

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093413

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 525/2021, de 6 de octubre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1558/2019

#### SUMARIO:

**IRPF. Base imponible. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones.** Se postula en la demanda la aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda habitual, pretensión que fue rechazada por la AEAT y luego por el TEAR con el argumento de que en los dos contratos el piso se arrendó a estudiantes, por lo que tenía la consideración de alquiler de temporada por curso escolar y no de vivienda habitual. Señala la Sala, que la reducción se vincula al arrendamiento de vivienda, sin exigir que su duración supere un determinado periodo de tiempo. El concepto de vivienda es pacífico: el inmueble en el que una o varias personas residen. La Administración pretende restringir ese concepto incorporando al mismo la palabra "habitual", término que no emplea el art. 23.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) y que, por ello, resulta ajeno a esta reducción. Así las cosas, en el ejercicio 2016 estuvieron vigentes dos contratos de arrendamiento del inmueble de Getafe. El primero de fecha 31 de agosto de 2015, mediante el cual se arrendó ese piso a dos hermanas, ambas estudiantes, con una duración mínima de un año (desde el 1 de septiembre de 2015 hasta el 31 de agosto de 2015), destinándose «única y exclusivamente a vivienda permanente de las mencionadas estudiantes arrendatarias». Por el segundo contrato, de fecha 2 de septiembre de 2016, se arrendó el mencionado piso a tres personas, también estudiantes, con una duración mínima de un año desde la indicada fecha, destinándose «única y exclusivamente a vivienda permanente de los tres mencionados arrendatarios». Se cumple, en consecuencia, el requisito al que se supedita la aplicación de la reducción, toda vez que el inmueble arrendado estaba destinado a vivienda, de modo que debe estimarse la pretensión actora.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 73.1, 105, 106 y 108.

Ley 29/1994 (Arrendamientos urbanos), arts. 2.1, 9.1 y 20.3.

Código Civil, art. 1.227.

Ley 1/2000 (LEC), art. 386.

Ley 35/2006 (IRPF), art. 23.2.

#### PONENTE:

*Don Jose Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Don ANA RUFZ REY

#### Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2019/0029047

Procedimiento Ordinario 1558/2019

Demandante: D. Jesús María y D. Matilde

PROCURADOR Dña. MONICA ANA LICERAS VALLINA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A Nº 525/21

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ornosá Fernández

Dª María Antonia de la Peña Elías

Dª Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a seis de octubre de dos mil veintiuno.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 1558/2019, interpuesto por Dª Matilde y D. Jesús María, representados por la Procuradora Dª Mónica Ana Liceras Vallina, contr a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de julio de 2019, que estimó en parte la reclamación NUM000, deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se revoque y deje sin efecto la resolución recurrida.

##### **Segundo.**

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

##### **Tercero.**

Por auto de fecha 2 de diciembre de 2020 se denegó el recibimiento a prueba del recurso, habiéndose señalado para votación y fallo el día 5 de octubre de 2021, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del TEAR de Madrid de fecha 26 de julio de 2019, que desestimó la reclamación deducida por los actores contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016, por importe de 664,69 euros.

La indicada resolución admitió la deducción de dos gastos de transporte referidos al inmueble sito en la CALLE000 nº NUM001 de Madrid y un gasto de transporte vinculado al inmueble de la TRAVESIA000 nº NUM002 de Getafe, confirmando respecto de los demás gastos la regularización efectuada por la oficina gestora.

### Segundo.

Los hechos relevantes para el análisis del presente recurso, acreditados documentalmente, son los siguientes:

1.- La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada a los actores en relación con el impuesto y ejercicio reseñados, que finalizó mediante liquidación provisional de fecha 26 de marzo de 2018, de la que resultó un importe a ingresar de 708,49 euros (689,44 euros de cuota y 19,05 euros de intereses de demora), con esta motivación:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se modifica la base imponible general declarada en el importe de los ingresos íntegros del capital inmobiliario obtenidos de inmuebles arrendados o subarrendados así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, según establecen los artículos 6.2.b . y 22 de la Ley del Impuesto

- Se aumenta la base imponible general declarada, ya que la amortización de los inmuebles y demás bienes cedidos conjuntamente con los mismos es incorrecta, de acuerdo con el artículo 23.1.b de la Ley del Impuesto y el artículo 14 del Reglamento del Impuesto .

- Se aumenta la base imponible general declarada, ya que los gastos deducidos de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario son incorrectos, de acuerdo con el artículo 23.1 de la Ley del Impuesto y el artículo 13 y 14 del Reglamento del Impuesto .

- La reducción practicada sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario es incorrecta, de acuerdo con el artículo 23.2 de la Ley del Impuesto .

- Se aumenta la base imponible general declarada en el importe de la imputación de rentas inmobiliarias no declaradas o declaradas incorrectamente, según se establece en el artículo 85 de la Ley del Impuesto .

- Se aumenta la base imponible general declarada ya que el importe pendiente de deducir de los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015 aplicable en esta declaración es incorrecto, según establece el artículo 23.1.a.1ª de la Ley del Impuesto .

- Se modifica la cuantía de intereses de capitales invertidos en la adquisición o mejora y gastos de reparación y conservación de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario, pendientes de deducir en los cuatro ejercicios siguientes, ya que no se han determinado, según establece el artículo 23.1.a.1º de la Ley del Impuesto .

