



Roj: **STS 910/2021 - ECLI:ES:TS:2021:910**

Id Cendoj: **28079130022021100106**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/02/2021**

Nº de Recurso: **1302/2020**

Nº de Resolución: **270/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 6239/2019,**
ATS 5530/2020,
STS 910/2021,
AATS 4586/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 270/2021

Fecha de sentencia: 25/02/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1302/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/02/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1302/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 270/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Díaz Delgado, presidente



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de febrero de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y la Excm. Sra. Magistrada indicados/a al margen el recurso de casación núm. **1302/2020**, interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 11 de diciembre de 2019 por la Sección 3^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó en parte el recurso núm. 1217/2017 promovido por doña Elsa frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 25 de julio de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumulada NUM001, formuladas en asunto relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicios 2010 y 2012.

Ha comparecido como parte recurrida doña Elsa, representada por el procurador don Ignacio Aguilar Fernández.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 11 de diciembre de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó en parte el recurso 1217/2017 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 25 de julio de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumulada NUM001, instada en relación con los ejercicios 2010 y 2012.

2. Los hechos relevantes para la decisión de este recurso, que se recogen en la sentencia de instancia, son los siguientes:

a) Consta acreditado que la recurrente en la instancia, doña Elsa, adquirió un inmueble (bajo y cuatro pisos) en el año 2002 y, dado el deficiente estado estructural del mismo, fue requerida por la Administración para realizar las obras necesarias, obras que afectaron al bajo y cuatro viviendas, y que ascendieron a la suma de 310.462,42 euros. Finalizadas las mismas, dichos inmuebles se han destinaron al alquiler.

b) Iniciadas actuaciones de comprobación limitada se practicó liquidación en concepto de IRPF, ejercicios 2010 y 2012. En la liquidación de IRPF la AEAT resuelve lo siguiente, según figura textualmente en la sentencia:

"Teniendo en cuenta que la obra en su conjunto se entiende como mejora, es susceptible de amortización al 3% anual. La Administración ha entendido que del coste total de 352.976,90 euros, 95.696,99 euros son exclusivos de las viviendas, y por tanto, el resto 257.279,91 euros procede computarlo a partes iguales entre los cinco inmuebles.

Una vez calculados los rendimientos de los inmuebles arrendados se verifica que el rendimiento neto es positivo en todos, y por tanto, de los inmuebles que se corresponden con arrendamiento de vivienda, no procederá aplicar la reducción del artículo 23.2 de la Ley de IRPF, ya que en dicho articulado se detalla que tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente. En este caso se habían declarado todos los rendimientos negativos, y por tanto, el rendimiento positivo es liquidado y no declarado, por lo que no procederá aplicar la reducción por arrendamiento de vivienda.

Y otro de los puntos regularizados viene referidos a la imputación de rentas por el periodo que los inmuebles no consiguieron arrendarse, y en esos mismos periodos no se admitió la deducción de los gastos sobre los rendimientos de capital inmobiliario".



c) El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana desestimó la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumulada NUM001 .

3. Frente a la expresada resolución doña Elsa interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 1217/2017 ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en su Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo, que fue estimado parcialmente por sentencia de fecha 11 de diciembre de 2019 contra la que se dirige este recurso de casación. La Sala de instancia razona del siguiente modo:

" CUARTO.- (...) En cualquier caso, conforme determina el artículo 105 LGT corresponde la carga de la prueba sobre la naturaleza de las obras realizadas en la finca de su propiedad a la parte recurrente, siendo esta quien invoca que nos encontramos ante unas obras de reparación y no de mejora como sostiene la administración, con los importantes efectos fiscales de cada una de ellas, a efectos de tratarse de gastos deducibles del rendimiento del capital inmobiliario o bien como gasto de amortización (artículo 13 y 14 de Reglamento del IRPF aprobado por RD 439/07 de 30 de Marzo), prueba que la recurrente no practica, y frente a esto tenemos que de las facturas de la obra unidas al expediente comprobamos que las obras por importe de 310.462,42 afectan a la fachada, tabiquería, todas las instalaciones, cubierta, balcones y ventanas, y refuerzo de estructura. A efectos de distinguir unas de otras tenemos que en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se define "mejora" como el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva. Esta misma resolución define el concepto de ampliación como un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

A partir de estas definiciones, debe entenderse que constituyen reparaciones y conservaciones las destinadas a mantener la vida útil del inmueble y su capacidad productiva o de uso, mientras que cabe considerar como ampliaciones o mejoras las que redundan, bien en un aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble, bien en un alargamiento de su vida útil.

Por ende, se podrán considerar obras de conservación y reparación la pintura, la sustitución de instalaciones eléctricas o de fontanería, sustitución de solería y azulejos, la sustitución de puertas y ventanas, pero no cuando las mismas se encuadran dentro de unas obras de mejora del inmueble en su conjunto.

