalmente, se impuso una sanción por la infracción del artículo 191 de la Ley General Tributaria, derivada de la anterior regularización.

3º.- Ambos acuerdos, de liquidación y de imposición de sanción, fueron impugnados ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que, tras su acumulación, dictó resolución el 9 de junio de 2020 en sentido estimatorio, en cuanto a la sanción, aunque denegando el motivo relativo a la reducción del artículo 23.2 de la Ley del IRPF.

4º.- Disconforme con la anterior resolución, el contribuyente interpuso recurso judicial que dio lugar a la sentencia desestimatoria hoy recurrida en casación.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

Es procedente reproducir el fragmento del fundamento jurídico sexto, que contiene la *ratio decidendi* de la sentencia que es discutida en el recurso de casación:

«Sobre la reducción del sesenta por ciento sobre el rendimiento neto del capital inmobiliario, resulta correcta la regularización practicada por la Administración Tributaria, que la aplica, no sobre el nuevo rendimiento neto calculado, sino sobre el declarado por el contribuyente.

Así se deduce de las propias sentencias del Tribunal Supremo 1312/2020, de 15 de octubre de 2010, Rec. núm.1434/2019 y 270/2021, de 25 de febrero de 2021, de las que el actor extrae unas conclusiones erróneas, pues las mismas declaran que la reducción del 60% sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones.

Se pronuncia así la primera de ellas: "[...] QUINTO.- Cuestión planteada.

En consecuencia, a la pregunta de la Sección Primera sobre: Precisar el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2016, 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, a efectos de la aplicación de la reducción del 60% sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda", ha de responderse en el sentido de que tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones."

La vigente redacción del precepto, con efectos desde 11 de julio de 2021, introducida por el apartado dos del artículo tercero de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, no deja ya lugar a la duda, al establecer: "[...]

2. Esta reducción sólo resultará aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

En ningún caso resultará de aplicación la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento."

En méritos a lo expuesto procede la desestimación de la demanda».

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación. La procuradora de don Carlos Antonio, presentó escrito, el 27 de abril de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 23.2 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 (LIRPF), en la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de mayo de 2023.

Síguenos en...



2.- Admisión.La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 31 de enero de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«Ratificar, confirmar o, en su caso, complementar la jurisprudencia fijada en la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. 1434/2019) y otras posteriores, relativa al alcance de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» contenida en el artículo 23.2 de la Ley del IRPF a efectos de la aplicación de la reducción del 60 por ciento sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

3º)Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 23.2 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 la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA».

3.- Interposición.La procuradora doña Guadalupe Hernández García, en nombre de don Carlos Antonio, interpuso recurso de casación mediante escrito de 19 de marzo de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando que su pretensión casacional consiste en que se establezca por esta Sala que: «la aplicación de la reducción del 60 por ciento de los arrendamientos destinados a vivienda es aplicable, en caso de comprobación por parte de la Administración, al rendimiento neto total regularizado y no únicamente al importe resultante de la autoliquidación presentada inicialmente por el contribuyente».

4.- Oposición al recurso interpuesto.El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 16 de mayo de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye que la doctrina a fijar por esta Sala debería dar la siguiente respuesta a la cuestión controvertida es que: «La reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF/2006 (redacción de la Ley 26/2014) relacionada con el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, solo es aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos».

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 20 de mayo de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 5 de diciembre de 2024 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 18 de marzo de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Nos corresponde dilucidar en el presente recuso si la doctrina de este Tribunal Supremo que permite la aplicación de la reducción del 60 por ciento sobre el importe total de los rendimientos netos regularizados sigue siendo aplicable tras la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, que modificó el precepto litigioso (el 232 LIRPF) con posterioridad.

SEGUNDO.- Alegaciones de las partes.