- La compensación del resto de saldos negativos de las ganancias y pérdidas patrimoniales de 2012 a 2015 no derivadas de transmisiones, pendientes de compensar en la base imponible general es incorrecta, según lo dispuesto en el artículo 48 y disposición adicional trigésima novena de la Ley del Impuesto .

- Vista la nueva documentación aportada durante el trámite de alegaciones se modifica la propuesta de liquidación emitida según se indica:

Se inadmiten los tickets aportados puesto que no se consideran documento de prueba válido debido al incumplimiento de los requisitos establecidos en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre de 2003 por el que se regulan las obligaciones de facturación, artículos 105 - 108 de la Ley 58/2003 General Tributaria , así como en la

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a efectos de la consideración de los mismos como gasto deducible. Sí son admisibles las facturas simplificadas siempre que conste el destinatario, pero no aquellas en las que se ha escrito a mano sobre el documento original. Los gastos de elementos como bombillas o productos de limpieza sólo se pueden considerar destinados a la obtención del rendimiento cuando se incurre en ellos con antelación a la firma del contrato, como acondicionamiento del inmueble, pero no una vez ocupada la vivienda puesto que según los contratos las pequeñas reparaciones y tareas de mantenimiento debidas al uso ordinario serán a cuenta de los arrendatarios, así como la limpieza.

Se le informa que, a fin de su clasificación a efectos de su deducción como gasto o amortización, son bienes muebles aquellos elementos que pueden desplazarse de forma inmediata y trasladarse de un lugar a otro manteniendo su integridad. Son bienes inmuebles aquellos elementos que no pueden trasladarse de un lugar a otro sin su destrucción o deterioro.

De acuerdo con esta clasificación todos aquellos elementos como instalaciones de fontanería o electricidad, materiales de obra, puertas, ventanas, etc que quedan inseparablemente incorporados al inmueble tendrán la consideración de reparación y conservación. No es así con los elementos como ropa de hogar, lámparas, mobiliario y sus accesorios, electrodomésticos, etc. que sí pueden ser separados, que tendrán la calificación de mobiliario.

- Se modifican los rendimientos obtenidos por los arrendamientos según se indica:

- CALLE000 NUM001 de Madrid. Los ingresos obtenidos fueron de 6.739 euros. Habiendo quedado acreditada la intención de destinar el inmueble al alquiler, se admiten los gastos de reparación previos al arrendamiento, aplicándose los siguientes gastos: respecto de las obras realizadas, se adjunta un presupuesto por 9.999,44, pero tan sólo se acredita haber efectuados dos pagos de 3.000 euros cada uno, por lo que se aplica sólo ese importe, puesto que no se aporta factura justificativa del importe finalmente abonado. Otras facturas que se consideran destinadas a gastos de reparación son: 10,25 euros La Fuente, 15,00 euros Leroy Merlin; 10,20 euros Bricor; 519,77 euros Leroy Merlin; 15,42 euros tasa Ayuntamiento; 13,93 euros Leroy Merlin; 6,16 euros Bricomart; 410,70 euros Bricomart; 2,69 euros Pereda; 350,39 euros Pereda; 1.780,02 euros Leroy Merlin; 12,05 euros Bricor; 8,90 euros Bricomart; 5,53 euros Colores & ambientes; 533,28

euros Leroy Merlin; 6,76 euros Leroy Merlin; 23,80 euros Leroy Merlin; 1,23 euros Pereda; 3,48 euros Lidl; 3,95 euros Bauhaus; 6,76 euros Leroy Merlin; 7,74 euros Maxi China; 33,74 euros Leroy Merlin; 3,62 euros Paulino; 24,77 euros Paulino. El importe total deducible en concepto de reparaciones y conservación es de 9810.14 euros, de los que se aplican 6.739 este año y quedan pendientes 3.071,14 euros a deducir en los siguientes cuatro ejercicios.

- Se aplican como mobiliario las siguientes facturas: Alcampo 4,00 euros; Alcampo 3,79 euros; Corte ingles 41,00 euros; Alcampo 1,19 euros; Ikea 7,99 euros; Leroy Merlin 50,90 euros; Ikea 43,95 euros; Pereda 3,16 euros; Alcampo 3,99 euros; Bricomart 23,16 euros; Cmb bricolaje 13,80 euros; Leroy Merlin 19,95 euros; Leroy Merlin 44,20 euros; Leroy Merlin 779,80 euros; Lidl 6,99 euros; Alcampo 10,97 euros; Orias kit 354,84 euros; Leroy Merlin 6,30 euros; Bricomart 17,60 euros; Bricor 1,95 euros; Vera Hogar 66,80 euros; Hipercor 46,20 euros; Hipercor 25,20 euros; Hipercor 134,08 euros; Leroy Merlin 12,95 euros; Leroy Merlin 22,95 euros; Leroy Merlin 4,80 euros; Ikea 25,00 euros; Leroy Merlin 6,75 euros; Ikea 522,99 euros; Ikea 89,96 euros; Refricair 785,00 euros; El corte Inglés 371,05 euros; El corte Inglés 465,80 euros; Ikea 59,98 euros; Ikea 66,97 euros; Ikea 58,98 euros; Ikea 82,98 euros; Ikea 45,19 euros; Ikea 124,78 euros; Ikea 349,00 euros; Ikea 138,95 euros; Ikea 102,40 euros; Ikea 986,73 euros; Ikea 38,96 euros; Ikea 89,50 euros; Ikea 60,96 euros; Ikea 29,98 euros; Ikea 61,70 euros; Ikea 39,98 euros.