En este caso, el recurrente adquirió un inmueble, compuesto de (...) pisos, y realizó obras por importe de 310.462,42€ que afectaron a elementos estructurales del mismo, como antes se ha expuesto, y por tanto conviene este Tribunal con la AEAT en que los gastos de rehabilitación del edificio modifican de modo permanente la naturaleza del inmueble, aumentando su valor en el mercado por lo que encaja en el concepto de mejora, aumentando la vida útil del inmueble, y no puede ser considerada como una mera reparación o conservación del inmueble, así se entiende una ampliación o mejora las obras destinadas a modificar la estructura del inmueble, o instalar un elemento que no existía con anterioridad, como un ascensor, o aumentar la superficie útil del inmueble, supuesto este en que nos encontramos, debiendo por tanto desestimarse este primer motivo de impugnación, y por este mismo motivos los "Otros gastos" a que el recurrente se refiere en el apartado octavo de su demanda, facturas referidas asimismo a las obras realizadas en dicho edificio.

QUINTO.- Siguiendo con los motivos de impugnación invocados por la recurrente tenemos que la administración imputa como renta inmobiliaria el tiempo que estuvieron los inmuebles sin alquilar, y en dicho periodo tampoco admite la deducción de gastos, referido en ambos supuestos a dos inmuebles que estuvieron sin arrendar durante el 2010 durante diez meses y durante el 2002 solo se arrendó un mes.

El Artículo 85 de la ley 35/06 refiere

"1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario , aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, ..., no afectos .. a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo".

En este caso, si bien podría discutirse si nos encontramos ante una verdadera actividad económica, lo que ya no es discutible es que los inmuebles arrendados están afectos a la obtención de rendimientos de capital inmobiliario, no siendo lícito el imputar dichas rentas en los meses que no pudo alquilarse dichos inmuebles, siendo el espíritu de dicha imputación inmobiliaria que todo inmueble, que no sea la vivienda habitual, es susceptible de generar una renta o un ingreso, y la administración estima que por tener la posibilidad de ganar ese dinero, se debe pagar un mínimo en la declaración de la renta, imputación que se realiza posiblemente por política económica para abordar el problema de los pisos alquilados a familiares y amigos a coste cero y como medida para incentivar el alquiler de viviendas vacías. En este caso, la administración no niega que los pisos rehabilitados por el recurrente tienen como fin el arrendamiento a terceros, y por ende quiebra uno de los



requisitos legales para imputar la renta al recurrente por los periodos que los pisos estuvieron vacíos (uno de ellos estuvo vacío diez meses en el año 2010, y otro piso no estuvo arrendado durante el 2012 durante once meses) pero sí se encuentran en expectativa de ser alquilados, debiendo estimarse este motivo de impugnación.

Respecto a descontar los gastos de los inmuebles durante los referidos periodos en que los pisos no pudieron ser alquilados, debemos atender al art. 23,1 de la Ley 35/2006 IRPF que establece: 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.

Por tanto, 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 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 ya tuvo oportunidad de resolver esta Sala en sentencia de fecha 16-7-2013 " Serán, pues, deducibles los gastos directamente relacionados con los inmuebles arrendados, debiendo darse una necesaria correlación entre los gastos habidos y las rentas derivadas del arrendamiento de los inmuebles, es decir, serán deducibles los gastos necesarios para obtener los rendimientos.

Respecto a los gastos declarados y no admitidos del local ..., es cierto que en el ejercicio .. no obtuvo rentas por no haber llegado a ser arrendado, pero una vez acreditada la titularidad del bien inmueble y la existencia de gastos devengados con anterioridad a la fecha del arrendamiento, habrá que determinar que, de la prueba practicada, de la existencia de una actividad global de arrendamiento de tres inmuebles, del propósito evidenciado en tal sentido, sin prueba alguna de un posible aprovechamiento, uso o disponibilidad por sus propietarios, de la naturaleza de los gastos y su directa relación con el negocio de arrendamiento, su imprescindibilidad, resulta patente que tales gastos se encuentran expresamente destinados a posibilitar la actividad de arrendamiento y, consecuentemente, debe admitirse la deducción de los gastos ", debiendo estimarse este motivo de impugnación.

SEXO.- Otro de los motivos de impugnación alegados por la recurrente viene referido a la desestimación por la agencia tributaria de la reducción de los rendimientos de capital inmobiliario del artículo 23,2 ley 35/06 referidos al arrendamiento destinado a vivienda, estableciendo dicho precepto " En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente." En este sentido, la AEAT no admite dicha reducción diciendo "la reducción sobre el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda regulada en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 sólo se aplica sobre los rendimientos declarados por el contribuyente en la correspondiente declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 96 LIRPF) con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estén incluidos; de suyo, y como sostiene la AEAT, dado que el rendimiento positivo calculado por la Administración - frente al autoliquidado negativo- no fue declarado, no procede aplicar la citada reducción".

En este caso la eliminación de gastos computados por el obligado tributario determinaron que se pasó de unos rendimientos negativos declarados por el mismo a unos rendimientos positivos calculados por la AEAT. Esta Sala estima la argumentación de la recurrente pues los rendimientos si fueron declarados por el mismo, sólo existía discrepancia respecto a la deducción de ciertos gastos, debiendo por tanto aplicarse la reducción prevista en el artículo 23,2 de la ley 35/06 " .