Según el Sr. Carlos Antonio, si atendemos a lo establecido en la STS 1312/2020, de 15 de octubre (rec. cas. 1434/2019) y, más recientemente, por la STS 270/2021, de 25 de febrero (rec. cas. 1302/2020) se precisa el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda fijando, como criterio interpretativo «que tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones».

Por tanto, la reducción del 60 por ciento se aplica a la nueva regularización practicada por la Administración tributaria al supuesto de autos sobre el nuevo rendimiento neto y no sobre el

Síguenos en...



rendimiento neto autoliquidado en su día al tratarse de gastos deducidos en la autoliquidación del IRPF 2016 por esta parte recurrente.

El rendimiento neto reducido del capital inmobiliario del IRPF ejercicio 2016 debería ser de 2.648,94 euros, ya que la reducción correcta según la interpretación a la que obliga el TS debe ser de 3.973,40 euros (el 60 por ciento del rendimiento neto regularizado).

La reducción al rendimiento neto de 1.195,49 euros (correspondiente a la autoliquidada inicialmente por la recurrente) practicada por la liquidación provisional y confirmada por la resolución del TEAR de Madrid, que dan lugar a un RNRCI de 5.426,85 euros, no es, por tanto, ajustada a derecho.

Como tampoco lo es, asegura, la STSJ de Madrid recurrida, ya que, quien extrae unas conclusiones erróneas, es el propio tribunal de instancia al interpretar las anteriores sentencias del Tribunal Supremo en sentido contrario a lo que dicen.

Al artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) se le dio nueva redacción por la Ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, que se publicó en el BOE el 10 de julio de 2021.

Es claro que este cambio de calado en la redacción del citado artículo mitiga la aplicación de la reducción del 60 por ciento sobre el rendimiento neto del capital inmobiliario, entre otros, al caso que nos ocupa.

Así, se impide la aplicación de la reducción del 60 por ciento con la citada redacción a la parte de los rendimientos netos positivos de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en un procedimiento de comprobación limitada, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento.

No obstante lo anterior, esta nueva redacción tiene efectos desde el 11 de julio de 2021 y, por ello, no puede aplicarse al supuesto de autos. En cambio, sí es de aplicación al IRPF 2016 la interpretación señalada por el TS que permitiría aplicar la reducción sobre el nuevo rendimiento neto reducido del capital inmobiliario regularizado por la Administración tributaria, aunque se hayan disminuido algunos de los gastos inicialmente deducidos para determinar el rendimiento neto que darían lugar a un mayor rendimiento neto y, por tanto, a una mayor base para aplicar la reducción del 60 por ciento.

Es una demostración más de que el artículo 23.2 LIRPF en la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, dice lo que dice y no tiene nada que ver con la interpretación que le daba la resolución del TEAC antes citada y que la resolución TEAR de Madrid de 09 de junio de 2020. Menos aún tiene que ver lo dispuesto en el citado artículo con lo resuelto por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia ahora recurrida, vista la doctrina establecida en las STS anteriormente citadas. A juicio de la parte recurrente, la reducción del 60 por ciento prevista en el artículo 23.2 LIRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, es aplicable, como en caso de dictarse liquidación en un procedimiento de comprobación, al rendimiento neto total regularizado.

Por otro lado, según la Abogacía del Estado, en referencia a nuestra sentencia de 15 de octubre de 2020, rec. cas. 1434/2019, aunque, tras una tarea interpretativa, a su vez, en el contexto de los razonamientos jurídicos del fallo y la distinción que hace entre declaraciones y autoliquidaciones, amén de la referencia al principio de íntegra regularización, pudiera llegarse a la conclusión de que la reducción indicada debería tomar como base el rendimiento neto positivo derivado de la comprobación, y no el declarado (en el caso resuelto, el obligado no había declarado rendimiento de capital inmobiliario alguno en relación con el inmueble controvertido) lo cierto es que han seguido existiendo dudas fundadas al respecto, pues el precepto objeto de interpretación y la respuesta de esta Sala a la cuestión de interés casacional, no resultaron suficientemente claros.