Se aplican 71,80 euros de gastos de seguro de Generali, 94,89 euros de seguro del Corte Inglés y 696,12 euros de gastos de comunidad (el resto del importe abonado corresponde a consumo de agua, cuyo abono corresponde al arrendatario) y un total de 6.356,10 euros de mobiliario, amortizable al 10 %. La amortización del inmueble es de 248,49 euros. Todos estos gastos se aplican en proporción a los 218 días que el inmueble ha estado alquilado, imputando rentas inmobiliarias por los días que no lo estuvo.

- CALLE001. Los ingresos fueron de 1.180 euros de los meses de noviembre (cedido por el anterior propietario) y diciembre. Se acreditan 131,96 euros de comunidad de 230,86 euros de amortización por los 46 días que fue de su propiedad el inmueble. Todo esto se aplica al 50 % de acuerdo con su porcentaje de titularidad.

- TRAVESIA000 de Getafe: los ingresos obtenidos fueron de 7.400 euros según los contratos aportados. Gastos de reparación 1758,13 euros por sustitución de la caldera. Comunidad 540 euros, seguro del hogar 163,82 euros, IBI 293,97 euros, luz y gas 380,47 euros (los gastos incurridos a partir del mes de septiembre, por ser los gastos anteriores a cuenta de los arrendatarios). Así pues, los gastos a considerar en el apartado de otros gastos suman 1.084,29 euros.

Se consideran gastos por adquisición de mobiliario las siguientes facturas:

Ikea 19,99; Lidl 14,98 euros ; Hipercor 4 euros; Ikea 35 euros; Ikea 19,97 euros; Ikea 3,68 euros; Rpve 27,20 euros; Ikea 250,92 euros; Ikea 119 euros; Alcampo 14,90 euros; Ikea 248 euros; Carrefour 159; Ikea 995,96 euros. Sobre estos gastos se aplica el 10 % de amortización.

Se aplican 532,13 euros de amortización del inmueble. No procede aplicar reducción por alquiler de vivienda habitual puesto que en ambos contratos la vivienda se alquila a estudiantes, arrendamiento que tiene la

consideración de temporada y no de vivienda permanente. (Vease la Consulta nº V1754/2009 de 27 julio 2009 de la Dirección General de Tributos).

- Se modifica el importe de las pérdidas patrimoniales procedentes del ejercicio 2012, de acuerdo con el límite del 25 % de la base imponible general. No procede modificar el importe de la reducción por aportaciones a planes de pensiones puesto que depende del rendimientos neto individual de actividades económicas y éste no ha sido modificado."

2.- Los contribuyentes presentaron recurso de reposición contra la citada liquidación, recurso que fue estimado en parte por resolución de la AEAT de fecha 18 de junio de 2018, que anuló la liquidación provisional recurrida y practicó nueva liquidación por importe de 664,69 euros (641,43 euros en concepto de cuota), con esta argumentación:

"PRIMERO. Considerando que este órgano es competente para conocer y resolver las cuestiones planteadas en este procedimiento.

## Segundo.

De acuerdo con:

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (B.O.E. de 18 de diciembre) y su Reglamento de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (B.O.E. de 27 de mayo), así como la normativa propia del tributo cuya liquidación o acto administrativo es objeto de impugnación.

## Tercero.

Vista la liquidación efectuada, el recurso presentado y la documentación obrante en el expediente se estima lo siguiente:

PRIMERO- El recurrente alega que no ha habido un trámite de audiencia efectivo porque la puesta de manifiesto del expediente se limita a la información que él aporta y las propuestas emitidas por la Administración. Asimismo, se señala que la oficina revisora no es la correspondiente a su domicilio fiscal, lo que a efectos de consulta del expediente supone indefensión.

Respecto a esta alegación señalar que la puesta de manifiesto del expediente consiste en el acceso a los documentos que componen el expediente y que en este caso son únicamente el requerimiento y la propuesta emitidos por la Administración y la documentación aportada por el recurrente, por lo que la puesta de manifiesto es efectiva. Asimismo, señalar que, según la Resolución de 19 de febrero de 2.004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria (B.O.E. de 2 de marzo), el órgano competente puede adscribir a una Administración expedientes correspondientes al código postal de otra Administración de la misma Delegación Especial

SEGUNDO- El resto de los motivos por los que se recurre la liquidación manifiestan las siguientes discrepancias en relación a los inmuebles que se señalan:

CALLE000 NUM001 (MADRID)

1) Discrepancias relativas a los gastos considerados como no deducibles y su motivación.

a) Gastos de comunidad: se alega que no se han tenido en cuenta los gastos pagados a la comunidad en concepto de agua y derramas. Los gastos de suministros, tal y como se especifica expresamente en los contratos de alquiler aportados son a cargo de los arrendatarios. Se admite por tanto la parte ordinaria (696,12 e) y de la derrama (463,32 e) ambas prorrateadas por los 218 días en que ha estado alquilado el inmueble lo que asciende a 692,49 e. En el mismo sentido se desestima la inclusión de los gastos de electricidad señalados en el punto 4 del recurso, puesto que en el caso de los alquileres puntuales de 3 días de duración dicho gasto es parte del precio que se repercute al arrendatario, no constando prueba en contrario.

b) Gastos de limpieza: el recurrente alega que deberían ser deducibles 3 facturas de productos de limpieza de fecha 21 de junio, 3 de agosto y 2 de septiembre de 2016.