2. A pesar de que la Sala de instancia mantiene que las obras realizadas por la recurrente son de reparación y no de mera conservación, y ello "con los importantes efectos fiscales de cada una de ellas, a efectos de tratarse de gastos deducibles del rendimiento del capital inmobiliario o bien como gasto de amortización (artículo 13 y 14 de Reglamento del IRPF aprobado por RD 439/07 de 30 de Marzo)", alcanza las siguientes conclusiones: (i) partiendo de la dicción del artículo 85 LIRPF, que lo que "no es discutible es que los inmuebles arrendados están afectos a la obtención de rendimientos de capital inmobiliario, no siendo lícito el imputar dichas rentas en los meses que no pudo alquilarse dichos inmuebles, siendo el espíritu de dicha imputación inmobiliaria que



todo inmueble, que no sea la vivienda habitual, es susceptible de generar una renta o un ingreso"; (ii) que la imputación "se realiza posiblemente por política económica para abordar el problema de los pisos alquilados a familiares y amigos a coste cero y como medida para incentivar el alquiler de viviendas vacías"; (iii) que la Administración "no niega que los pisos rehabilitados por el recurrente tienen como fin el arrendamiento a terceros, y por ende quiebra uno de los requisitos legales para imputar la renta al recurrente por los periodos que los pisos estuvieron vacíos (uno de ellos estuvo vacío diez meses en el año 2010, y otro piso no estuvo arrendado durante el 2012 durante once meses) pero sí se encuentran en expectativa de ser alquilados"; (iv) respecto a descontar los gastos de los inmuebles durante los referidos periodos en que los pisos no pudieron ser alquilados, "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 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"; (v) en cuanto a los gastos declarados y no admitidos del local, "es cierto que en el ejercicio no obtuvo rentas por no haber llegado a ser arrendado, pero una vez acreditada la titularidad del bien inmueble y la existencia de gastos devengados con anterioridad a la fecha del arrendamiento, habrá que determinar que, de la prueba practicada, de la existencia de una actividad global de arrendamiento de tres inmuebles, del propósito evidenciado en tal sentido, sin prueba alguna de un posible aprovechamiento, uso o disponibilidad por sus propietarios, de la naturaleza de los gastos y su directa relación con el negocio de arrendamiento, su imprescindibilidad, resulta patente que tales gastos se encuentran expresamente destinados a posibilitar la actividad de arrendamiento y, consecuentemente, debe admitirse la deducción de los gastos".

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso.

1. El abogado del Estado preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 3 de febrero de 2020. En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: (i) los artículos 23, apartados 1 y 2, y 85, apartado 1, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], en relación con el artículo 22 de dicho texto legal, todos ellos en su redacción aplicable *ratione temporis*; (ii) el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF"]; (iii) el artículo 12, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; y (iv) el artículo 3.1 del Código Civil, aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889 (Gaceta de Madrid de 25 de julio).

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso mediante auto de 4 de febrero de 2020, y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en otro de 9 de julio de 2020, en el que considerando que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo previstas en los artículos 88.3.a) y 88.2.c) LJCA, señala que las cuestiones que presentan ese interés consisten en lo siguiente:

a) Determinar si las rentas procedentes de bienes inmuebles, que no se encuentran arrendados ni subarrendados, pero que están destinados a serlo, tributan como rendimientos del capital inmobiliario o como rentas imputadas;

b) Precisar, en su caso, si 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, o si también deben admitirse como tales los generados durante el tiempo en que los inmuebles no estuvieron alquilados, pero sí en disposición de poder arrendarse.

c) Precisar el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

Además, dicho auto identifica a como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 23, apartados 1 y 2, y 85, apartado 1, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con el artículo 22 de dicho texto legal, y el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

TERCERO.- Interposición del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, formalizó su recurso de casación mediante escrito de interposición fechado el 2 de septiembre de 2020.



2. Inicia su escrito indicando que las normas que se consideran infringidas son los " arts. 85.1, 23.1 y . 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) en relación con el art. 22 de la misma Ley; art.13 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RLIRPF) y arts. 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria (LGT) que se remite al artículo 3.1 del Código Civil (CC), sobre criterios interpretativos de las normas jurídicas, en relación con los arts. 8.d) y 14 de la misma LGT" (págs. 6-7).

Y, después de reproducir los preceptos citados, se afirma que "a partir del art. 12.1 LGT, los preceptos transcritos se han de interpretar conforme a lo dispuesto en el art. 3.1 CC, por tanto, atendiendo a su tenor literal y resto de criterios que éste enumera y, fundamentalmente, a su espíritu y finalidad", y que "en base al art. 93.1 LJCA, se habrán de tener también en cuenta, al interpretar el art.23.2 LIRPF, puesto que el mismo regula una reducción o beneficio fiscal, los principios de reserva de ley tributaria del art. 8.d) y de interpretación restrictiva con prohibición de la analogía del art. 14 LGT" (pág. 8).

