

Gasto de amortización por alquiler de inmuebles adquiridos a título gratuito

Análisis de la [STS de 15 de septiembre de 2021, rec. núm. 5664/2019](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la innovadora Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de septiembre de 2021 que casa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 30 de mayo de 2019, Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, estableciendo la siguiente doctrina legal con relación a los alquileres de viviendas: 1.º La interpretación correcta del artículo 23.1 b) de la LIRPF es la que entiende que para calcular la determinación del rendimiento neto se deducirán las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con este, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, y tratándose de inmuebles adquiridos a título gratuito en el coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre el impuesto sobre sucesiones o donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes. 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 (doctrina ya fijada en la Sentencia del TS de 25 de febrero de 2021) (Banacloche Palao, 2021, pp. 116-135).

1. Supuesto de hecho

Poco dice la sentencia sobre los hechos que dan lugar al pronunciamiento. Sabemos solo el *iter* procedimental, que se origina por una liquidación de IRPF, ejercicio 2012, por importe de 12.114,11 euros, que fue objeto de reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia, el cual la desestimó mediante Resolución de 20 de septiembre de 2016. Contra dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana, cuya Sentencia de 30 de mayo de 2019 (rec. núm. 1065/2016 –NFJ075164–) estimó el recurso presentado por el contribuyente y anuló la liquidación tributaria practicada.

El abogado del Estado presentó recurso de casación ante el Tribunal Supremo (TS), que es el que se resuelve en la sentencia que estamos comentando.

Sobre el asunto en concreto, aunque la sentencia no contiene información, puede deducirse que se trata de determinar el gasto de amortización deducible cuando el inmueble que genera los rendimientos del capital inmobiliario ha sido adquirido a título lucrativo o gratuito.

2. Doctrina del tribunal

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS clarifica dos cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

1. Precisar la interpretación que debe darse al artículo 23.1 b) de la Ley del IRPF, en cuanto a la determinación de la base de cálculo de las cantidades a deducir en concepto de amortización para determinar los rendimientos netos del capital inmobiliario sujetos al IRPF cuando la adquisición se ha producido por herencia o a título gratuito.

2. Determinar si, interpretando el artículo 23.1 a).2.º de la misma ley, la deducción de los gastos por los diversos conceptos del citado precepto debe admitirse única y exclusivamente por el tiempo en que el inmueble estuvo arrendado y se percibieron rentas, en la proporción que corresponda, o bien, se deben deducir los gastos correspondientes no solo al periodo de tiempo en que estuvo arrendado el inmueble y se percibieron rentas, sino también aquellos correspondientes al periodo en el que el inmueble no estuvo alquilado pero sí en disposición de poder arrendarse.

La norma que va a ser objeto de interpretación es, pues, el artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), en conexión con los artículos 13 y 14 de su Reglamento (RIRPF).

Empezando por la segunda de las cuestiones casacionales, hemos de señalar que la misma ya fue resuelta por la Sentencia del TS de 25 de febrero de 2021 (rec. núm. 1302/2020 –NFJ081316–), siendo el criterio interpretativo que «los gastos asociados a bienes inmuebles destinados a ser arrendados **son deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas**, en la proporción que corresponda» (la negrita es nuestra). Nos remitimos al comentario de dicha sentencia (Banacloche Palao, 2021, 116 a 135).

La novedad de la sentencia objeto de análisis (Sentencia del TS 1130/2021, de 15 de septiembre, rec. núm. 5664/2019 –NFJ083540–) se refiere, en cambio, a la primera cuestión casacional: qué ha de entenderse por «coste de adquisición» a efectos de determinar el gasto deducible de amortización, en supuestos de rendimientos de capital inmobiliario procedentes de inmuebles adquiridos a título lucrativo.

Concretamente, el apartado b) del artículo 23.1 de la LIRPF dispone que se consideran gastos necesarios para la obtención de los ingresos:

- b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con este, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

El TS constata que el precepto no diferencia entre bienes inmuebles adquiridos a título oneroso (comprados, básicamente) y bienes adquiridos a título lucrativo (heredados o donados).