Ello ha propiciado fallos como el ahora recurrido en el que la Sala sentenciadora ha llegado a la conclusión contraria, entendiéndolo que la reducción era aplicable únicamente sobre los rendimientos declarados inicialmente por el obligado en su autoliquidación y no sobre los rendimientos netos positivos derivados de la regularización tributaria posterior, apoyándose, en este sentido, en la redacción dada al artículo 23.2 LIRPF, con efectos de 11 de julio de 2021, por el artículo tercero, apartado 2 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, que, sin innovar el mismo, clarifica el precepto realizando una interpretación auténtica, al provenir del legislador, dejando claro ya

Síguenos en...



que dicha reducción solo es aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

Ello nos enfrenta con el tema de las leyes interpretativas o aclaratorias, cuando su contenido sirve para aclarar el sentido de una precedente, objeto de análisis por la doctrina científica. Es importante reseñar que este tipo de normas, válidamente emitidas por el legislador, con el carácter de interpretación auténtica, no son propiamente retroactivas en la medida en que no disponen un nuevo mandato, sino que precisan los límites y el significado exacto de la ley interpretada y, por tanto, se confunden con esta.

Para comprobar ese afán clarificador, no innovador, de la nueva redacción dada al artículo 23.2 de la LIRPF/2006, basta con tener presente el preámbulo de esa Ley 11/2021 (apartado VI), donde se indica textualmente:

«Se clarifica la redacción de la reducción por el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda de forma que la misma solo se pueda aplicar sobre el rendimiento neto positivo calculado por el o la contribuyente en su declaración-liquidación o autoliquidación, sin que proceda su aplicación sobre el rendimiento neto positivo calculado durante la tramitación de un procedimiento de comprobación».

Parece bastante evidente que la nueva redacción dada al artículo 23.2 LIRPF por la Ley 11/2021 no dota de nuevo contenido a la previsión legal en él contenida sino, en línea con el propósito recogido en el preámbulo de esa ley, aclara e interpreta el sentido de la redacción anterior del precepto, por lo que no debe haber dudas de que debe ser tenida en cuenta por el aplicador de la norma y en su caso por los tribunales respecto a aquellos casos no resueltos por acto o sentencia firme.

Tiene, por tanto, total sentido que la sentencia recurrida, para discernir exactamente el alcance del citado artículo 23.2 y avalar su tesis de que la reducción es aplicable solo a las declaraciones y no a la comprobación de las autoliquidaciones, acudiese, como norma interpretativa auténtica, a la redacción dada a ese precepto por la Ley 11/2021, en el que se precisan ya el límite y significado exacto de la norma anterior aplicada *prima facie* en el ejercicio 2016 discutido.

Por ello, desde su punto de vista, debe procederse a la rectificación de la doctrina de esta Sala para dejar sentado que, en todos los casos objeto de controversia, en los que no exista un acto o sentencia firme, es posible tener en cuenta el contenido del artículo 23.2 LIRPF, en la redacción dada al mismo, con un afán estrictamente clarificador, por la Ley 11/2021, de 9 de julio, confundiendo con el antiguo texto, y, por tanto, establecer que la reducción prevista en el mismo solo es aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

TERCERO.- El criterio de la Sala

El origen de este asunto es la aplicación de la reducción del 60 por ciento prevista en el artículo 23.2 LIRPF sobre el rendimiento neto positivo. El Sr. Carlos Antonio presentó autoliquidación del IRPF, año 2016, en el que consignó unos rendimientos de capital inmobiliario por el arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda. Para el cálculo del rendimiento neto, dedujo determinados gastos y cantidades de amortización del inmueble y bienes cedidos con éste, y, sobre el rendimiento neto positivo resultante, aplicó la reducción del 60 por ciento prevista en el citado artículo 23.2 de la Ley del IRPF.