3. Seguidamente, "en cuanto a la primera cuestión de interés casacional suscitada, relativa a la procedencia de la imputación de rentas en casos de inmuebles destinados a alquiler pero no alquilados", opina el abogado del Estado que "el tenor literal del art.85.1 LIRPF, supone inequívocamente que el legislador ha establecido un claro criterio de imputación proporcional al tiempo en que el inmueble no genere rendimientos de capital por no estar arrendado"; si no fuera así -prosigue-, "ningún sentido tendría que el precepto imponga la determinación proporcional de los días que correspondan en cada periodo impositivo. El legislador - sostiene-, impone, efectivamente, una tributación mínima en el IRPF por los inmuebles no alquilados, distintos de la vivienda habitual, que no generan rendimientos de capital", y "nada dice sobre la posibilidad de que potencialmente puedan generarlos o de que su expectativa de destino sea el alquiler, aunque estén temporalmente vacíos", sino que "entiende que todo inmueble que no sea la vivienda habitual, es susceptible de generar una renta o un ingreso, de modo que grava en el IRPF, con un mínimo equivalente al 2% o 1,1% del valor catastral según los casos, la mera posibilidad de obtener esa renta. Ciertamente -se remata-, la finalidad de la norma puede ser incentivar el alquiler, pero ello no supone sin más, que pueda el órgano judicial completar su redacción para añadir que si los bienes están en expectativa de ser alquilados, no procede la imputación de renta. Simplemente, el precepto no dice tal cosa, ni cabe deducirla (...) de su interpretación sistemática, ni de la exposición de motivos de la Ley, ni de sus antecedentes, ni de ningún otro criterio interpretativo válido. Ello, aparte de la evidente dificultad que supondría tener que aplicar la norma o no, en función de expectativas o intenciones" (págs. 9-10).

4. A continuación, respecto a la segunda cuestión, el abogado del Estado señala que "tanto el art.23.1 LIRPF como el art. 13 RLIRPF consagran, refiriéndose en concreto a los rendimientos de capital inmobiliario, el principio de correlación de ingresos y gastos que, por lo demás, inspira también la regulación de los gastos deducibles en el resto de rentas gravadas por el Impuesto (si bien, por ejemplo, en los rendimientos de trabajo o en los de capital mobiliario, la LIRPF opta por una relación tasada de tales gastos). En todo caso, 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" (págs. 10-11).

5. Finalmente, en cuanto a la tercera cuestión casacional, el abogado del Estado aduce que "el art.23.2 LIRPF, reduce los rendimientos netos que tributarán por el Impuesto, cuando proceden de arrendamientos de inmuebles para vivienda, en unos porcentajes muy considerables pero estableciendo el requisito, de que "tratándose de rendimientos netos positivos", hayan sido "declarados por el contribuyente". El precepto es taxativo pues dice, de modo terminante, que "la reducción solo resultará aplicable" respecto de esos rendimientos", por lo que la "reducción no procede si el contribuyente no declara rendimiento alguno pero tampoco si no declara un rendimiento positivo sino negativo, de manera que solo después, como consecuencia del procedimiento de comprobación realizado por la Administración tributaria, el rendimiento resulta ser positivo". "El precepto, se insiste, se refiere a los "rendimientos declarados por el contribuyente", no a los "ingresos declarados", y "no es posible olvidar que, en materia de beneficios fiscales, rigen los principios de reserva legal del art. 8.d) LGT y prohibición de la analogía (art. 14) que imponen la interpretación restrictiva



de las normas que los establecen e impiden realizar una hermenéutica extensiva como la que se desprende de la STSJCV recurrida" (pág. 11).

6. Como colofón de lo expuesto, el abogado del Estado solicita de esta Sala que "fije la siguiente doctrina:

- Los bienes inmuebles que no se encuentran arrendados ni subarrendados, aunque estén destinados a serlo, en cuanto no generan rentas, no tributan por rendimientos del capital inmobiliario pero sí procede en estos casos imputar como renta inmobiliaria la cantidad prevista en el art.85.1 LIRPF, en proporción al número de días en que el inmueble no haya estado arrendado.

- Los gastos asociados a los bienes inmuebles destinados a alquiler y no alquilados, deben admitirse como deducibles, única y exclusivamente, por el tiempo en que estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda. No tienen la consideración de gastos deducibles a efectos del art. 23.1 LIRPF, los generados durante el tiempo en que los inmuebles no estuvieron alquilados, incluso si estuvieron en disposición de poder arrendarse.

- La expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda supone que solo cabe aplicar dicha reducción cuando el contribuyente declara el "rendimiento neto positivo", no cuando éste se liquida posteriormente por la Administración Tributaria" (pág. 12).

CUARTO.- Oposición al recurso de casación de la demandante en la instancia.

1. La representación procesal de doña Elsa se opuso al recurso en escrito de 28 d septiembre de 2020.

2. Comienza señalando, "[r]especto a que se imputen rentas inmobiliarias por los inmuebles que estando en expectativa de ser arrendados aún no lo están", que "[c]uando no se generan rentas en un caso como el que nos ocupa lo que debe determinar si se imputa o no es el uso y disfrute que puede hacer el titular. Éste además -se subraya- el criterio que sigue la Administración, por ejemplo, en los casos de viviendas ocupadas ilegalmente" (se cita a Consulta V1385-18). "Y si está en expectativa de alquiler y las llaves del inmueble las tiene por ejemplo el API, el pintor o similar difícil será que exista esa uso y disfrute" (pág. 5).

