

Expectativa de arrendamiento de vivienda: tributa como imputación de renta inmobiliaria sin posibilidad de deducción de gastos. La reducción del 60 % no se aplica a la comprobación de las autoliquidaciones

Análisis de la [STS de 25 de febrero de 2021, rec. núm. 1302/2020](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

A continuación analizamos la interesante Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021 que casa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 11 de diciembre de 2019, Sección Tercera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, que establece la siguiente doctrina con relación a los alquileres de viviendas: 1.º conforme al artículo 85 de la LIRPF, las rentas procedentes de bienes inmuebles que no se encuentran arrendadas, pero que están destinadas a serlo, tributan como rentas imputadas; 2.º según el artículo 23.1 de la 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; 3.º el alcance de la expresión «declarados por el contribuyente» contenida en el artículo 23.2 de la LIRPF, a efectos de la aplicación de la reducción del 60 % sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, se refiere a las declaraciones y no a la comprobación de las autoliquidaciones.

1. Supuesto de hecho

El caso planteado parte de la adquisición de un inmueble (un bajo y cuatro pisos) por parte del contribuyente. Dado el deficiente estado estructural de la finca se acometieron obras de rehabilitación por importe de 310.462,42 euros que afectaron a la fachada, tabiquería, cubiertas, etc., las cuales fueron calificadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) como mejora, por aumentar la vida útil del inmueble.

Una vez finalizadas las obras, dichos inmuebles se destinaron a alquiler. En la autoliquidación presentada por el contribuyente, los rendimientos del capital inmobiliario declarados resultaban negativos, como consecuencia de haber aplicado unos gastos deducibles superiores a los ingresos (ya que consideró como gastos de reparación y conservación los calificados por la Administración tributaria como mejora y, por tanto, no deducibles). Las discrepancias entre la autoliquidación realizada y la regularización administrativa versaban sobre los siguientes aspectos:

- El contribuyente consideró los gastos efectuados como gastos de reparación y conservación y, por tanto, deducibles según el artículo 23.1 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF). Sobre este aspecto, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana ratificó el criterio administrativo de considerar la obra en su conjunto como mejora, susceptible de amortización al 3 % anual, pero no como gasto deducible de conservación y reparación. Al coincidir el parecer del tribunal con la postura de la AEAT sobre este aspecto no hubo posterior recurso.
- El contribuyente no declaró los inmuebles en concepto de imputación de rentas durante el periodo en que no consiguieron alquilarse, al interpretar que se encontraban «en expectativa» de ser arrendados. El TSJ de la Comunidad Valenciana admitió esta argumentación y estimó que no resultaba lícito imputar rentas en los meses en que los inmuebles no pudieron ser alquilados, ya que resultaba indiscutible la afectación de los pisos rehabilitados a la obtención de rendimientos de capital inmobiliario.

- El contribuyente dedujo los gastos generados por los inmuebles durante los periodos en que no estuvieron arrendados. De nuevo el TSJ valenciano aceptó esta interpretación en coherencia con su idea de que existe una expectativa de alquiler, por lo que debía permitirse la deducibilidad de los gastos de todo el periodo, y no solo de la parte del mismo en que los inmuebles generaron rendimientos del capital inmobiliario.
- Por último, el contribuyente defendía la posibilidad de aplicar la reducción del 60 % prevista para alquiler de viviendas al rendimiento de capital inmobiliario positivo calculado por la Administración tributaria tras la comprobación, ya que en su autoliquidación sí había declarado rendimientos del capital inmobiliario, si bien con signo negativo como consecuencia de ser mayores los gastos deducibles que los ingresos. La postura administrativa, por el contrario, defendía que el rendimiento positivo que permite aplicar la reducción fue calculado por la Administración, frente a la autoliquidación con rendimientos negativos presentada por el contribuyente, lo que excluye la posibilidad de aplicar la citada reducción.

Ante la estimación parcial del recurso por parte del TSJ de la Comunidad Valenciana, el abogado del Estado preparó recurso de casación, que fue admitido por el Tribunal Supremo (TS) quien identificó tres cuestiones de interés casacional:

- a) Determinar si las rentas procedentes de los bienes inmuebles que no se encuentren 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.

2. Doctrina del tribunal

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS clarifica definitivamente dos de las cuestiones casacionales admitidas, si bien la tercera no resulta en nuestra opinión y a tenor de cómo ha sido redactado este extremo del pronunciamiento judicial, tan indiscutible como las dos primeras.

Empecemos por cómo deben tributar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) los inmuebles cuyo destino es el alquiler, en aquellos periodos de tiempo en que no han resultado arrendados. A juicio del TS, la interpretación conforme a cualquiera de los criterios hermenéuticos permitidos por la Ley General Tributaria (LGT) (arts. 12.1 LGT y 3.1 Código Civil), y especialmente atendiendo al tenor literal de la norma (art. 85 LIRPF) es inequívoca: el legislador ha establecido un claro criterio de imputación de rentas proporcional al tiempo en que el inmueble no genere rendimientos del capital por no estar arrendado:

Art. 85.1. En 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 periodo impositivo.** (La negrita es nuestra)

El TS califica de errónea la teoría de las «expectativas» de alquiler, esgrimida por el contribuyente y aceptada por el TSJ de la Comunidad Valenciana. De acuerdo con la misma, el destino final de los inmuebles reconocido por la propia Administración tributaria (el arrendamiento a terceros) primaría a la hora de fijar el régimen de tributación en el IRPF (como rendimientos del capital inmobiliario), por lo que no resultaría lícito imputar las rentas en los meses durante los que los inmuebles no pudieron alquilarse.