Entiende el Alto Tribunal que «la propia estructura y coherencia de la norma conduce a entender que "el coste de adquisición satisfecho", comprende necesariamente el valor del propio inmueble, esto es, se emplea el término coste como sinónimo de valor de adquisi-

ción». Considera el tribunal que, en otro caso, se estarían comparando magnitudes entre las que no existiría relación alguna.

Recordemos que el planteamiento de la Administración tributaria, reiterado en muchas consultas de la Dirección General de Tributos –DGT– (por todas, véase Consulta V1465/2020, de 19 de mayo –NFC075730–), consiste en distinguir precisamente entre coste de adquisición y valor de adquisición, a efectos de determinar el importe que ha de constituir la base del gasto de amortización cuando el inmueble arrendado se hubiera adquirido a título lucrativo o gratuito. En estos casos, y puesto que los preceptos aplicables (arts. 23.1 LIRPF y 14 RIRPF) se refieren, textualmente, a la comparativa entre «el coste de adquisición satisfecho» y el valor catastral (amortizándose sobre el que resulte mayor de los dos), Hacienda interpreta que el coste de adquisición de un bien por el que nada se ha pagado solo puede estar compuesto por los gastos y tributos inherentes a la adquisición lucrativa (que son los únicos desembolsos que ha tenido que efectuar quien adquiere un inmueble por herencia o donación):

De acuerdo con lo señalado, se permite deducir un importe en concepto de amortización como forma de tener en cuenta la depreciación que sufren los inmuebles generadores de los rendimientos por el uso o transcurso del tiempo. En el caso planteado, este importe será el resultado de aplicar el 3 por 100 sobre el mayor de:

- el valor catastral, sin incluir en el cómputo el valor del suelo,
- el coste de adquisición satisfecho **que, al haber sido adquirido el inmueble a título lucrativo, será el importe de los gastos y tributos satisfechos por la adquisición, sin incluir el valor del suelo (y no el valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como parece entender el consultante, pues se trata de coste de adquisición y no valor de adquisición)** (Consulta V1465/2020 –NFC075730–). (La negrita es nuestra)

Esta interpretación queda superada por la que hace el TS en la Sentencia de 15 de septiembre de 2021 –rec. núm. 5664/2019, NFJ083540– (que ratifica en este extremo la contenida en la sentencia de instancia, Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de mayo de 2019 –rec. núm. 1065/2016, NFJ075164–), basada en el elemento esencial de la figura de la amortización: la recuperación del valor del bien. Entiende el tribunal que

no es posible, por tanto, una interpretación que prescinda de dicho elemento sustancial. Considerar que la amortización solo comprende los gastos y tributos asumidos por la adquisición del inmueble es desconocer el significado del término amortización. Si así lo hubiera querido el legislador, habría limitado los gastos a deducir a los gastos estrictos y a los tributos necesarios para la adquisición del inmueble, pero entonces no estaríamos ante una amortización. Y, aun cuando es habitual, desde el punto de vista económico y empresarial, la correlación entre la previa inversión y la consiguiente amortización, la amortización en sí es un término neutral con sustantividad propia que no exige para su efectividad la previa inversión.

En resumen, interpreta el TS que el concepto de «coste de adquisición satisfecho», al que se refiere la normativa, no puede ser otro que **el valor del bien junto con los gastos y tributos** para su adquisición. Esta sería la única magnitud homogénea, comparable con el valor catastral.

Así, de la misma forma que en las adquisiciones onerosas no existe duda de que el valor de adquisición lo conforma el precio pagado junto con los gastos y tributos, en las adquisiciones a título lucrativo, se distorsionaría el precepto si se permitiera contrastar, de una parte, el valor catastral, y de otra, los meros gastos y tributos inherentes a la adquisición gratuita. Hacerlo, en palabras del TS, implicaría «contrastar magnitudes que ninguna relación tienen entre ellas», así como desconocer «cuál es el sentido de la amortización como depreciación que sufre el inmueble por su uso o transcurso del tiempo». En consecuencia, al valor catastral solo cabe contraponer el valor del bien adquirido mediante título gratuito, es decir, «el importe del valor real, determinado según las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, el consignado en la escritura de donación o de adquisición de la herencia o el comprobado por la Administración».