"El régimen de imputación rentas inmobiliarias no deja de ser un régimen especial. Y para su aplicación debe producirse el hecho imponible previsto, que en este caso es que se trate de un inmueble urbano y que no esté ni afecto a una actividad económica ni sea generador de rendimientos de capital. La norma no define que es generador, por lo que hay que acudir a sentido técnico o usual. La RAE define generador como algo que genera, o que produce fuerza o energía"; y si "al final del periodo impositivo alguien nos pregunta si el inmueble generó rendimientos la respuesta en este caso no puede ser más que sí" (pág. 5).

Para la demandante en la instancia, la frase "Determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo" "no está pensada como propone la Administración para determinar el hecho imponible sino para cuantificar el importe de la renta a pagar si se cumple el hecho imponible.- Está pensado para supuestos en que por ejemplo se adquiere un inmueble a mitad de año, se cambia de vivienda habitual, o se hereda algo a mitad de año porque de otra forma se estaría gravando una renta que no es una manifestación de la capacidad económica contrariando el artículo 31 CE" (pág. 5).

3. Respecto que los gastos necesarios del artículo 23.1 LIRPF no puedan deducirse por el tiempo del periodo impositivo en que el inmueble no estuvo arrendado pero sí en expectativa de ser arrendado, se dice que la "Administración sostiene que si no se han generado ingresos en un periodo del año no se pueden deducir los gastos necesarios porque si no hay ingresos los gastos no son necesarios" (pág. 5).

Pero para demandada en casación esa interpretación "no es lógica, coherente ni está prevista de ningún modo en la norma. Algo es necesario cuando es indispensable o es tendente a algo. La necesidad no se define por el resultado ni la Ley lo dice" (pág. 6).

En la Ley -se prosigue- "la regla general siguiendo el art. 14 LIRPF es que ingresos y gastos se imputan en el periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor. En los rendimientos de capital inmobiliario, que son los que nos ocupan, la regla general sigue siendo la misma. El artículo 23 LIRPF establece que serán deducibles los gastos necesarios, y entre el numerus apertus de los que considera necesarios distingue entre los gastos necesarios con límite y sin límite.- En los gastos necesarios con límite se excepciona la regla general exigibilidad y se establece una suerte de criterio de caja donde se limita la deducibilidad del gasto en ese periodo impositivo a los ingresos obtenidos, y si el gasto es superior se deduce en los ejercicios siguientes, pero se deduce. Estos gastos son exclusivamente los que contiene el art. 23.1.a).1º LIRPF y que son los intereses de capitales ajenos, demás gastos de financiación, y gastos de reparación y conservación". "Los demás gastos necesarios enumerados en el artículo 23 LIRPF, incluidos los que eliminó la Administración, no



tienen esa limitación porque el legislador no lo quiso, y por eso, si existen, y porque gozan de esa presunción de gasto necesario salvo prueba en contrario, haya o no haya ingresos si el inmueble está en expectativa de ser arrendado serán deducibles" (pág. 6). "Pero además en el supuesto que nos ocupa sí había ingresos sólo que no los 365 días, y la Administración no discutió que los gastos anuales no fueran necesarios sino que los eliminó porque en una parte del año no hubo ingresos a pesar que la norma no le habilita para ello.- La interpretación de la Administración que si no hay ingreso el gasto no es necesario llevaría al absurdo que se tendrían que alquilar los inmuebles sin pintar, arreglar, no pagar ninguna factura, IBI, Comunidad, seguros, ni nada y una vez con el inquilino dentro hacer todo porque entonces, y sólo entonces, sería deducible.- Por último, habría que plantearse que el rendimiento neto del capital inmobiliario puede ser positivo o negativo. Y para ser negativo puede ser porque los gastos sean mayores que los ingresos o no hay ingresos pero si gastos. Si aceptamos el criterio de la Administración el rendimiento siempre sería positivo o cero" (pág. 7).

4. Respecto que cuando el "artículo 23.2 dice rendimientos declarados está refiriendo a rendimientos netos declarados positivos", la "Administración sostiene que sólo cabe aplicarla cuando se ha declarado en el modelo autoliquidación 100 el rendimiento neto correcto y no en cualquier otro supuesto. (...) La discusión se centra en si cuando el artículo 23.2 dice rendimientos declarados por el contribuyente se refiere a una declaración del artículo 119 LGT o a una autoliquidación del artículo 120 LGT.- El artículo 12 LGT nos dice que para interpretar las normas hay que acudir primero al sentido literal y a la definición que da a la normativa tributaria. En este caso la norma define claramente la declaración como todo documento presentado ante la Administración donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. No habla de cuantificación e ingreso del importe como pretende la Administración.- Tampoco es admisible que se diga que quiso decir autoliquidación porque cuando la Ley lo ha querido lo ha especificado. Sin ir más lejos, por ejemplo, en el artículo 14.2 b) sobre las reglas especiales de imputación, donde dice claramente que se presente una autoliquidación.- (...) Y además tampoco sería coherente con el resto del sistema porque supongamos por un momento que se refiere a "autoliquidación", y que la reducción sólo se aplica a quien declaró al céntimo los rendimientos netos, podrían darse supuestos tan Kafkianos como el de aquel que se equivocó, puso gastos de menos, y ahora para incluir los gastos como sale a devolver debe solicitar una rectificación de autoliquidación presentando una declaración del artículo 119 LGT para iniciar el proceso, o qué ocurriría con aquellos casos en que es la propia Administración la que al revisar ve que han puesto menos gastos de los que tocaba o que olvidó la amortización...porque según su interpretación ya no tendrían derecho a la reducción.- (...) Habría que fijarse que en el supuesto que nos ocupa el rendimiento paso de negativo a positivo porque se entendió que los gastos no eran deducibles en ese ejercicio sino en los siguientes, pero en cualquier caso deducibles, que no tiene nada que ver con lo que plantea la Administración" (págs. 7-8).