En cambio, para el Alto Tribunal la interpretación literal de las normas desvela que el legislador entiende que todo inmueble que no sea la vivienda habitual es susceptible de generar un ingreso mínimo, de modo que grava en el IRPF la posibilidad de obtener esa renta (en razón de un 1,1 % o un 2 % del valor catastral, según si este estuviera o no revisado). El destino del inmueble, desde este punto de vista, resulta irrelevante (salvo que sea la vivienda habitual del contribuyente, en cuyo caso no tributa).

Extrapolando este mismo criterio a la deducibilidad de los gastos, entiende el TS que durante el periodo de tiempo en que el inmueble tributa como imputación de rentas inmobiliarias (régimen que no permite gastos deducibles ni reducciones, pues se trata de una tributación a tanto alzado), no debe admitirse la deducibilidad de gasto alguno. Dicho con otras palabras, los gastos solo serán deducibles de forma proporcional al periodo de tiempo durante el cual los inmuebles generaron rendimientos del capital inmobiliario, esto es, estuvieron alquilados. Frente a la tesis del TSJ de la Comunidad Valenciana (como existe una expectativa de alquiler, deben deducirse los gastos de todo el periodo y no solo cuando los inmuebles están efectivamente alquilados), el TS asume el argumentario del abogado del Estado, de acuerdo con el cual:

El art. 23.1 a) LIRPF es contundente al afirmar que solo son gastos deducibles «los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos» [...] No cabe ignorar que el hecho imponible es 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.

En conclusión, la respuesta del TS a las dos primeras cuestiones casacionales es la siguiente:

- a) Conforme al artículo 85 de la 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 de la LIRPF, los gastos asociados a dicho bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda.

La tercera cuestión no queda tan claramente zanjada en la resolución judicial. Se trata de determinar el alcance de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» a efectos de permitir la aplicación de la reducción del 60 % que prevé el artículo 23.2 de la LIRPF cuando el arrendamiento se destina a vivienda:

En los supuestos de arrendamientos 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 respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.** (La negrita es nuestra)

El caso que da origen a la sentencia que comentamos es fronterizo, en el sentido de que el contribuyente declaró unos rendimientos, pero no positivos sino negativos (al ser superiores los gastos a los ingresos), y solo como consecuencia de la regularización administrativa resultó positivo el rendimiento.

De ahí que la cuestión casacional suscitara gran interés, ya que permitiría clarificar qué tipo de rendimientos del capital inmobiliario son susceptibles de beneficiarse de la reducción por alquiler de vivienda: ¿solo los consignados con signo positivo en la autoliquidación?, ¿o la reducción podría extender sus efectos también a rendimientos positivos resultantes de una comprobación administrativa, siempre y cuando el contribuyente hubiera declarado rendimientos del capital inmobiliario en su autoliquidación (aunque fuera con saldo negativo por haber interpretado de forma incorrecta la deducibilidad de los gastos)?, ¿puede aplicarse la reducción a los rendimientos manifestados por el contribuyente en otro tipo de declaraciones tributarias diferentes de la autoliquidación (por ejemplo, los que se declaren en contestación a un requerimiento informativo de la Administración tributaria)?

Literalmente, el precepto que contiene el artículo 23.2 de la LIRPF se refiere a rendimientos «declarados» por el contribuyente, término que alude inevitablemente a la diferencia entre

el concepto de declaración tributaria (art. 119.1.º LGT) y autoliquidación tributaria (art. 120 LGT). De ahí que la Sentencia del TS de 25 de febrero 2021, objeto de este comentario, se remita a sentencias anteriores, dictadas por la misma Sala y Sección, que resolvieron idéntica cuestión: Sentencia de 19 de marzo de 2018 (dictada en el rec. cas. núm. 2070/2017 –NFJ069868–), Sentencia de 20 de marzo de 2018 (dictada en el rec. cas. núm. 2522/2017 –NFJ070317–) y Sentencia de 16 de abril de 2018 (dictada en el rec. cas. núm. 255/2016).

En todas ellas, el TS aborda la distinción entre declaración y autoliquidación. El concepto «declaración» incluye todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. De acuerdo con el criterio del TS, los efectos vinculados a una declaración tributaria se prevén para un momento anterior al procedimiento de aplicación de los tributos.

Las autoliquidaciones, por el contrario, además de contener una declaración, cuantifican de la deuda tributaria. El propio precepto regulador prevé la posibilidad de que las mismas puedan ser objeto de verificación y comprobación administrativa con posterioridad a su presentación. Si así ocurriera, estaríamos en una fase de regularización en que la Administración está obligada a dictar la liquidación procedente, sea esta favorable o desfavorable para el contribuyente.

Junto con la anterior distinción, el TS completa la fundamentación jurídica de su respuesta a esta tercera cuestión casacional, recurriendo al «principio de regularización íntegra» (desarrollado en su Sentencia 1182/2020, de 17 de septiembre, rec. núm. 5808/2018 –NFJ079018–). De conformidad con el mismo, cuando la Administración inicia un procedimiento de comprobación, verificación de datos o inspección, y procede a la regularización del contribuyente, esta 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.

Asimismo, en la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), el TS afirma, en relación con los contribuyentes, que «la regularización de una autoliquidación ha de ser íntegra tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica».

En consecuencia, TS fija la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» del artículo 23.2 de la LIRPF, a efectos de la aplicación de la reducción del 60 % sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, respondiendo que «tal limitación se refiere a las declaraciones y no a la comprobación de las autoliquidaciones».