Dicho gasto se ha considerado como de mantenimiento ordinario y no ligado estrictamente al arrendamiento por lo que se desestima dicha alegación.

c) El recurrente relaciona 17 facturas que no están incluidas en los gastos deducibles. De ellas se desestima la relativa al transporte de una compra por no ser un gasto necesario para el alquiler y se estiman las restantes, incrementándose el gasto de reparación y conservación pendiente de compensarse en años siguientes por importe de 254,30 e.

2) Discrepancia respecto al criterio de gasto y amortización: instalación de calefacción y otros gastos.

a) El recurrente alega que la instalación de calefacción debería ser un gasto de reparación y conservación por sustitución del sistema anterior. Dicho sistema eran calefactores externos, según manifestaciones del propio

recurrente, por lo que no existía una instalación que se vea sustituida. Por tanto, debe amortizarse al 10% según lo establecido en la Ley para instalaciones, mobiliario y enseres.

b) El recurrente alega que existen una serie de gastos que por referirse a materiales que van fijados o instalados en el inmueble deberían calificarse como de reparación o conservación y no como bienes muebles amortizables.

Revisados dichos conceptos se estiman como gastos de reparación y mantenimiento y no amortizables las facturas NUM003, NUM002, NUM004, NUM005 (34,43 e), NUM006, NUM001 y NUM007 por importe total de 87,76 e y se mantiene la clasificación inicial de las restantes por los mismos criterios señalados en la motivación de la liquidación provisional. El nuevo importe de los bienes muebles a amortizar es por tanto de 6.268,34 e y el importe de los gastos de reparación y conservación pendientes de aplicar en los 4 años siguientes asciende ahora a 3.413,20 e.

3) Discrepancia respecto al tiempo de ocupación de la vivienda alquilada y la consiguiente renta imputada.

El recurrente alega que la vivienda se publicita desde el año 2015 para su alquiler estando permanentemente a disposición de un potencial inquilino para ocuparla. La ley señala la imputación de rentas en las viviendas, distintas de la habitual, que no están ocupadas y por tanto están a disposición de sus propietarios, no pudiendo acceder a las mismas nadie sin su consentimiento. Por tanto, si no existe contrato de alquiler o reserva de ocupación temporal están a disposición y procede la imputación señalada por la ley.

TRAVESIA000 NUM002 (GETAFE)

1) Discrepancias relativas a los gastos considerados como no deducibles y su motivación

a) El recurrente alega error aritmético en la suma de la partida otros gastos deducibles recogida en la casilla 69 de la liquidación provisional por importe de 1.084,29 e.

Revisada dicha operación los gastos deducibles que se incluyen en dicha casilla son los siguientes: Comunidad 540 e, seguro del hogar 163,82 e, y los gastos de luz de septiembre a diciembre ascienden a 153,68 e y los de gas del mismo período a 180,39 e, según las facturas aportadas. Por tanto, el importe correcto de dicha casilla es de 1.037,89 e (el IBI va en una casilla distinta, la 64).

b) Respecto a la alegación de que los gastos no incluidos por defectos de facturación son responsabilidad del emisor del ticket y no factura y la reiteración de que se incluyan como deducibles, nos remitimos a la motivación expuesta tanto en la propuesta como en la liquidación provisional de los requisitos establecidos en el reglamento de facturación.

2) Discrepancia relativa a la no aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda en el caso de alquiler a estudiantes.

El recurrente alega que no se puede discriminar a la hora de aplicar la reducción por arrendamiento de vivienda siendo desestimada esta alegación por ser la ley, en este caso la ley de IRPF, la que establece los requisitos de deducciones y reducciones sin que esto pueda considerarse conducta discriminatoria. En el contrato aportado se especifica que se podrá modificar su duración o rescindirlo dependiendo de la duración de los estudios, por lo que en realidad se está realizando un alquiler de temporada por motivos de estudio.

TERCERO- Por todo lo expuesto anteriormente,

Se acuerda estimar parcialmente el presente recurso.

#### Cuarto.

En ejecución de esta resolución procede:

Anular la liquidación objeto de impugnación de la que en su día se derivó una cantidad a ingresar de 708,49 euros

Dictar nuevo acto de liquidación, que se acompaña al presente acuerdo, del que resulta una deuda tributaria de 664,69 euros

Proceder a la compensación de oficio de los ingresos efectivamente realizados por importe de 664,69 euros con la nueva deuda originada como consecuencia de la resolución adoptada.

Reconocer el derecho a la devolución de los intereses correspondientes hasta la fecha de ordenación del pago.

Reconocer el derecho a la devolución por importe de 43,80 euros

Reconocer el derecho a la devolución de los intereses correspondientes hasta la fecha de ordenación del pago.

Anular el expediente sancionador con número de referencia NUM008

Anular la liquidación de la sanción por importe de 215,12 euros."

3.- Por resolución de 26 de julio de 2019, aquí recurrida, el TEAR estimó en parte la reclamación planteada contra la indicada liquidación, admitiendo como deducibles dos gastos de transporte de muebles relativos al piso del TRAVESIA000 y uno referido a la TRAVESIA000, confirmando en todo lo demás la regularización practicada por la Oficina Gestora.

**Tercero.**

Los recurrentes solicitan en la demanda que se revoque y se deje sin efecto la resolución impugnada y la liquidación de la que trae causa, con devolución de la cantidad satisfecha más intereses, ordenando que se practique nueva liquidación conforme a lo expuesto en dicha demanda.