Además, este criterio es el único coherente con el valor que la LIRPF otorga a las adquisiciones gratuitas o lucrativas a efectos del régimen de las alteraciones patrimoniales: para calcular el importe de la variación patrimonial se comparan los valores de transmisión y adquisición. En las transmisiones a título oneroso (art. 35 LIRPF), el valor de adquisición está formado por el importe real de la adquisición más los costes e inversiones y mejoras efectuadas sobre los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, satisfechos por el adquirente; y el valor de transmisión es el importe real de la enajenación, menos los mismos conceptos (gastos y tributos), satisfechos por el transmitente. Y del mismo modo se calculan las variaciones patrimoniales en el caso de que el bien transmitido hubiera sido adquirido a título lucrativo (art. 36), de manera que el importe real de los valores respectivos es el que resulte de la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), valor que es el que debe considerarse a efectos de futuras transmisiones del bien.

3. Comentario crítico

Una vez más (y van muchas en los últimos meses), el TS corrige la interpretación administrativa respecto de una determinada medida tributaria. En este caso se trata de precisar el concepto de «coste de adquisición satisfecho», que contiene el artículo 23.1 b) de la LIRPF a efectos del cálculo de la amortización deducible, cuando tiene que aplicarse en relación con inmuebles arrendados, adquiridos a título lucrativo.

Efectivamente, la duda venía planteándose puesto que, en estos supuestos, propiamente no hay un «coste satisfecho»: el sujeto pasivo que adquiere por herencia, legado o

donación un bien inmueble, realmente no está pagando nada por él. El único coste real de la adquisición serían los tributos inherentes a la misma (normalmente, el ISD y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana –IIVTNU–¹), así como los gastos que hubiera ocasionado la adquisición lucrativa (notario, registro, etc.), siempre que hubieran corrido por cuenta del adquirente². Abundando en la interpretación restrictiva del concepto de «coste de adquisición» que defiende la Administración tributaria, la Consulta de la DGT V1917/2019, de 22 de julio (NFC072946), consideró que entre los tributos que constituyen el coste de adquisición no se debía incluir el citado IIVTNU o plusvalía municipal, puesto que, aunque hubiera sido satisfecho por el heredero, es un tributo que recae sobre el valor del suelo y no resulta amortizable:

En consecuencia, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana satisfecho por el consultante como consecuencia de la adquisición por herencia de los terrenos de naturaleza urbana sobre los que radican los edificios arrendados, **se incorporará al activo como mayor valor de dichos terrenos, no pudiendo deducirse su importe por la vía de la amortización al tratarse de un bien no amortizable.** (La negrita es nuestra)

En el programa de Renta web de los últimos dos ejercicios declarados (2019 y 2020) hay que consignar el origen de los inmuebles alquilados: si han sido adquiridos a título oneroso por compraventa, permuta, etc. (casilla 0118), o bien a título lucrativo, por herencia, legado, donación, etc. (casilla 0119), a efectos de que el programa calcule el gasto de amortización automáticamente, utilizando unos parámetros u otros.

En cambio, la mayor parte de los contribuyentes del IRPF, cuando obtiene rendimientos de capital inmobiliario procedentes de bienes inmuebles que se hubieran incorporado a su patrimonio a título gratuito, considera como coste de adquisición a efectos del gasto deducible de amortización, no solo los gastos y tributos originados por tal adquisición, sino también el valor consignado en la escritura de aceptación de la herencia o donación, esto es, el valor real del bien, según dispone el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), tanto respecto a adquisiciones lucrativas por causa de muerte como a adquisiciones lucrativas *inter vivos*.

De hecho, este es el valor correcto de acuerdo con la normativa del IRPF (art. 36 LIRPF) para calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales originadas por la transmisión de inmuebles:

¹ Recordemos que este último impuesto tiene un sujeto pasivo cambiante: el transmitente, si la transmisión es onerosa, y el adquirente, cuando la transmisión es gratuita (art. 106.1 RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales).

² Así lo ha considerado el TEAR de la Comunidad Valenciana en Resolución de 20 de septiembre de 2016.

Artículo 36. *Transmisiones a título lucrativo.*

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado [...].

Recordemos que el gasto de amortización deducible para obtener el rendimiento neto de capital inmobiliario es el 3 % del mayor de dos valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en ambos casos el valor del suelo (art. 23.1 b) LIRPF).