3. Comentario crítico

La respuesta del TS a las tres cuestiones casacionales nos merecen distinta opinión.

La respuesta a las dos primeras parece incontestable. Un inmueble solo puede tener alguno de los siguientes tratamientos jurídico-tributarios en el IRPF: o estar exento, si es

la vivienda habitual; o generar rendimientos del capital inmobiliario, si está alquilado y durante el tiempo en que esté alquilado¹; o estar afecto a una actividad económica (en cuyo caso, los gastos que genere se incluyen a efectos de calcular los rendimientos de actividades económicas) o, si no se encuentra en ninguna de las anteriores situaciones, tributará en concepto de imputación de rentas inmobiliarias, ex artículo 85 de la LIRPF (sería el caso de las llamadas «segundas residencias», o de los inmuebles vacíos o desocupados). Por supuesto, la transmisión del inmueble generará la correspondiente variación patrimonial. Por tanto, un inmueble que no es vivienda habitual, que no está afecto a actividades económicas y que no genera rendimientos de capital inmobiliario, tiene que tributar como imputación de renta inmobiliaria, en proporción al número de días del periodo impositivo en que cumple los requisitos para ello.

Sin embargo, tampoco podemos decir que nos parezca descabellado el argumento del contribuyente, ratificado por el siempre vanguardista TSJ de la Comunidad Valenciana: la teoría de la expectativa de alquiler. De acuerdo con la misma, si se pudiera demostrar el destino final del inmueble, orientado al arrendamiento a terceros, la tributación en concepto de rendimientos del capital inmobiliario primaría, tanto durante los días del ejercicio fiscal en que se hubiera verificado dicho arrendamiento de forma efectiva, como durante aquellos otros en los que el inmueble no hubiera podido alquilarse, quedando a la espera de completar su destino.

Este planteamiento es especialmente relevante en relación con los alquileres turísticos, respecto de los cuales, siendo fácilmente demostrable su destino para alquiler, en cambio no tienen por qué generar ingresos durante todos los días del periodo impositivo, pues no siempre se logran alquilar.

En el fondo no es algo desconocido en nuestro ordenamiento tributario. En el impuesto sobre el valor añadido (IVA), por ejemplo, existe un planteamiento similar que lleva años funcionando (y por imperativo legal), respecto de las cuotas de IVA soportadas antes de iniciar el desarrollo de la actividad. En este sentido, no hay discusión sobre que los IVA soportados por el empresario con anterioridad al inicio de la actividad económica, en lo que podríamos llamar una fase preparatoria, son deducibles de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido:

Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios **con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas** que, con ocasión de dichas operacio-

¹ También generan rendimientos del capital inmobiliario los derivados de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los inmuebles (art. 22.1 LIRPF).

nes, soporten o satisfagan **antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios** correspondientes a dichas actividades. (La negrita es nuestra)

Entre los elementos objetivos que sirven para confirmar ese destino cierto se encuentra, desde luego, el acondicionamiento de los locales (en nuestro caso, los gastos de rehabilitación de los inmuebles), que se van a dedicar posteriormente al negocio (en nuestro caso, aunque técnicamente no puede hablarse de actividad económica, al alquiler).

Sin embargo, es cierto que cada figura impositiva mantiene su individualidad dentro del sistema tributario (Rodríguez Bereijo, 2016), y, en este sentido, la LIRPF es clara y ordena explícitamente prorratear en función del número de días en que el inmueble ha estado desocupado durante el ejercicio impositivo a fin de declarar la correspondiente imputación de renta inmobiliaria (art. 85 LIRPF). Durante ese periodo de tiempo, los gastos generados por el inmueble no tienen carácter deducible.

Más compleja es, a nuestro juicio, la respuesta en relación con la aplicabilidad de la reducción del 60 % a los rendimientos de capital inmobiliario declarados y positivos procedentes de inmuebles destinados a vivienda. La exégesis del artículo 23.2 de la LIRPF obliga a hacer dos puntualizaciones.

Por un lado, la limitación a rendimientos positivos de la reducción por arrendamientos destinados a vivienda procede de la corrección de una deficiente técnica legislativa original. Efectivamente, tal y como se concibió originalmente la reducción², podía aplicarse tanto a rendimientos positivos como negativos, ya que no existía la limitación actual. Tal circunstancia fue objeto de duras críticas por parte de la doctrina en cuanto que suponía un ilógico perjuicio para el contribuyente, en caso de que el rendimiento del capital inmobiliario fuera negativo. No podemos olvidar que las reducciones son medidas tributarias tendentes a beneficiar al contribuyente, al minorar las rentas gravables. Una reducción del 60 % de un rendimiento positivo de 2.000 implica tributar solo por 800 (2.000 – 1.200). El efecto es justamente el contrario en caso de que el rendimiento fuera negativo: una reducción del 60 % en un rendimiento de –2.000, lo reduce hasta –800, en perjuicio del contribuyente, pervirtiendo el espíritu de la medida. Por ello, la aplicación originaria de la reducción del 50 %

² La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, modificó el artículo 21 de la Ley 40/1998, del IRPF, disponiendo que «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 50 por ciento». Esta posibilidad de aplicar la reducción tanto a rendimientos positivos como negativos del capital inmobiliario se mantuvo hasta el 31 de diciembre de 2014 (art. Doce de 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 RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias).

(60 %, en la actualidad) a los rendimientos de capital inmobiliario procedentes de inmuebles destinados a vivienda se limitó a partir de 2015 exclusivamente a rendimientos positivos.