Alegan en apoyo de tales pretensiones, en síntesis, en relación con el piso del CALLE000 nº NUM001 de Madrid, que consideran deducibles: 1º) tres facturas simplificadas de Mercadona por la adquisición de productos de limpieza que se utilizaron para la limpieza de dicho inmueble con carácter previo a su entrega a los arrendatarios, por importes de 10,45 euros, 7,67 euros y 10,67 euros; 2º) el importe total de los gastos de la comunidad de propietarios, ya que la AEAT no admitió 100,41 euros del coste del agua; 3º) gastos de electricidad durante la realización de las obras de adecuación de la vivienda para su alquiler y en los periodos en que la propiedad tenía que asumir ese gasto respecto a los arrendamientos vacacionales o puntuales.

Además, con respecto al mismo piso, la parte actora aduce que los siguientes conceptos e importes tienen la consideración de gastos y no de amortización: a) factura de Refricair Climatización S.L. (785 euros) correspondiente al equipo de calefacción y su instalación, gasto que obedecía a la sustitución necesaria de los elementos de calefacción existentes; b) factura de Leroy Merlin por gastos de reparación del suelo (722 euros), pues la campana extractora y la cajonera incluidas en dicha factura sí deben considerarse amortizables; error aritmético en la suma de los gastos admitidos en el apartado 2.a) de la resolución de la AEAT, que ascienden a 91,55 euros y no a 87,76 euros.

Consideran que también es elemento amortizable la factura de Hipercor referida a la instalación de un horno microondas (41,65 euros).

Aparte de esto, la AEAT afirma que en 2016 la vivienda estuvo alquilada 218 días y el resto (148 días) a disposición de la propiedad como renta imputada, pero en realidad estuvo arrendada durante 223 días.

En cuanto a la vivienda de la TRAVESIA000 nº NUM002 de Getafe, alegan que se alquiló amueblada y con su menaje necesario. Por ello, estiman deducibles los siguientes gastos: 1º) documento de Ikea, mesa escritorio (54,99 euros), que es elemento amortizable; 2º) documento de Carrefour, dos botes de pintura, gasto de conservación (15,80 euros); 3º) documentos de El Corte Inglés (39,85 euros) e Hipercor (51,44 euros), cuatro sartenes para sustituir las que estaban defectuosas; 4º) facturas de Galería Oriental China (4,50 euros, tubo para evacuación de agua) y Bazar Hu (3,50 euros, bote de aceite para engrasar puertas chirriantes); 5º) factura de Mercadona (7,51 euros, productos de limpieza) y factura de Ferretería La Campana (4,45 euros, material de ferretería para sujeción de cabeceros de camas); 6º) documentos de Maxichina (7,30 euros, regleta instalación eléctrica; 2,15 euros, tubo luz reparación cocina); Bazar China (2,25 euros, instalación eléctrica); Galería Oriental China (3,00 euros, bombilla y cinta adhesiva); 7º) Ikea, tres artículos incluidos en la factura NUM009, por un total de 46,96 euros.

Además, entienden que es gasto amortizable la factura de Hogar y Diseño, por importe de 26,07 euros (ropa de hogar).

Estiman también que es un gasto de reparación y mantenimiento, y no de amortización, la factura de RPVE de 32,91 euros (no de 27,20 euros) por sustitución de los filtros de carbono de la campana extractora, que estaban saturados de grasa.

Por otro lado, reclaman que se aplique la reducción por arrendamiento de vivienda, que niega la Administración por mera conjetura, alegando que no se trata de un arrendamiento por la "temporada del curso escolar", ya que su duración no se limita a ningún curso, sino que se alquila con carácter habitual y permanente al amparo de la Ley de Arrendamiento Urbanos, con una duración mínima en todo caso de un año.

Por último, los actores invocan que la resolución de la AEAT de 18 de junio de 2018 contiene un error de transcripción al determinar la cuantía a devolver por la anulación de la anterior liquidación, ya que acuerda la devolución de 43,80 euros cuando realmente son 48,01 euros, por lo que postulan la devolución de la diferencia (4,21 euros).

**Cuarto.**

La Abogada del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora y solicita la desestimación del recurso.

Alega en resumen, en relación con el inmueble del CALLE000, que los gastos de suministros, como el agua, son a cargo de los arrendatarios, y en cuanto a los gastos de electricidad de alquileres puntuales de tres días, dicho gasto es parte del precio que se repercute al arrendatario.

Sobre los gastos de limpieza, aduce que se trata de un gasto de mantenimiento ordinario, no ligado estrictamente al arrendamiento.

La instalación de calefacción no sustituyó una anterior, que eran calefactores externos, por lo que ese gasto es amortizable al 10%, ya que se incorpora a la estructura para su aprovechamiento a medio-largo plazo.

En cuanto al inmueble de Getafe, rechaza la aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda, ya que en el contrato se expresa que se puede modificar su duración o rescindirlo dependiendo de la duración de los estudios, por lo que se trata de un alquiler de temporada por motivos de estudio.

Con respecto a la imputación de renta, se remite al art. 85 de la Ley del IRPF y considera que la AEAT ha aplicado correctamente tal precepto.

## Quinto.

Delimitados en los términos expuestos el ámbito del recurso, su análisis debe realizarse a partir de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de aplicación al ejercicio que nos ocupa.

El art. 22 de la Ley del IRPF, norma relativa a los rendimientos íntegros del capital inmobiliario, establece:

"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."

El art. 23.1 del mismo texto legal, precepto referido a los gastos deducibles, es del siguiente tenor:

"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 NUM003.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.(...)"