Lógicamente, si en inmuebles adquiridos a título gratuito se toma como coste de adquisición únicamente los gastos y tributos inherentes a la misma, como pretende la Administración tributaria, será habitual que resulte superior el valor catastral, por lo que en los últimos años muchas regularizaciones tributarias efectuadas por los órganos de gestión corregían el gasto de amortización calculado por el contribuyente sobre el valor del inmueble declarado en la escritura de herencia o donación, y aplicaban, en cambio, el porcentaje sobre el valor catastral. Al menos, estas regularizaciones no suelen ir acompañadas de expedientes sancionadores pues, obviamente, no hay ocultación ninguna, sino que se trata de un problema de interpretación de la norma.

Todos los TSJ que han tenido ocasión de pronunciarse sobre el concepto de coste de adquisición de inmuebles arrendados, adquiridos a título lucrativo, lo han hecho en la línea mantenida actualmente por el TS.

Así, el pionero en la materia fue el TSJ del País Vasco que estableció una sólida doctrina al respecto, posteriormente recogida por otros tribunales. La Sentencia 135/2009, de 17 de febrero (rec. núm. 126/2007 –NFJ084076–)³, anuló las liquidaciones por el IRPF ejercicios 2000, 2001 y 2002, practicadas por el Servicio de Gestión de Impuestos Directos de la Diputación Foral de Guipúzcoa, que no había admitido gasto alguno de amortización respecto a inmuebles arrendados adquiridos por herencia, al entender «que habiendo sido adquiridos a título gratuito no existe coste alguno de adquisición». La interpretación del tribunal vasco, frontalmente contraria a dicho criterio, consideró en cambio que los activos inmobiliarios adquiridos a título lucrativo no por ello dejan de tener un valor de adquisición, igualmente depreciable, bajo las mismas premisas que los inmuebles adquiridos a título oneroso:

El empleo de la locución «coste de adquisición satisfecho» por parte del artículo 10.2 del Decreto Foral 59/1999, aunque difícilmente puede negarse que imprima una orientación marcadamente onerosa al título de adquisición del bien in-

³ La sentencia reproduce los fundamentos de derecho de otras anteriores, en idéntico sentido: Sentencias del TSJ del País Vasco 413/2006, de 12 de junio (rec. núm. 1313/2004), y de 31 de enero de 2008 (rec. núm. 7/2002).

mueble, no puede interpretarse por ello, so riesgo de invalidez en la enunciación reglamentaria, como excluyente de la amortización respecto de aquellos activos inmobiliarios que han sido adquiridos a título lucrativo, pero que no por ello dejan de tener un valor de adquisición, igualmente depreciable bajo las mismas premisas que el artículo 32.1 de la Norma Foral tiene en cuenta, de deterioro por el uso o el transcurso del tiempo, y a diferencia de aquellas concepciones tributarias que tienen por objeto definir de la manera más precisa posible el valor real o de mercado, por aproximación al precio efectivo de una adquisición onerosa (así, SSTs de 5 de octubre de 1995 o 17 de diciembre de 1997), es de pleno rigor que la norma tributaria maneje el concepto de valor de adquisición como alusivo al que ostenta un bien cuando accede a título gratuito a un determinado patrimonio, y así lo demuestran otros pasajes de la misma Norma Foral ya aludidos (fundamento jurídico segundo).

Como hemos apuntado, la construcción doctrinal del tribunal vasco fue posteriormente compartida por el TSJ de Cataluña, cuya Sentencia 898/2008, de 18 de septiembre (rec. núm. 242/2005 –NFJ084075–), se remite expresamente a ella.

Más recientemente, el TSJ de Castilla y León (Valladolid), en Sentencia 805/2020, de 10 de julio (rec. núm. 1183/2019 –NFJ084074–), adelantándose al pronunciamiento del TS (que, por aquel entonces, solo había admitido a trámite el recurso de casación 5664/2019, mediante Auto de 21 de febrero de 2020 [NFJ076674], actualmente resuelto en la Sentencia de 15 de septiembre de 2021, que estamos comentando), se mostró, asimismo, partidario de la posición del contribuyente, en el sentido de tomar como coste de adquisición satisfecho, a efectos del gasto de amortización del rendimiento del capital inmobiliario, el valor tenido en cuenta para la liquidación del ISD:

Y a juicio de esta Sala, a reservas de la decisión que adopte el Tribunal Supremo en su momento, asiste la razón a la parte recurrente **pues la esencia de la amortización, el concepto de esta, es la depreciación del inmueble por el transcurso del tiempo. Y este se deprecia, haya sido adquirido por herencia, donación o compraventa. No hay pues razón alguna para la interesada interpretación que hace la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del coste de adquisición, pues no cabe desconocer que lo que se grava en esta fuente de renta es el rendimiento del capital inmobiliario, no el incremento de patrimonio** (superior cuando la adquisición es a título gratuito), **y que son deducibles «todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos»** (fundamento jurídico segundo). (La negrita es nuestra)

Por último, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en Sentencia 887/2019, de 30 de mayo (rec. núm. 1065/2016 –NFJ075164–), también se ha pronunciado a favor de admitir el gasto de amortización sobre el valor de adquisición declarado a efectos del ISD respecto de inmuebles alquilados, adquiridos a título gratuito:

[...] el problema es si la deducción del 3 % como gasto de amortización se debe calcular sobre el valor del bien declarado a efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como sostiene la parte recurrente, o sobre el valor catastral del bien, como defiende la Administración demandada.

La Administración sostiene que, al no existir precio, pues se trata de un inmueble adquirido a título gratuito en virtud de herencia, los únicos gastos ocasionados por la adquisición del inmueble serían los tributos, escrituras y gastos de gestión derivados de dicha adquisición. Resultaría que tales gastos no alcanzarían el valor catastral del bien. Al no llegar a él, y puesto que el 3 % se calcula sobre el mayor de dos valores posibles, que son, de un lado, el valor catastral del bien, o bien, por otro, el coste de su adquisición, al final siendo mayor el valor catastral, será este último el que sirva de referencia para determinar la deducción discutida, debida por el concepto de amortización ya señalado.

Sin embargo, no es este el criterio de la Sala apoyándose en resoluciones de otros T.S.J. y de la propia Sala. Acogiendo la argumentación de la parte recurrente destacaremos que también los bienes inmuebles adquiridos a título gratuito se deprecian por el transcurso del tiempo y que lo que se grava por el IRPF no es el incremento del patrimonio sino los rendimientos del capital inmobiliario, siendo deducibles, a estos efectos, «todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos». Por otra parte, **la expresión de «coste de adquisición satisfecho», empleada tanto por el art. 23.1 b) de la Ley del IRPF como en los arts. 13 y 14 del Reglamento del IRPF, no puede interpretarse como excluyente de la amortización respecto de aquellos activos inmobiliarios que han sido adquiridos a título lucrativo pero que no por ello dejan de tener un valor de adquisición, igualmente depreciable desde la perspectiva de los gastos de amortización que se pueden deducir de los rendimientos que produce el capital inmobiliario gratuitamente adquirido** (fundamento de derecho segundo). (La negrita es nuestra)

Centrándonos ya en la argumentación que elabora el TS en su Sentencia 1130/2021, de 15 de septiembre (rec. núm. 5664/2019 –NFJ083540–), hay que decir que resulta impecable. Está basada no solo en la coherencia del sistema tributario sino también en el sentido común: el propio concepto de amortización de inmovilizado. Este es definido en el Plan General de Contabilidad (PGC) como la cuantificación del coste económico que tiene para la empresa la depreciación del inmovilizado que conforma su patrimonio. Así, la dotación a la amortización del inmovilizado se transforma en un gasto contable que aminora el resultado de la empresa.

La valoración contable del inmovilizado se efectúa, de acuerdo con la Norma 2, al precio de adquisición o coste de producción, al que se añaden todos los impuestos y costes del mismo. Las donaciones tienen, además, un tratamiento contable pormenorizado (norma de registro y valoración 18.^a del PGC, sobre «Subvenciones, donaciones y legados»), en virtud del cual la sociedad que recibe la donación contabilizará el bien recibido «por su valor

razonable en el momento del reconocimiento». Y el impuesto sobre sociedades establece que los bienes recibidos se valorarán por su valor de mercado (art. 17.4 a) Ley del impuesto sobre sociedades).