La segunda precisión afecta a la limitación de aplicar la reducción únicamente a rendimientos declarados. Se trata de una norma antifraude que tiene por objeto incentivar la declaración de los alquileres de vivienda (de nuevo nos acordamos de los alquileres turísticos, los cuales muchas veces no eran declarados por los contribuyentes, dando lugar incluso a un aviso conminatorio por parte de la AEAT³). Ya en los primeros años de aplicación de esta medida, una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 2 de marzo de 2016 (RG 6326/2016 –NFJ065666–), dictada en recurso extraordinario para unificación de doctrina, explicitaba que la reducción solo sería aplicable a rendimientos declarados en el IRPF en su correspondiente autoliquidación, con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estuvieran incluidos. Es decir, la expresión «declarados por el contribuyente» debía entenderse en el sentido de «consignados por el contribuyente en su autoliquidación», lo cual excluía la aplicación de la reducción respecto a los datos proporcionados por el contribuyente en el curso de un procedimiento de comprobación, de gestión o inspección, bien voluntariamente o en contestación a un requerimiento de información.

Si atendemos a la finalidad perseguida por la norma (ya hemos apuntado que se trata de un precepto que pretende evitar el fraude a la Hacienda pública por la ocultación de rentas procedentes de alquileres), hemos de objetar que, en el caso que estamos analizando, no hubo ocultación; simplemente se planteó una discrepancia sobre la deducibilidad de los gastos, la cual dio lugar a que el resultado final del rendimiento tuviera signo negativo en la autoliquidación presentada por el contribuyente.

Similar circunstancia ha originado el voto particular del magistrado del TSJ de Cataluña, don Eduardo Rodríguez Laplaza, en la Sentencia de 12 de junio de 2020⁴, que reproducimos por su interés. En su pronunciamiento el magistrado razona, acertadamente en nuestra opinión, que no es procedente hacer equivalente la no declaración con una declaración del contribuyente discrepante del criterio administrativo, a efectos de justificar la exclusión de la reducción:

Si la finalidad de la reducción se cumple aquí (estimular el arrendamiento de inmuebles con destino a vivienda); si puede acudir a una lectura respetuosa del

³ En la Memoria de la AEAT de 2012 se hace constar 4.783 actuaciones dirigidas a la detección de arrendamientos no declarados. En la Campaña de IRPF 2015 (iniciada en 2016) aparecía el siguiente anuncio:

De acuerdo con los datos de que dispone la AEAT usted ha realizado anuncios de alquiler de inmuebles en diferentes medios publicitarios, incluido Internet. Le recordamos que, en caso de haber percibido rentas por alquiler, deben incluirse en la declaración, así como cualquier tipo de renta por la que deba tributar y no conste en los datos fiscales (Amigot y Mayo, 7 de abril de 2016).

⁴ Rec. núm. 623/2019 (NFJ080139).

régimen legal (entender que se exige la declaración del rendimiento en el sentido de puesta de relieve, de buena fe y sin artificios, lo que no equivale a sin posibilidad alguna de error o apartamiento del criterio administrativo, de hecho relevante desconocido a la Administración, que a la sazón, como resultado, se compruebe neto positivo («tratándose de rendimientos netos positivos»); y si se atiende a lo muy evidente del efecto desalentador que para el fin de estimular declaraciones, aun intempestivas, mas en todo caso espontáneas, supone el tratamiento que recurrida y la mayoría de este colegio judicial propinan a la del recurrente, **haciendo la declaración inexacta o «incorrecta»** (en expresión del acto recurrido) **de gastos equivalente a la ausencia de declaración del rendimiento**, no puede este Magistrado sino discrepar abiertamente del criterio y fallo mayoritario, para no compartirlo en nada.

Por todas cuyas razones este Magistrado discrepante estima que el recurso, en atención a las circunstancias del supuesto, y muy especialmente a la motivación misma del acto recurrido, debió ser estimado, para reconocer al actor la reducción legal que reclama para rendimiento neto positivo derivado de arrendamiento de bien inmueble destinado a vivienda del inquilino, y que por ello el fallo del que disiente yerra en el enjuiciamiento del supuesto que se nos sometía. (La negrita es nuestra)

La cuestión es tan intrincada que entre los propios tribunales hay posturas contrapuestas. No solo el TSJ de la Comunidad Valenciana discrepa de la interpretación que finalmente ha defendido el TS. También el TSJ de Madrid, en Sentencia de 10 de junio de 2020⁵, en un supuesto en el que el contribuyente no efectuó la declaración de sus ingresos por alquiler en la autoliquidación, pero sí lo hizo en el trámite de alegaciones correspondiente del procedimiento de gestión iniciado, consideró que una interpretación literal del artículo 23.2 de la LIRPF obliga a aceptar el concepto de declaración en sentido amplio (cualquier manifestación del contribuyente sobre la realización del hecho imponible). El precepto no se circunscribe (de hecho, ni la menciona –como sí se hace en otros artículos del mismo texto legal–) a la autoliquidación. Por tanto, donde no limita el legislador no debe hacerlo el aplicador de la norma. Llama la atención el hecho de que idéntico argumento (la distinción técnica entre declaración y autoliquidación) que utiliza el TS en la sentencia objeto del presente comentario para excluir la aplicación de la reducción en caso de que los rendimientos se declaren en el procedimiento de comprobación, es empleado por el TSJ de Madrid en su defensa de la postura contraria:

Sin embargo, frente a las argumentaciones referidas de las resoluciones recurridas, hay que puntualizar que la Ley General Tributaria regula de forma separada la declaración tributaria (art. 119 de la Ley General Tributaria) y la autoliquidación (art. 120 de la misma Ley General Tributaria). **El artículo 23.2.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no alude a la autoliquidación,**

⁵ Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, Sentencia 394/2020 (rec. núm. 589/2019 –NFJ082615–).

sino que expresamente se refiere a la «declaración», por lo que ha de aplicarse el concepto de declaración que se contiene en el art. 119 de la Ley General Tributaria, que establece que «1. 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. La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria. 2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento».