Estas normas han sido desarrolladas por el Real Decreto 439/2007, que aprobó el Reglamento del IRPF y que en su art. 13 dice lo siguiente:

"Artículo 13. Gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario.

Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior:

a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación.

A estos efectos, tendrán la consideración de gastos de reparación y conservación:

Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.

El importe total a deducir por los gastos previstos en este apartado a) 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, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

b) 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 los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.

c) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares.

d) Los ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

e) Los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entenderá cumplido este requisito:

1.º Cuando el deudor se halle en situación de concurso.

2.º Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.

f) El importe de las primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

g) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

h) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento."

Esta Sección ha declarado de manera reiterada que recae sobre el sujeto pasivo la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de fecha 21 de junio de 2007 al proclamar: "...con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales".

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no es suficiente su contabilización y la justificación del pago, sino que es necesario además que el obligado tributario demuestre la correlación entre el gasto y los ingresos sometidos al impuesto.

En relación con la carga de la prueba, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 22 de enero de 2000 afirma que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según tal sentencia, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los arts. 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en esta jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del art. 114 de la LGT de 1963 ( art. 105.1 de la vigente Ley 58/2003) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Y el art. 106.1 de la vigente Ley General Tributaria establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa", añadiendo el art. 108.2 de la misma Ley que "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

Por último, en lo que aquí interesa, el art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el

admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad.

## Sexto.

Sentado lo que antecede, deben examinarse de forma separada las pretensiones deducidas por la parte actora en relación con cada uno de los dos inmuebles que generan la controversia, empezando por el ubicado en el CALLE000 nº NUM001 de Madrid.

1.- Se reclama en primer lugar la deducción de tres facturas simplificadas de Mercadona por la compra de productos de limpieza. Sin embargo, no consta el destino de dichos productos, por lo que no se pueden vincular con el arrendamiento del mencionado inmueble. En este sentido, en los tres documentos se ha escrito a mano " CALLE000 NUM001", lo que resulta insuficiente a los fines pretendidos por ser una anotación que carece de todo apoyo probatorio.

2.- En cuanto a los gastos satisfechos a la comunidad de propietarios, se reclama la suma de 100,41 euros, pero esta pretensión tampoco puede ser acogida porque se trata del gasto de agua realizado a lo largo del año 2016, sin que la parte recurrente haya acreditado que esos gastos se correspondan con periodos en los que el piso no estuvo arrendado y que, por ello, estaba desocupado, por lo que parece obvio que no tendría consumo de agua. Y durante los periodos de arrendamiento el gasto corre a cargo de los arrendatarios conforme al art. 20.3 de la Ley 29/1994, de Arrendamientos Urbanos, que dispone: "Los gastos por servicios con que cuente la finca arrendada que se individualicen mediante aparatos contadores serán en todo caso de cuenta del arrendatario".

3.- A idéntica conclusión hay que llegar con respecto a los gastos de consumo de electricidad, ya que las facturas a las que se refiere la parte actora comprenden el consumo realizado desde el día 28 de octubre de 2015 hasta el 19 de septiembre de 2016, de modo que incluyen los periodos de arrendamiento, sin que hayan probado los recurrentes que ese gasto corresponda al consumo de luz durante la realización de obras de adecuación de la vivienda para su alquiler. De nuevo hay que decir que los gastos de suministros son a cargo de los arrendatarios.

4.- Estiman también los actores que la instalación del equipo de calefacción debe considerarse gasto deducible y no amortizable, porque tenía por finalidad sustituir los equipos de calefacción existentes (radiadores eléctricos).

La factura que documenta este gasto se expide por la compra e instalación de un nuevo equipo Daikin, con bomba de calor, de 3.500W de potencia frigorífica nominal y 4.000W en calor, por importe de 785,00 euros, IVA incluido.

Pues bien, como señala la AEAT y no desvirtúa la parte actora, no existía una anterior instalación de calefacción que fuese sustituida por otra nueva, ya que el sistema antiguo era por calefactores externos, de modo que no estamos ante la sustitución de elementos, puesto que el nuevo equipo era una mejora incorporada al inmueble, y esto constituye un gasto que debe ser amortizado en los términos establecidos para instalaciones, mobiliario y enseres.

5.- Se postula a continuación en la demanda la deducción como gasto de la reparación del suelo de la vivienda, en cuantía de 722,00 euros, que consta en la factura de Leroy Merlin de fecha 23 de abril de 2015, cuyo importe total asciende a 844,16 euros.

Pues bien, conforme a la fecha de la factura, el gasto reclamado corresponde al ejercicio 2015 y no al 2016, único que aquí nos ocupa, por lo que no puede deducirse en un ejercicio distinto, lo que determina el rechazo de esta pretensión.

6.- También se denuncia la existencia de error aritmético en la suma de los gastos admitidos como deducibles en el apartado 2.b) de la resolución de la AEAT de 18 de junio de 2018 (91,55 euros y no 87,76 euros).

Pues bien, en la demanda no aparecen debidamente identificadas las facturas (importes y conceptos) en las que la parte actora considera que se ha producido el error de suma; además, el fichero del expediente administrativo al que se refiere (Documento asiento 7 de EXP AEAT) no contiene ninguna factura. Por ello, esta Sala no puede determinar la existencia del invocado error.

No obstante, hay que destacar que la corrección de un error aritmético puede ser solicitada por los interesados ante el órgano de la Agencia Tributaria que dictó la resolución, pues a tenor del art. 220.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el órgano que hubiera dictado el acto rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

7.- Seguidamente, los recurrentes reclaman la amortización del gasto que corresponde a la compra de un horno microondas instalado en la vivienda, por importe de 41,65 euros.