5. Finaliza suplicando a la Sala que dicte sentencia que fije la siguiente doctrina:

"1.- No procede la imputación de rentas inmobiliarias respecto de los inmuebles no arrendados pero en expectativa de serlo.

2.- Los gastos necesarios de los inmuebles que están arrendados, total o parcialmente, durante el año, o que están en expectativas son deducibles.

3.- La reducción del artículo 23.2 LIRPF se aplica a los rendimientos declarados por el contribuyente por cualquier declaración prevista en el artículo 119 LGT" (pág. 9).

QUINTO.-Deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 29 de septiembre de 2020, de conformidad de lo previsto en el artículo 92.6 LJCA, la Sala acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 22 de diciembre de 2020, la Sala designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguillo Avilés, señalándose para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 23 de febrero de 2021, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia (en su Sección 3ª) de la Comunidad de Valencia es o no conforme a Derecho en lo que atañe a la interpretación que efectúa de los artículos 85 y 23, apartados 1 y 2, de la LIRPF, con fundamento, en esencia, en el siguiente razonamiento: (i) partiendo de la dicción del



artículo 85 LIRPF, que lo que "no es discutible es que los inmuebles arrendados están afectos a la obtención de rendimientos de capital inmobiliario, no siendo lícito el imputar dichas rentas en los meses que no pudo alquilarse dichos inmuebles, siendo el espíritu de dicha imputación inmobiliaria que todo inmueble, que no sea la vivienda habitual, es susceptible de generar una renta o un ingreso"; (ii) que la Administración "no niega que los pisos rehabilitados por el recurrente tienen como fin el arrendamiento a terceros, y por ende quiebra uno de los requisitos legales para imputar la renta al recurrente por los periodos que los pisos estuvieron vacíos (uno de ellos estuvo vacío diez meses en el año 2010, y otro piso no estuvo arrendado durante el 2012 durante once meses) pero sí se encuentran en expectativa de ser alquilados"; (iii) "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 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"; (iv) en cuanto a los gastos declarados y no admitidos del local, "es cierto que en el ejercicio no obtuvo rentas por no haber llegado a ser arrendado, pero una vez acreditada la titularidad del bien inmueble y la existencia de gastos devengados con anterioridad a la fecha del arrendamiento, habrá que determinar que, de la prueba practicada, de la existencia de una actividad global de arrendamiento de tres inmuebles, del propósito evidenciado en tal sentido, sin prueba alguna de un posible aprovechamiento, uso o disponibilidad por sus propietarios, de la naturaleza de los gastos y su directa relación con el negocio de arrendamiento, su imprescindibilidad, resulta patente que tales gastos se encuentran expresamente destinados a posibilitar la actividad de arrendamiento y, consecuentemente, debe admitirse la deducción de los gastos".

SEGUNDO.- Preceptos concernidos en este proceso.

Artículo 22. Rendimientos íntegros.

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 deba satisfacer 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.

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".

Artículo 85. Imputación de rentas inmobiliarias.

1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 por ciento.

Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Artículo 14. Gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario.

1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

b) Tratándose de bienes de naturaleza mobiliaria, susceptibles de ser utilizados por un período superior al año y cedidos conjuntamente con el inmueble: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar a los costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 30.1.ª de este Reglamento.

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

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

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

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

TERCERO.- Cuestiones casacionales.



- a) Determinar si las rentas procedentes de bienes inmuebles, que no se encuentran arrendados ni subarrendados, pero que están destinados a serlo, tributan como rendimientos del capital inmobiliario o como rentas imputadas.
- b) Precisar, en su caso, si 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, o si también deben admitirse como tales los generados durante el tiempo en que los inmuebles no estuvieron alquilados, pero sí en disposición de poder arrendarse.
- c) Precisar el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

Además, dicho auto identifica a como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 23, apartados 1 y 2, y 85, apartado 1, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con el artículo 22 de dicho texto legal, y el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

CUARTO.- Respuesta a las dos primeras cuestiones casacionales.

1. Aunque la Sala de instancia afirma que las obras realizadas por la recurrente son de reparación y no de mera conservación, y ello "con los importantes efectos fiscales de cada una de ellas, a efectos de tratarse de gastos deducibles del rendimiento del capital inmobiliario o bien como gasto de amortización (artículo 13 y 14 de Reglamento del IRPF aprobado por RD 439/07 de 30 de Marzo)", no extrae de ello las oportunas consecuencias.