A mayor abundamiento, **de mantener la tesis propuesta por la Administración, llegaríamos al absurdo de que el contribuyente sería sancionado doblemente: negándole la aplicación de la reducción y, en segundo lugar, con la imposición de la sanción**, como en este caso ha pretendido la Administración.

En consecuencia, procede la estimación del recurso contencioso-administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida en su contenido desestimatorio, por lo que se anula la liquidación practicada por la Administración con la necesaria consecuencia de anular la sanción derivada objeto de impugnación, que se deja sin efecto. (La negrita es nuestra)

Otros TSJ, como el de Extremadura, Cataluña (Sentencia de 12 de junio de 2020)⁶ o Galicia, son partidarios en cambio de aplicar la reducción solo en caso de que el contribuyente hubiera declarado los rendimientos en la autoliquidación. El tribunal gallego, en su Sentencia de 25 de enero de 2017⁷, incide en la importancia de la nota de espontaneidad para aceptar la validez de la declaración del contribuyente, interpretación que elimina los datos aportados en contestación a un requerimiento previo:

Por rendimientos declarados por el contribuyente únicamente pueden entenderse aquellos que se incluyen espontáneamente en la declaración-liquidación inicialmente presentada o en una complementaria, pero, obviamente, anterior al inicio de un procedimiento de gestión o inspección tributaria. Y sucede, en el caso enjuiciado, que, al mediar un requerimiento previo de documentación (contrato de arrendamiento y justificantes de cobro de alquiler) relativa a dicho inmueble al constarle a la Administración que durante el ejercicio 2012 estuvo arrendado, **la comunicación de los rendimientos obtenidos por dicho alquiler en el escrito de alegaciones no tiene aquel carácter espontáneo pues se realiza una vez iniciado el procedimiento de verificación de datos, lo que impide considerar**

⁶ Rec. núm. 623/2019 (NFJ080139). En la sentencia consta un voto particular, del magistrado don Eduardo Rodríguez Laplaza, ya referido en este comentario.

⁷ Sentencia 18/2017, de 25 de enero (rec. núm. 15073/2016 –NFJ066174–).

que los rendimientos netos positivos fueron declarados por el contribuyente. (La negrita es nuestra)

Pero ¿qué puede ocurrir, por ejemplo, cuando no se consignan determinados rendimientos procedentes de alquileres, no por dolo, sino por error, y así lo declara un tribunal de justicia? Es el supuesto enjuiciado por el TSJ de Extremadura, en Sentencia de 28 de septiembre de 2006⁸. En ella, el tribunal anuló la sanción impuesta por considerar demostrado que no existió ocultación en la falta de declaración de los alquileres en la autoliquidación, sino que se debió a un razonable error involuntario derivado de un equivocado criterio de imputación temporal⁹. En estos casos, en que no hay ocultación de datos que impida la actuación inspectora (como ocurre en el supuesto que da lugar a la Sentencia del TS de 25 de febrero de 2021, que estamos comentando), ni, por tanto, intención dolosa constatada por decisión judicial, ¿tampoco procedería la aplicación de la reducción?

Según la doctrina de la regularización íntegra del TS, parece que no.

Actualmente, la cuestión ha obtenido refrendo legal, a raíz de la aprobación 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.

En el preámbulo se justifica la reforma con el fin de

clarificar 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 **ren-**

⁸ Sentencia 849/2006, de 28 de septiembre (rec. núm. 1251/2004 –NFJ025038–).

⁹ Según el fundamento de derecho cuarto:

En el presente caso, los hechos imputados son consecuencia de un error por unas rentas que, aunque fueran exigibles en el año 1999, el actor no había dispuesto de ellas hasta el año 2000, según prueban las facturas aportadas, declarando en el año 1999 todas las rentas procedentes del capital inmobiliario que sí había efectivamente percibido y procediendo a la declaración de las tres mensualidades adeudadas en las declaraciones trimestrales del IVA practicadas en el ejercicio siguiente. Es por ello y en aplicación de la anterior doctrina, que procede la estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo pues los hechos acreditan que en el concreto supuesto ahora examinado la discrepancia producida por un error en cuanto al momento del devengo de las rentas no constituye, a los efectos del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria, una conducta dolosa o culposa. El recurrente, en su declaración, no ocultó ningún dato que impidiese una futura investigación fiscal; de hecho, se produjo la correspondiente liquidación provisional, sin que pueda entenderse que existió ánimo defraudatorio, pues la alegación de la parte actora, en cuanto al error material padecido, es perfectamente razonable y coherente con los hechos objetivos acreditados que evidencia un error involuntario.

dimiento neto positivo calculado por el 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. (La negrita es nuestra)

Por tanto, ya no hay duda de qué rendimientos del capital inmobiliario son merecedores de la reducción por vivienda: solo y exclusivamente los que hayan sido declarados por el contribuyente en su autoliquidación del IRPF; ni los que se declaren como consecuencia de la contestación a un requerimiento de información, ni los que se comuniquen a lo largo de un procedimiento de gestión o inspección.