Esta compra está debidamente justificada con factura y tiene la consideración de gasto amortizable al 10% como mobiliario instalado en la vivienda del Paseo de las Delicias (consta en el inventario del mobiliario y enseres anexo al contrato de arrendamiento de fecha 31 de agosto de 2016), a pesar de lo cual no figura como deducible en la liquidación ni en el posterior acuerdo que estimó en parte el recurso de reposición, por lo que debe ser acogido en este particular el recurso.

8.- Por último, los demandantes afirman que la vivienda del CALLE000 nº NUM001 de Madrid estuvo alquilada 223 días en el ejercicio 2016, y no los 218 días que expresa la Administración.

Los recurrentes determinan el tiempo total de arrendamiento con remisión a los distintos periodos de alquiler durante el año 2016: del 19 al 20 de febrero (2 días), del 26 al 28 de febrero (3 días), del 10 al 12 de junio (3 días), del 17 al 19 de junio (3 días), del 1 al 3 de julio (3 días), del 27 al 30 de julio (4 días), del 11 de marzo al 31 de mayo (82 días) y del 31 de agosto al 31 de diciembre (123 días), lo que da un total de 223 días.

Estos concretos periodos de ocupación no han sido rebatidos por la AEAT, pues en el acuerdo que resolvió el recurso de reposición se limita a afirmar (al igual que en la previa liquidación) que la ocupación total fue de 218 días, sin explicar los concretos periodos tenidos en cuenta ni las razones para reducir en cinco días la duración invocada por los obligados tributarios, y sin que la posterior resolución del TEAR de Madrid argumente nada sobre esta cuestión.

En consecuencia, hay que admitir que el periodo de arrendamiento fue de 223 días, lo que incide en la cuantía de los gastos deducibles, que se fija en atención al periodo de ocupación, mientras que el periodo en que el piso no estuvo alquilado (143 días) tributa como imputación de renta, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Supremo en la sentencia de fecha 25 de febrero de 2021 (recurso de casación nº 1302/2020).

## Séptimo.

Con respecto al inmueble de la TRAVESIA000 nº NUM002 de Getafe, las cuestiones planteadas son las siguientes:

1.- La primera discrepancia hace referencia a diferentes gastos no admitidos por la Administración y que los recurrentes consideran deducibles por tratarse de gastos de mobiliario y de conservación.

La parte actora basa su pretensión en la documentación que figura en el expediente administrativo (Documentos asientos 18 al 24), pero ninguno de ellos justifica que los productos adquiridos estuviesen vinculados con el alquiler del reseñado inmueble, pues no se ha acreditado el destino de los botes de pintura, sartenes, tubo de plástico, aceite para engrasar, productos de limpieza y ferretería, etc., que se describen en las facturas aportadas, así como tampoco el de la mesa escritorio, que no figura en el inventario de muebles anexo a los contratos de arrendamiento de fechas 31 de agosto de 2015 y 2 de septiembre de 2016. Y la prueba de dicha vinculación corresponde al contribuyente, a tenor del art. 105 de la Ley General Tributaria.

Hay que señalar, en este punto, que la exigencia de probar la relación de cada gasto con la obtención de los rendimientos no puede ser suplida afirmando una genérica necesidad de adquirir productos de diversa índole, pues ello daría lugar a admitir el carácter deducible de todos los gastos declarados sin necesidad de demostrar las circunstancias que exigen su realización en cada caso, lo que no es admisible ya que implicaría dejar a la voluntad del interesado la cuantificación de la base imponible del impuesto.

2.- La misma conclusión, contraria a la pretensión de la parte actora, hay que mantener en cuanto a la invocada deducción como gasto amortizable de la compra de "ropa de hogar", que tampoco figura en el inventario de muebles y enseres que se adjunta a los mencionados contratos de arrendamiento, por lo que no se puede considerar gasto vinculado al alquiler del inmueble.

3.- En cuanto al "filtro de carbono de la campana extractora", en la demanda se solicita su consideración como gasto de reparación y mantenimiento, no como gasto amortizable, por corresponder a la sustitución del anterior que estaba saturado de grasa.

En este punto la Sala no puede compartir la tesis de la Administración, ya que el art. 13 del Real Decreto 439/2007 considera gastos de reparación y conservación los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, incluyendo "los de sustitución de elementos", que es el supuesto que aquí concurre, de modo que no se trata de un gasto amortizable.

Y también tiene razón la parte actora al impugnar la cuantía del gasto, que no es de 27,20 euros (como sostiene la AEAT), sino que, como consta en la factura de RPVE, S.L., de fecha 30 de septiembre de 2016, asciende a 32,91 euros.

4.- Por último, se postula en la demanda la aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda habitual sobre las rentas obtenidas por el arrendamiento del inmueble de la TRAVESIA000 nº NUM002 de Getafe.

Esta pretensión fue rechazada por la AEAT y luego por el TEAR con el argumento de que en ambos contratos el piso se arrendó a estudiantes, por lo que tenía la consideración de alquiler de temporada por curso escolar y no de vivienda habitual.

El art. 23.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, modificado por la Ley 26/2014, dispone lo siguiente:

"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."

La indicada reducción se vincula al arrendamiento de vivienda, sin exigir que su duración supere un determinado periodo de tiempo. El concepto de vivienda es pacífico: el inmueble en el que una o varias personas residen.