2. Ni de los preceptos reglamentarios que cita ni, desde luego, de la dicción del artículo 85 LIRPF -que en su apartado 1º establece que "[e]n el supuesto de los bienes inmuebles urbanos (...) no afectos (...) a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo"- , ni de su interpretación conforme a los otros criterios hermenéuticos admitidos en Derecho (artículos 12.1 LGT y 3.1 CC), cabe inferir, como hace el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que no cabe la imputación de rentas a unas fincas que están únicamente en expectativas de alquiler.

Como indica el abogado del Estado, "el tenor literal del art. 85.1 LIRPF, supone inequívocamente que el legislador ha establecido un claro criterio de imputación proporcional al tiempo en que el inmueble no genere rendimientos de capital por no estar arrendado"; se "impone, efectivamente, una tributación mínima en el IRPF por los inmuebles no alquilados, distintos de la vivienda habitual, que no generan rendimientos de capital", y "nada dice sobre la posibilidad de que potencialmente puedan generarlos o de que su expectativa de destino sea el alquiler, AJD aunque estén temporalmente vacíos", sino que "entiende que todo inmueble que no sea la vivienda habitual, es susceptible de generar una renta o un ingreso, de modo que grava en el IRPF, con un mínimo equivalente al 2% o 1,1% del valor catastral según los casos, la mera posibilidad de obtener esa renta".

3. Por tanto, es evidente que la Sala incurre en manifiesto error cuando afirma que no es "lícito el imputar dichas rentas en los meses que no pudo alquilarse dichos inmuebles, siendo el espíritu de dicha imputación inmobiliaria que todo inmueble, que no sea la vivienda habitual, es susceptible de generar una renta o un ingreso". Y que la Administración "no niega que los pisos rehabilitados por el recurrente tienen como fin el arrendamiento a terceros, y por ende quiebra uno de los requisitos legales para imputar la renta al recurrente por los periodos que los pisos estuvieron vacíos (uno de ellos estuvo vacío diez meses en el año 2010, y otro piso no estuvo arrendado durante el 2012 durante once meses) pero sí se encuentran en expectativa de ser alquilados".

El legislador entiende que todo inmueble que no sea la vivienda habitual, es susceptible de generar una renta o un ingreso, de modo que grava en el IRPF, con un mínimo equivalente al 2% o 1,1% del valor catastral según los casos, la mera posibilidad de obtener esa renta.

4. 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".

5. En cuanto a los gastos declarados y no admitidos del local, el artículo 23.2 LIRPF no permite aseverar que "es cierto que en el ejercicio no obtuvo rentas por no haber llegado a ser arrendado, pero una vez acreditada la titularidad del bien inmueble y la existencia de gastos devengados con anterioridad a la fecha del arrendamiento, habrá que determinar que, de la prueba practicada, de la existencia de una actividad global de arrendamiento de tres inmuebles, del propósito evidenciado en tal sentido, sin prueba alguna de un posible aprovechamiento, uso o disponibilidad por sus propietarios, de la naturaleza de los gastos y su directa relación con el negocio de arrendamiento, su imprescindibilidad, resulta patente que tales gastos se encuentran expresamente destinados a posibilitar la actividad de arrendamiento y, consecuentemente, debe admitirse la deducción de los gastos". Simplemente, tiene razón el abogado del Estado cuando subraya que nada de esto está en la Ley.

Coincidimos con el abogado del Estado en que "el art. 23.2 LIRPF, reduce los rendimientos netos que tributarán por el Impuesto, cuando proceden de arrendamientos de inmuebles para vivienda, en unos porcentajes muy considerables pero estableciendo el requisito, de que "tratándose de rendimientos netos positivos", hayan sido "declarados por el contribuyente". El precepto es taxativo pues dice, de modo terminante, que "la reducción solo resultará aplicable" respecto de esos rendimientos", por lo que la "reducción no procede si el contribuyente no declara rendimiento alguno pero tampoco si no declara un rendimiento positivo sino negativo, de manera que solo después, como consecuencia del procedimiento de comprobación realizado por la Administración tributaria, el rendimiento resulta ser positivo".

6. El corolario de lo expuesto es que la respuesta a las dos primeras cuestiones casacionales debe ser la siguiente:

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

b) Según el artículo 23.1 LIRPF, los gastos asociados a dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda.

QUINTO.- Respuesta a la tercera cuestión casacional. Remisión a la sentencia nº 429/2019 de esta Sala y Sección de 19 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2070/2017 , y otras posteriores.

La tercera cuestión casacional objetiva que plantea el auto de admisión del presente recurso ya ha sido resuelta por las sentencias de esta Sala y Sección de 19 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2070/2017, de 20 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2522/2017, y de 16 de abril de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 255/2016.

De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquellas sentencias, en las que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Razona así la sentencia de 19 de marzo de 2018:

" *SEGUNDO. Normativa aplicable.*

* *El artículo 23.2 de la Ley 35/2006 , que la parte recurrente identifica como infringido por la sentencia que impugna preveía, en la redacción vigente para el periodo impositivo 2012, lo que sigue:*

* "1.º En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.



* 2.º Dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 30 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples.

* El arrendatario deberá comunicar anualmente al arrendador, en la forma que reglamentariamente se determine, el cumplimiento de estos requisitos.

* Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en este número 2.º.

* 2. La redacción de este precepto actualmente en vigor, aunque suprime la reducción del 100%, se mantiene en la misma línea, permitiendo el porcentaje de reducción del 60% siempre que los rendimientos hayan sido declarados por el obligado tributario.