Así va a quedar redactado el apartado 2 del artículo 23 de la LIRPF, de acuerdo con el artículo tercero.Dos de la Ley 11/2021, de medidas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal:

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.

El segundo párrafo del apartado 2 reproducido da respuesta, asimismo, a la incógnita que se suscitaba en el caso sometido al enjuiciamiento del TS que estamos comentando: aunque no haya existido ocultación, no resulta factible aplicar la reducción del 60 % por estar el inmueble destinado a vivienda, a unos rendimientos del capital inmobiliario incorrectamente declarados por el contribuyente (en el caso de autos, por haberse deducido indebidamente como gastos de reparación y conservación los que la Administración tributaria calificó de mejora).

No queremos terminar este comentario sin analizar las recientes contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT) relativas a algunas cuestiones relacionadas con la aplicación de la reducción del 60 % a rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda. Nos referimos a si es aplicable a los arrendamientos turísticos, a los alquileres de viviendas para estudiantes o a arrendamientos contratados con empresas para vivienda de sus empleados.

A) Arrendamientos turísticos

La doctrina administrativa considera que no es aplicable la reducción, ya que, siendo la reducción por alquiler de vivienda un beneficio fiscal cuya razón de ser radica en favorecer el aumento de la oferta de viviendas en alquiler como alternativa a su adquisición en propiedad, tal objetivo resulta ajeno a los arrendamientos con fines turísticos, donde el destino del inmueble no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario (Consulta DGT V2308/2018, de 7 de agosto¹⁰).

La citada respuesta de la DGT reproducía en su esencia la Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018¹¹, dictada en unificación de criterio, donde se da una respuesta al alcance de la expresión «arrendamiento de inmueble destinado a vivienda». Las opciones que se barajaban eran, o bien entender siempre y en todo caso que se refiere a una edificación destinada a satisfacer la necesidad permanente de residencia de quién la va a ocupar, o bien calificar también como tal a la edificación destinada a satisfacer tan solo una necesidad temporal de residencia.

A fin de resolver la disyuntiva, y a falta de una definición del concepto «arrendamiento de vivienda» específica del ámbito tributario, el TEAC acudió a la Ley de Arrendamiento Urbano (LAU), la cual sí describe en su artículo 2.1 el arrendamiento de vivienda como aquel que «recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario».

Por el contrario, el artículo siguiente, el 3, regula el arrendamiento para uso distinto del de vivienda:

1. Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior. 2. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea esta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualesquiera que sean las personas que los celebren.

La diferencia, pues, entre un arrendamiento de vivienda y otro que no lo es radica en la *temporalidad*. Entiende el tribunal que, si bien ambas clases de arrendamientos tienen por objeto una vivienda y por finalidad cubrir la necesidad de una edificación habitable, solo las primeras obedecen a una necesidad permanente, mientras que las segundas satisfacen una necesidad temporal.

¹⁰ NFC070025

¹¹ RG 5663/2017 (NFJ069757).

Precisa asimismo el TEAC que la temporalidad no viene determinada por el plazo de duración cronológico del contrato de arrendamiento, sino por la *finalidad* a que se encamina dicho contrato.

Por tanto, la discusión jurídica no ha de girar en torno a la definición de vivienda, ni por supuesto, a su calificación como habitual (conceptos que sí tienen un significado tributario propio derivado del art. 41 bis RIRPF¹²), sino sobre el alcance del término «arrendamiento de vivienda».

Atendiendo al sentido teleológico de la norma, expresado en la exposición de motivos de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que, como ya hemos indicado, introdujo la medida en nuestro ordenamiento fiscal, su objetivo es introducir un incentivo adicional «para incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres».

Responde, por tanto, a una idea relacionada con la vivienda entendida como residencia permanente, y no conculda con la de un alquiler turístico o vacacional, más parecido en su finalidad a un servicio de hospedaje u hostelería:

Este Tribunal Central comparte la opinión del Director recurrente de que **la finalidad última de la reducción, la minoración del precio de los alquileres, es determinante para concluir que el legislador estaba pensando en un arrendamiento de vivienda que cumpla la función de ser la residencia permanente del destinatario**, no una residencia temporal o vacacional. Se pretende con la medida impulsar el mercado del alquiler en nuestro país, reduciendo el número de viviendas vacías o desocupadas para, de este modo, favorecer el acceso a una necesidad humana básica, como es la vivienda, a un sector de la población que no cuenta con los recursos suficientes para acceder a una vivienda en propiedad y que, además, se encuentra con importantes dificultades para el acceso a una vivienda en régimen de alquiler por los altos precios que se piden en el mercado, por lo que **la medida perdería parte de su sentido si se admitiese su aplicación cuando se trata de un arrendamiento de temporada o vacacional**. (La negrita es nuestra)

En consecuencia, según la doctrina administrativa, la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para el arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda no permite su aplicación respecto de alquileres turísticos ni por temporada: es aplicable úni-

¹² El artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) (aprobado por el RD 439/2007, de 30 de marzo), bajo la rúbrica de «Concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones», describe las características que ha de cumplir un inmueble a fin de tener la consideración de vivienda habitual a efectos del IRPF: debe ser su residencia durante un plazo continuado de al menos 3 años (salvo casos excepcionales como fallecimiento, matrimonio, separación, traslado laboral u otros), y tiene que ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente en un plazo de 12 meses a partir de la fecha de adquisición o de terminación de las obras.

camente a los arrendamientos que la LAU califica como de vivienda en su artículo 2, y no a los arrendamientos por temporada de su artículo 3.2.