Este conjunto normativo aboca inevitablemente a considerar, como lo ha hecho toda la jurisprudencia existente sobre la materia, que los inmuebles adquiridos a título lucrativo tienen un valor, por el que se incorporan al patrimonio del adquirente (sea esta persona jurídica o física, empresario o particular), que no está compuesto únicamente por los pagos estrictos que ha realizado el heredero o donatario (gastos de escritura y registro, impuestos que gravan la transmisión lucrativa, etc.). Según las normas sectoriales que hemos apuntado, en algunos supuestos los inmuebles adquiridos gratuitamente, se contabilizarán por su valor de mercado, o por su valor razonable (concepto jurídico indeterminado). En el IRPF, a efectos de calcular la eventual ganancia o pérdida patrimonial que genere el inmueble adquirido por herencia, legado o donación, en el momento en que se transmita, la norma obliga a que se consigne como valor de adquisición «el importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado» (art. 35.1 a) LIRPF), entendiendo por «importe real» el que resulte de la aplicación de las normas del ISD (art. 36 LIRPF), es decir, hasta ahora, el valor documentado en la escritura de aceptación de herencia o donación. A partir de la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, esto es, desde el pasado 11 de julio de 2021, será el valor de referencia, ex artículo 9.3 de la LISD, salvo que los interesados declaren un valor mayor:

Artículo 9.3.

En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.

En cualquier caso, resulta evidente que el gasto de amortización debe calcularse sobre un valor lógico del inmueble adquirido a título lucrativo. El concepto de amortización, sobre el que basa su sentencia el TS, responde a la idea de depreciación efectiva del activo inmovilizado por el transcurso del tiempo o por su uso. Esa depreciación tiene que partir necesariamente del valor por el que el bien inmueble se incorpora al patrimonio del adquirente. Como hemos visto, los distintos impuestos (IRPF, IS, ISD...) pueden diferir a la hora de elegir el valor que ha de tomarse como magnitud de la adquisición: valor real, valor de mercado, valor razonable, valor de referencia, valor catastral, valor comprobado por Hacienda, valor declarado por los interesados..., pero todos ellos son conceptos comparables y homolo-

gables. Lo que no tiene sentido es comparar uno de esos valores con los gastos (mínimos) en los que incurre quien adquiere un inmueble de forma gratuita y, mucho menos, tomar como valor de adquisición del inmueble el importe de dichos gastos.

Quizá resultara conveniente para evitar estas dudas y confusiones modificar la dicción literal del artículo 23.1 b) de la LIRPF, y sustituir la expresión «coste de adquisición satisfecho» (que, verdaderamente, parece que exige cierta onerosidad en la adquisición), por el más genérico concepto de «valor de adquisición», pues, como ya hemos apuntado en estas páginas, la sentencia del TS, reconoce que en el citado precepto «se emplea el término coste como sinónimo de valor de adquisición».

Por otra parte, no queremos perder la oportunidad que nos brinda esta sentencia de reflexionar sobre la ya conocida polémica entre los principios de unicidad y estanqueidad en los valores que sirven de referencia para liquidar impuestos diversos.

¿Tiene sentido que un mismo bien –inmueble, en este caso– tenga distintas valoraciones en función de cada impuesto? O lo que es incluso más grave: dentro del ámbito de un mismo impuesto, el IRPF en nuestro supuesto, ¿es lícito asignar diferente valor al mismo bien, dependiendo del origen de la renta? Si la LIRPF contiene una definición del concepto «valor de adquisición» de los bienes o derechos, tanto cuando entran a formar parte del patrimonio del contribuyente a título oneroso como cuando lo hacen a título gratuito, debería mantenerse dicha valoración a todos los efectos del impuesto, por coherencia del sistema y so pena de crear una innecesaria inseguridad jurídica a los contribuyentes.