La Administración Tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada a resultas del cual se dictó liquidación provisional en la que se aumentó la base imponible del impuesto al considerar la oficina gestora que la deducción de determinados gastos y amortizaciones era improcedente. Además, se aplicó la reducción del artículo 23.2 de la Ley del IRPF solamente sobre el importe de los rendimientos netos positivos calculados en la autoliquidación y no sobre el importe total de dichos rendimientos derivados de la regularización.

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, dio nueva redacción al apartado 2 del artículo 23, de suerte que, a la sazón, es decir, en 2016, la redacción de ese apartado y del apartado 2 del mismo artículo era la siguiente:

«Artículo 23. Gastos deducibles y reducciones.

Síguenos en...



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 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

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»

Por su parte, la nueva redacción al artículo 23.2 LIRPF aprobada por la Ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, que se publicó en el BOE el 10 de julio de 2021, establece:

«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 solo resultará aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos. En ningún caso resultará de aplicación la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de Ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento».

En derecho, se denomina preámbulo a la parte expositiva que antecede a la normativa de una ley, reglamento, etc. recogiendo las decisiones más destacadas, a juicio, del autor de la norma, contenidas en su texto en forma de principios o reglas con la finalidad de dar unidad y coherencia al articulado que recoge la norma aprobada. El Reglamento del Congreso de los Diputados permite distinguir entre exposición de motivos -referida a proyectos y proposiciones de ley- y preámbulo, referido a la ley. Es sabido que el contenido del preámbulo puede o no coincidir con la exposición de motivos inicial. Ciertamente es que la voluntad legislativa puede ser inferida del preámbulo. Éste no puede ser minusvalorado, aunque su valor interpretativo es limitado. Doctrinalmente se ha dicho que el preámbulo es un punto de conexión con la voluntad del legislador, es algo así como el vehículo formal mediante el cual aquella suele expresarse para poner de manifiesto la intención que ha guiado la aprobación de la ley. Por otro lado, la interpretación auténtica consiste en la fijación de su significado por el propio autor de la norma. No hay más interpretación auténtica que aquella que venga normativamente impuesta por una norma del mismo rango que la norma interpretada. Siendo ello así, ya no se está ante una

Síguenos en...



actividad interpretativa, sino una actividad normativa que, como tal, está, eventualmente, sujeta a interpretación.

Los preámbulos carecen de valor normativo directo para regular relaciones y situaciones jurídicas. En esa línea se expresa la STS de 23 de febrero de 2012, rec. cas. 603/2008:

«En definitiva la alusión que se contiene en la Exposición de Motivos o Preámbulo del Real Decreto sobre que el objetivo sea favorecer a las pymes, no tiene base legal alguna, pues tal objetivo, que en definitiva significa una restricción a la exención legalmente contemplada, respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, ni se contiene en la Ley 22/1993, ni tampoco en la Ley de Presupuestos para 1984. Por tanto, ha de considerarse que se trata de un requisito, de una restricción, que se innova y añade, en todo caso, por el Real Decreto, debiendo significarse que además dicha innovación no se hace en el cuerpo de la norma, sino en la Exposición de Motivos o Preámbulo, siendo doctrina pacífica, véase STC de 4 de octubre de 1980 en la se deja sentado que " los preámbulos o exposiciones de motivos carecen de valor normativo", por lo que si bien ha de convenirse que formando parte de la norma los preámbulos o exposición de motivos, su valor jurídico no es dispositivo, sino simplemente interpretativo; mas cuando como sucede en este caso, la razón que se recoge en el preámbulo para restringir la exención contenida en la Ley, no tiene base real alguna, sino que responde a un criterio, que huérfano de base objetiva, es meramente voluntarista, excediéndose de los límites que la ley a la que debe desarrollar marca, por lo que ni tan siquiera en este caso cabe otorgarle este valor interpretativo, por lo que sólo cabe atender a los requisitos contenidos en el cuerpo de la norma, antes referidos, y sobre cuyo cumplimiento por parte de la recurrente no se hace cuestión alguna».