TERCERO.- Distinción entre declaración y autoliquidación.

* Acepta la Sala el fundamento de la sentencia recurrida cuando distingue a los efectos de la interpretación de lo que deba entenderse por rendimientos declarados por el contribuyente, a que se refiere el artículo 23.2.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre declaración y autoliquidación.

* En efecto, mientras la primera viene descrita en el artículo 119. 1º de la LGT, la segunda, está en un artículo posterior, el 120. El artículo 119 dispone en su apartado 1 que:

* "Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos".

* Y se añaden a continuación una serie de efectos que se vinculan a dicha declaración:

*"3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

*4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos".

* Sin entrar a valorar estos condicionamientos a la declaración, lo cierto es que se prevén para un momento anterior al procedimiento de aplicación de los tributos.

* Por el contrario, a la autoliquidación se refiere el artículo 120 de la LGT que dispone que:

* 1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar. En estas autoliquidaciones el ciudadano colabora con la Administración realizando por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación de la existencia o no de la deuda tributaria, sin perjuicio de que posteriormente la Administración pueda comprobar y regularizar en su caso dicha autoliquidación. "2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

* Aparte de que propio precepto prevé la posibilidad de solicitar rectificación con posterioridad a la autoliquidación, se prevé igualmente la petición de devolución de ingresos indebidos.

* Nos encontramos ya en una fase de regularización en la que la Administración esta obligada a dictar la liquidación procedente, aunque el resultado sea favorable para el ciudadano contribuyente. Esta es una exigencia del Estado de Derecho que consagra nuestra Constitución en el art. 1.1. y 9.1, y que se deriva igualmente del sistema tributario que prevé el artículo 31 de la misma norma, que ha de ser "justo".

CUARTO.- El principio de regularización íntegra.

* Esta Sala bien y manifestando en creciente sentencia que cuando la Administración inicia y procedimiento de comprobación, verificación de datos o inspección y procede a la regularización del contribuyente, ésta ha de ser íntegra, afectando no solo al tributo gestionado, sino a todos aquellos que estén relacionados directamente con



los mismos presupuestos fácticos, y por ello debe llamar al procedimiento a quienes puedan ser afectados por la resolución del mismo.

** En este sentido por ejemplo la sentencia: 1182/2020, de 2 del 17 de septiembre de 2020 , donde se sostiene (Fdto. jurídico primero) que:*

"No es ocioso indicar, llegados a este punto, que la jurisprudencia de la Sección segunda de esta Sala ha abordado recientemente el principio de buena administración, ínsito en el artículo 103.1 de la Constitución, habiéndose indicado al respecto [por ejemplo en la Sentencia de 17 de abril de 2017 (rec. 785/2016, ES:TS:2017.1503), fundamento jurídico tercero] que: "le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente". Y, del mismo modo, en la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. 1727/2016, ES:TS:2017:4499), fundamento jurídico cuarto, indicamos que "[a] la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva".

**La Sala comparte estos argumentos y evidentemente estos principios, y por otra parte la propia normativa relativa a quienes presentan un interés legítimo que ha de ser afectado por la resolución que se adopte en el procedimiento, exige que se le llame al mismo para no causarle indefensión, tanto sean los particulares interesados, en este caso las entidades mercantiles vinculadas, como las Administraciones competentes en su caso para resolver o gestionar el impuesto en su caso".*

** Pues bien, es evidente que los procedimientos de aplicación de los tributos prevén que la resolución que les pone termino, pueda ser favorable a los sometidos al mismo. En consecuencia la regularización de una autoliquidación ha de ser integra, tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica. Ello sin perjuicio de la potestad sancionadora de la Administración por la declaración extemporánea, o por la falta de esa declaración.*

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".*

SEXO.- 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.

c) 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 entenderse en el sentido de que tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones.

**SÉPTIMO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Lo anterior conduce a la estimación del recurso de casación núm. **1302/2020**, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 11 de diciembre de 2019 por la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Así como desestimar el recurso núm. 1217/2017 promovido por doña Elsa frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 25 de julio de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumulada NUM001, formuladas en asunto relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2010 y 2012.

OCTAVO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, ni tampoco respecto de las de instancia, dado que es regla general de esta Sala, por lo común, presuponer que hay razones para su dispensa, conforme a la excepción del apartado 1 del artículo 139 LJCA, en el hecho de que la parte que resulta perdedora del litigio como efecto del recurso de casación hubiera resultado victoriosa en principio, a tenor del fallo de la sentencia casada.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos cuarto y quinto de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico cuarto de la sentencia nº 429/2019 de esta Sala y Sección de 19 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2070/2017, y otras posteriores.

2º) Que ha lugar al recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 11 de diciembre de 2019 por la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

3º) Desestimar el recurso núm. 1217/2017 promovido por doña Elsa frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 25 de julio de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumulada NUM001, formuladas en asunto relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2010 y 2012.

4º) No formular pronunciamiento expreso sobre las costas causadas en este recurso de casación ni tampoco sobre las devengadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. José Díaz Delgado D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas D. Isaac Merino Jara

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.