La cuestión, en cambio, no es pacífica entre los TSJ. Así, se pronuncian en contra de la reducción en el caso de alquileres turísticos el TSJ de las Islas Baleares (Sentencia de 20 de octubre de 2010¹³), el TSJ de Andalucía (Sentencia de 15 de febrero de 2016¹⁴) y el TSJ de Madrid (Sentencia de 10 de abril de 2019¹⁵).

Todas ellas fundamentan su fallo en la interpretación del sentido técnico-jurídico del concepto «arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda», que debe primar frente a su significado usual. Analizando el marco normativo que define el concepto y naturaleza jurídica de la institución en cuestión (arts. 2 y 3 LAU), la conclusión a la que llegan los tribunales citados es que el concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda» que utiliza el artículo 23.2 de la LIRPF, en su sentido técnico-jurídico **«no comprende el arrendamiento de fincas urbanas –viviendas, en sentido usual de la palabra– cuyo uso se haya concertado por temporada»**.

A favor de que el reiterado beneficio fiscal se aplique a los arrendamientos de vivienda por temporada se ha pronunciado el TSJ de la Comunidad Valenciana en Sentencia de 16 de enero de 2019¹⁶. El argumento favorable a la reducción se basa en la interpretación literal del artículo 23.2 de la LIRPF, el cual solo exige que el arrendamiento se destine a vivienda, lo que interpreta el tribunal valenciano en el sentido de que el alquiler recaiga sobre una edificación habitable, cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad de vivienda del arrendatario. Pero tal exigencia normativa

solo atañe al requisito de que se trate de una vivienda, sin especificar su tipo, temporal o permanente, **no pudiendo la oficina de gestión exigir que se trate de una vivienda habitual cuando la ley no lo exige, bastando con que se trate de una vivienda, incluso de carácter temporal.** (La negrita es nuestra)

La última sentencia que se ha pronunciado sobre este espinoso asunto ha sido la Sentencia del TSJ de Cataluña de 4 de marzo de 2020¹⁷. En ella el tribunal se muestra contrario a permitir la reducción respecto de arrendamientos de apartamentos turísticos, al considerar que, en esos casos, los inmuebles no se destinan a un arrendamiento dirigido a satisfacer la necesidad permanente de vivienda, lo que se demuestra por el hecho de que

¹³ Rec. núm. 498/2007 (NFJ041204).

¹⁴ Sentencia 358/2016, de 15 de febrero (rec. núm. 1253/2010 –NFJ063293–).

¹⁵ Sentencia 352/2019, de 10 de abril (rec. núm. 798/2017 –NFJ082616–).

¹⁶ Sentencia 56/2019, de 16 de enero (rec. núm. 291/2016 –NFJ082617–).

¹⁷ Sentencia 1011/2020, de 4 de marzo (rec. núm. 1082/2018 –NFJ078962–).

han sido alquilados por periodos breves de tiempo, generalmente inferiores a la semana y siempre inferiores al mes.

No obstante, el tribunal renuncia a imponer costas a la parte perdedora, tan controvertido es el tema:

[...] en la vigente redacción aplicable al caso, no procede la imposición de las costas procesales a la parte vencida, al apreciarse la concurrencia de dudas serias de derecho que justifican la no imposición, como lo evidencia la existencia de recientes pronunciamientos judiciales en el sentido pretendido por la actora.

B) Arrendamientos a viviendas de estudiantes

La postura administrativa sobre la aplicación de la reducción por alquiler de vivienda a inmuebles alquilados por estudiantes no resulta tan unánime como en el caso de los pisos turísticos. Los TSJ no han tenido ocasión, por el momento, de emitir un pronunciamiento al respecto.

Volviendo a la doctrina administrativa, hay consultas de la DGT favorables a permitir la reducción y otras contrarias a ello. Estas últimas empleando el criterio cronológico o temporal que el TEAC rechazó en relación con los alquileres turísticos.

La Consulta de la DGT de 11 de mayo de 2018¹⁸ relativa a una vivienda alquilada por un estudiante, por un periodo superior a un año, que iba a constituir su residencia habitual durante ese tiempo, consideró que se trataba de un arrendamiento «que va más allá de la mera temporada», ya que no solo el periodo de alquiler superaba el año sino que la finalidad primordial respondía a satisfacer la necesidad permanente de vivienda del estudiante arrendatario. Consecuentemente, permitía la aplicación de la reducción siempre que quedara demostrado que el inmueble iba a constituir la vivienda habitual del inquilino.

Por el contrario, la Consulta de la DGT de 20 de noviembre de 2017¹⁹ denegó la aplicación de la reducción por alquiler de inmueble destinado a vivienda a un propietario que alquilaba su inmueble a estudiantes por habitaciones y durante el tiempo que ellos necesitaban para su curso universitario. La DGT interpretó en este caso que:

[...] dado que el destino del alquiler no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, sino que se efectúa por el tiempo que necesitan para el curso universitario, no resulta aplicable la reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF.

¹⁸ Consulta V1236/2018 (NFC069011).

¹⁹ Consulta V3019/2017 (NFC067190).

Parece, pues, que el único criterio diferenciador para permitir o no la aplicación de la reducción es el puramente temporal: si el arrendamiento es por más de un año se considera que satisface una necesidad permanente de vivienda y da derecho a la reducción, pero si es inferior (un curso académico suele durar 11 meses), no.