Ahora bien, que los preámbulos carezcan de valor normativo directo, no quiere decir que carezcan de valor alguno, como ya se ha dicho. El Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el carácter normativo o no del preámbulo como es el caso de la sentencia 36/1981, de 12 de noviembre, en cuyo fundamento jurídico séptimo declaró que «*el preámbulo no tiene valor normativo, aunque es un elemento a tener en cuenta en la interpretación de las Leyes*». El valor interpretativo indudable del preámbulo no basta para fundar la legalidad de la liquidación que se recurre, bien lo sabe la Abogacía del Estado, es preciso que se mencione algún precepto concreto de la ley invocada. Eso es lo que ha ocurrido esta vez, se invoca el artículo 23.2 LIRPF en la redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio. Esa nueva redacción, como se ha anticipado, ha de ser interpretada. Comparando esta redacción, con la dada a dicho artículo 23.2 LIRPF por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, comprobamos que, en puridad, no se aclara su redacción, sino que se reglamentó de manera diferente de la reiteradamente mentada reducción del 60 por ciento. La nueva redacción introduce una limitación, que no estaba contenida en la redacción precedente. La nueva norma no se limita a declarar el sentido de la precedente. Como quiera que contiene normas nuevas o diversas, no puede reconocérsele tal carácter. En el fondo, a la nueva redacción, más restringida en este caso, implícitamente se le está otorgando efecto retroactivo. Ese efecto retroactivo es expresamente negado por la Abogacía del Estado, en el entendimiento de que, en efecto, la nueva redacción es interpretativa, aclarativa. No siendo esa su naturaleza, como hemos declarado, su aplicación con carácter retroactivo debe ser expresa. Y, en esta ocasión, la Ley 11/2021, de 9 de julio no incluye una disposición estableciendo tal carácter de la nueva redacción del artículo 23.2 LIRPF, de manera que su entrada en vigor se difiere hasta el día siguiente a su publicación, esto es, hasta el 11 de julio de 2021.

La doctrina que fijamos es la siguiente: «la aplicación de la reducción del 60 por ciento sobre los rendimientos de capital inmobiliario procedente de arrendamientos destinados a vivienda, prevista en el artículo 23.2 LIRPF, en la redacción dada por la ley 26/2014, de 27 de noviembre, se aplica en caso de comprobación por parte de la Administración, al rendimiento neto total regularizado, y no, únicamente, al importe resultante de la autoliquidación presentada inicialmente por el contribuyente».

CUARTO.- Pretensiones de las partes.

Solicita el Sr. Carlos Antonio que se anule la sentencia del TSJ Madrid recurrida en casación, además de los actos que la preceden, esto es, el acuerdo de liquidación dictado, luego confirmado por el TEAR de Madrid.

Por su parte, la Abogacía del Estado solicita que dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida.

Por todas las razones expuestas declaramos haber lugar al recurso de casación y, como correlativo, a la estimación del recurso contencioso 869/2020 deducido por la parte recurrente, lo que comporta de manera, los actos y resoluciones de los que trae causa.

Síguenos en...



QUINTO. - Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración 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.

F A L L O

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 sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia

Segundo.-Haber lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Guadalupe Hernández García, en representación de don Carlos Antonio, contra la sentencia dictada por la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el 1 de marzo de 2023, en el recurso núm. 869/2020 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio 2016, sentencia que se casa y anula.

Tercero.-Estimar el recurso núm. 869/2020 deducido por la representación procesal de don Carlos Antonio frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid -TEAR- de 9 de junio de 2020, que estimó parcialmente la reclamación contra la liquidación provisional del IRPF, año 2016 y acuerdo de imposición de sanción derivado de aquella liquidación, de manera que dicha resolución se anula y, asimismo, los actos y resoluciones de los que trae causa.

Cuarto.-Hacer la declaración sobre las costas que se contiene en el último fundamento de derecho.

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).