La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 25 de mayo de 2017 (rec. núm. 341/2015 –NFJ067537–)⁴ contiene un resumen muy interesante de la disyuntiva entre unicidad y estanqueidad, y de la evolución jurisprudencial al respecto. Finaliza con una aportación que queremos destacar: la determinación del valor de los bienes y derechos en los diferentes impuestos que componen nuestro sistema tributario es extraordinariamente diversa y puede estar justificada por los hechos imponible de cada figura impositiva; sin embargo, si el concepto técnico del valor es igual o muy próximo, en un impuesto u otro (y, decimos noso-

⁴ El supuesto enjuiciado versaba sobre la valoración de un inmueble transmitido a una persona física vinculada con la entidad transmitente. Se planteaba por qué la Agencia Estatal de Administración Tributaria había efectuado una valoración del inmueble, como consecuencia de la transmisión gravada por el impuesto sobre sociedades, cuando ya existía una comprobación de valores efectuada por la Administración tributaria autonómica (CAM), a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (modalidad AJD). El fallo de la sentencia de la AN es el siguiente:

Luego si es aplicable al supuesto de autos el principio de unidad de valoración, aunque procedan de distintas Administraciones, existe proximidad temporal entre las dos valoraciones, e identidad del objeto de comprobación, es evidente que hay que estimar este motivo, declarando la nulidad de la liquidación recurrida, sin que respecto de esta cuestión sea necesario examinar los restantes motivos de impugnación.

tros, en mayor medida, en una categoría u otra dentro del mismo impuesto), y si el método de valoración es el mismo, «no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo» (fundamento jurídico tercero).

El TSJ de Andalucía también relaciona el principio de unicidad con el problema derivado del concepto «coste de adquisición» que, para rendimientos de capital inmobiliario, contiene el artículo 23.1 b) de la LIRPF. En la Sentencia de 12 de marzo de 2019 (rec. núm. 1085/2015 –NFJ074407–), el TSJ de Andalucía (sede Granada) admitió el gasto de amortización calculado por el contribuyente, anulando la liquidación administrativa, que había considerado como valor de adquisición de los inmuebles adquiridos por herencia únicamente los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición. El tribunal andaluz recurre a la Sentencia del TS de 21 de diciembre de 2015 (rec. núm. 2068/2014 –NFJ061286–), donde se establece la aplicación del principio de unicidad a estos casos concretos, en que se ha admitido una previa valoración de los inmuebles adquiridos a título lucrativo, realizada por la Administración autonómica:

Señala el Tribunal Supremo en esta sentencia que, en la determinación de la valoración en renta, para el cálculo de la ganancia patrimonial, parece razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto al IRPF y TPO a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas.

En virtud de esta doctrina, la determinación del precio de enajenación de los inmuebles, la Administración del Estado queda vinculada por la valoración realizada por la Administración autonómica a efectos de un tributo cedido como el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Se consagra el principio de unicidad frente al de estanqueidad tributaria en este concreto supuesto.

Esto es, conforme al que se denomina principio de unicidad, el coste de un bien inmueble debe ser el mismo para todas las Administraciones Públicas, porque no es admisible que un mismo bien tenga dos valores diferentes para dos Administraciones Públicas.

La aplicación del citado principio de unicidad a este caso concreto supone la estimación del recurso, porque la Administración tributaria, en la liquidación impugnada en este proceso, ha tenido en cuenta el valor de adquisición o «coste de adquisición» de los inmuebles adquiridos por herencia equiparando el coste de adquisición satisfecho al coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el inmueble, así como los gastos y tributos inherentes a la adquisición del inmueble, pero no ha utilizado como coste de adquisición el que se declaró por el obligado tributario ante la Administración autonómica.

La liquidación girada debe anularse, porque se asigna por la Administración estatal un «coste de adquisición» diferente al «coste de adquisición» que se validó por la Administración autonómica.

Por tanto, **el valor de adquisición en la liquidación aquí impugnada debe ser el que se utilizó por la Administración autonómica en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que, como señala el Tribunal Supremo, un mismo bien no puede tener valores distintos para las Administraciones Públicas**, que es lo que ha sucedido en este proceso y obliga a estimar el recurso. (La negrita es nuestra)

Coincidimos plenamente con el análisis que efectúa el tribunal andaluz y que converge en la misma línea apuntada por el TS, en la Sentencia 1130/2021, de 15 de septiembre (rec. núm. 5664/2019 –NFJ083540–).

Referencia bibliográfica

Banacloche Palao, C. (2021). 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. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, 116-135.

Bibliografía

Blanco García, Á.J. del. (2019). Hacia un nuevo valor fiscal inmobiliario de referencia. *Quincena Fiscal*, 9, 17-41.