Este criterio se ha reproducido recientemente en la Consulta de la DGT de 6 de abril de 2020²⁰ (relativa, precisamente, a contratos de arrendamiento a estudiantes, de 11 meses de duración, de 1 de septiembre a 31 de julio de cada año), que rechaza la procedencia de la reducción en el supuesto consultado, y en la de 28 de abril de 2020²¹.

No podemos estar más en desacuerdo con estas últimas interpretaciones: los estudiantes viven con intención permanente en los inmuebles que alquilan, aunque los contratos tengan una duración inferior al año (solo un mes menos que los contratos a los que se permite la aplicación de la reducción). El propio TEAC manifestaba en su Resolución de 8 de marzo de 2018 (RG 5663/2017 –NFJ069757–) que:

[...] el requisito de la temporalidad o de la permanencia de la ocupación guarda relación **no con el plazo de duración simplemente cronológico por el que se pacta la duración del contrato sino con la finalidad a que va encaminado dicho contrato.** (La negrita es nuestra)

En el caso de los arrendamientos a estudiantes no existe la connotación vacacional o de temporada de los alquileres turísticos, sino que se trata de verdaderas viviendas por periodos casi anuales. Muchas veces los estudiantes se empadronan en esos domicilios, que también condicionan el centro de salud al que asisten y, en definitiva, constituyen sus hogares en tanto duren los estudios.

C) Arrendamiento de inmueble cuando el arrendatario es una persona jurídica que lo destina a vivienda de uno de sus empleados

Incluimos este supuesto concreto ya que dio lugar a un pronunciamiento judicial expreso, muy clarificador, del TSJ de Cataluña, en su Sentencia de 11 de mayo de 2011²².

El supuesto de hecho planteaba la situación de un sujeto pasivo que había formalizado un contrato de arrendamiento de vivienda con una entidad italiana, en cuyas cláusulas se hacía constar expresamente que el destino del inmueble sería exclusivamente satisfacer la necesidad permanente de vivienda para un determinado empleado de la compañía y de

²⁰ Consulta V0729/2020 (NFC075710).

²¹ Consulta V1095/2020 (NFC076155).

²² Sentencia 553/2011, de 11 de mayo (rec. núm. 1086/2007 –NFJ044259–).

sus familiares que convivieran bajo su dependencia, sin que pudiera cederse ni subarrendarse la vivienda, total o parcialmente, sin la previa autorización escrita del arrendador. De acuerdo con la LAU, al ser el arrendatario una persona jurídica, el arrendamiento se tendría que calificar como «destinado a un uso distinto del de vivienda». Sin embargo, el TSJ de Cataluña consideró que:

[e]l arrendamiento de un inmueble a una persona jurídica para destinarlo a la vivienda habitual de uno de sus empleados constituía, en ese caso, un supuesto previsto en el artículo 21.2 de la Ley del IRPF y su tributación permitía la reducción del 50 por ciento a que el mismo hace referencia²³.

Las razones del tribunal catalán que justifican tal pronunciamiento²⁴ se apoyan: a) en el destino o finalidad del arrendamiento («para uso exclusivo como vivienda habitual», según consta en el contrato), b) en la identificación del inquilino, y c) sorprendentemente, en la ineficacia de la LAU como fuente de derecho supletorio respecto al derecho tributario:

[...] frente a una interpretación sistemática del precepto en el sentido del artículo 2 de la LAU, había de prevalecer la literalidad del precepto y su interpretación teológica, añadiendo que la LAU y, en particular, su artículo 2, **no es fuente primaria del derecho tributario**, conforme al artículo 7 de la Ley 58/2003, y que si el legislador hubiera querido que el beneficio fiscal se restringiera a los calificados por la LAU como uso para vivienda, así lo habría expresado. (La negrita es nuestra)

Esta interpretación del tribunal catalán echa por tierra la doctrina administrativa reiterada desde 2018 sobre denegación a los alquileres de temporada de la reducción del 60 % por alquiler de inmuebles destinados a vivienda, construida sobre la aplicación supletoria de la normativa contenida en la LAU. Comprobamos de nuevo que la Administración tributaria recurre a normas sectoriales (en esta materia, a la LAU, pero en otras, a normas contables del ICAC²⁵), para acuñar interpretaciones de las instituciones tributarias en función de lo que, en cada caso, resulta más adecuado para los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública.

²³ Por las fechas en las que se produjo el supuesto de hecho, la norma aplicable del IRPF era el texto refundido de la LIRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

²⁴ En idéntico sentido, se citan las Sentencias del TSJ de Cataluña 155/2014, de 21 de febrero (rec. núm. 744/2011 –NFJ070029–) y del TSJ de Madrid de 2 de junio de 2004 (rec. núm. 142/2001 –NFJ017966–).

²⁵ Véase Banacloche Palao (2021), sobre la concreción de los conceptos «inversiones/mejoras» versus «gastos de conservación/repación» acudiendo a la normativa contable (Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias).

Referencias bibliográficas

Amigot, B. y Mayo, M.G. (7 de abril de 2016). Todas las claves sobre el cerco de Hacienda a los alquileres de pisos por internet. *Expansión*. <www.expansion.com>.

Banacloche Palao, C. (2021). Diferencia entre inversión y gastos de conservación y reparación de los inmuebles en el IRPF: importancia de la factura. (Análisis de la

Resolución TEAC, de 24 de septiembre de 2020, Sala 1.ª, RG 3838/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 457, 93-99.

Rodríguez Bereijo, Á. (2016). Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, 13.

Bibliografía

Fraille Fernández, R. (2018). Interpretación de la norma tributaria. ¿Por qué no aplicar la reducción del 60% al alquiler vacacional? *Quincena Fiscal*, 18.