La Administración pretende restringir ese concepto incorporando al mismo la palabra "habitual", término que no emplea el art. 23.2 de la Ley del IRPF y que, por ello, resulta ajeno a la reducción que nos ocupa.

La Ley 35/2006 exige que la vivienda tenga carácter habitual en su art. 68.1 (redacción anterior al año 2013) para poder aplicar la deducción por su adquisición, entendiéndose por vivienda habitual a tal efecto la que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años ( art. 54.1 del Real Decreto 439/2007). Pero -hay que repetirlo- el art. 23.2 de la Ley del IRPF no condiciona la reducción que nos ocupa a la duración del arrendamiento durante ese periodo o cualquier otro, ya que solo exige que el arrendatario destine el inmueble a vivienda, sin ningún requisito adicional, de suerte que la AEAT trata de supeditar la aplicación de la aludida reducción al cumplimiento de exigencias que no vienen impuestas por el ordenamiento jurídico, lo que no resulta admisible.

También invoca la Administración que el alquiler a estudiantes es un arrendamiento de temporada por curso escolar, y no un alquiler de vivienda. De nuevo esta tesis pugna con el tenor literal del art. 23.2 de la Ley del IRPF y trata de limitar el concepto "arrendamiento de vivienda" en función de su duración y de la actividad que realiza el inquilino, sin tener en cuenta que en ese caso el inmueble constituye la morada o residencia del arrendatario, es decir, su vivienda, aunque sea por un espacio temporal determinado y no indefinido.

El art. 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, define el arrendamiento de vivienda en estos términos:

"1. Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario."

La acepción del término "permanente" es "que permanece", y permanecer es mantenerse o estar en algún sitio "durante cierto tiempo", sin que sea necesaria una estancia mínima concreta.

Además, el art. 9.1 de dicha Ley dispone que la duración del arrendamiento de vivienda "será libremente pactada por las partes", por lo que tampoco se vincula la naturaleza del arrendamiento (vivienda) a un periodo de duración del contrato.

Así las cosas, en el ejercicio 2016 estuvieron vigentes dos contratos de arrendamiento del inmueble sito en la TRAVESIA000 nº NUM002 de Getafe. El primero de fecha 31 de agosto de 2015, mediante el cual D<sup>a</sup> Matilde arrendó ese piso a dos hermanas, ambas estudiantes, con una duración mínima de un año (desde el 1 de septiembre de 2015 hasta el 31 de agosto de 2015), destinándose "única y exclusivamente a vivienda permanente de las mencionadas estudiantes arrendatarias". Por el segundo contrato, de fecha 2 de septiembre de 2016, la Sra. Matilde arrendó el mencionado piso a tres personas, también estudiantes, con una duración mínima de un año desde la indicada fecha, destinándose "única y exclusivamente a vivienda permanente de los tres mencionados arrendatarios".

Se cumple, en consecuencia, el requisito al que el art. 23.2 de la Ley 35/2006 supedita la aplicación de la reducción, toda vez que el inmueble arrendado estaba destinado a vivienda, de modo que debe estimarse la pretensión actora.

## Octavo.

Finalmente, en la demanda se afirma que la liquidación de fecha 18 de junio de 2018 debió reconocer la devolución de 48,01 euros y, sin embargo, solo acordó devolver 43,80 euros. Pero esta pretensión carece de objeto desde el momento en que la indicada liquidación ha sido anulada, lo que implica que queda sin efecto en su integridad y debe ser sustituida por otra que se ajuste al contenido de esta sentencia.

En consecuencia, procede estimar en parte el recurso y anular la resolución y liquidación impugnadas, con devolución a los recurrentes del importe satisfecho en virtud de dicha liquidación, más intereses de demora desde la fecha del ingreso ( sin perjuicio de aplicar la compensación prevista en el art. 73.1 de la LGT), debiendo practicar la Administración tributaria nueva liquidación que, además de reconocer la deducción de los gastos ya admitidos por la AEAT y por el TEAR, se ajuste al contenido de esta sentencia, que es, en resumen, el siguiente:

- En relación con el inmueble del CALLE000 nº NUM001 de Madrid: (i) admitir la deducción en concepto de amortización del gasto de 41,65 euros por la compra de un horno microondas; (ii) calcular la deducción de los gastos en proporción a los 223 días en que estuvo arrendado dicho inmueble, haciéndose la pertinente imputación de renta por el tiempo en que no estuvo ocupado (143 días).

- En relación con el inmueble de la TRAVESIA000 nº NUM002 de Getafe: (i) admitir como gasto deducible (y no como amortización) la sustitución del filtro de carbono de la campana extractora, por importe de 32,91 euros; (ii) aplicar la reducción establecida en el art. 23.2 de la Ley del IRPF sobre el rendimiento neto positivo.

En lo demás, se confirman los pronunciamientos que contiene la resolución recurrida.

#### **Noveno.**

No procede hacer imposición de costas al haber sido estimado parcialmente el recurso, conforme al art. 139.1 de la LJCA.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

#### **FALLAMOS**

Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D<sup>a</sup> Matilde y D. Jesús María contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de julio de 2019, que estimó en parte la reclamación deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2016, anulando y dejando sin efecto la resolución recurrida así como la liquidación de la que trae causa en los términos señalados en el fundamento jurídico octavo, condenando a la Administración a devolver a los recurrentes la cantidad satisfecha en virtud de la liquidación anulada, más intereses de demora desde la fecha del ingreso; sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1558-19 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1558-19 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.