

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**  
**Sentencia N.º 970/2024 de 26 de diciembre de 2024**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Rec. n.º 1034/2021**

**SUMARIO:**

**IRPF. Regímenes especiales. Imputación de rentas inmobiliarias.** Procede la imputación de rentas inmobiliarias cedidas a empresas dedicadas al arrendamiento turístico aunque se encuentren vacías. No puede considerarse que, al destinarse un inmueble al alquiler turístico, la finalidad de ser arrendado excluya la existencia de renta potencial y, por ello, la imputación de rentas. Cuando el propietario decide destinar el inmueble a alquiler turístico asume el riesgo propio de cualquier negocio jurídico, que afecta a los ingresos a percibir, a los gastos que puedan derivarse, al deterioro del inmueble y, en definitiva, a la rentabilidad. Buscar una mayor rentabilidad a costa de otros parámetros (permanencia, continuidad del inquilino, periodicidad en los ingresos), es perfectamente lícito, pero es una decisión libre y voluntaria que lleva consigo la renuncia a otras alternativas. Esta decisión supone asumir la posibilidad de que el inmueble esté vacío en determinados períodos de tiempo, lo que supone una renuncia a la renta potencial a obtener. Es evidente que la vivienda podría potencialmente ocuparse durante todo el tiempo y, por ello, es susceptible de generar una renta, siendo éste el supuesto objeto de gravamen en el art. 85 LIRPF. [Vid., STS, de 25 de febrero de 2021, recurso nº 1302/2020].

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

**SENTENCIA**

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**Sección Quinta**

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009750

**NIG:**28.079.00.3-2021/0019610

**Procedimiento Ordinario 1034/2021 SECCIÓN DE APOYO.**

**Demandante:**D./Dña. Narciso

PROCURADOR D./Dña. VICTORIA PEREZ-MULET DIEZ-PICAZO

**Demandado:**TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, integrada por los Ilmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S. M. el Rey ha dictado la siguiente:

**SENTENCIA Nº 970/2024**

Presidente:

**Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ**

Magistrados:

**D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO**

**D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU**

**D. ALFONSO RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE**

En la Villa de Madrid a veintiséis de diciembre de dos mil veinticuatro.

Visto por la Sección de apoyo a la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, los autos del recurso contencioso-administrativo número 1034/2021 interpuesto por la Procuradora D.ª Victoria Pérez-Mulet y Díez-Picazo, en nombre y representación de D. Narciso, contra la resolución de 11 de marzo de 2021 del TEAR por la que se desestima la reclamación

Síguenos en...



económico-administrativa NUM000 presentada contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra liquidación en concepto de IRPF, ejercicio 2017.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-**Por la parte actora se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado el 6 de mayo de 2021, acordándose mediante resolución de 28 de mayo su admisión a trámite como procedimiento ordinario y la reclamación del expediente administrativo.

**SEGUNDO.-**Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, por escrito presentado el 9 de enero de 2022. En la misma, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminó suplicando que se dictara sentencia estimatoria, anulando la resolución impugnada.

**TERCERO.-**La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado el 16 de marzo en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando se dictara sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo, confirmándose el acto administrativo impugnado, con expresa condena en costas a la parte actora.

**CUARTO.-**Por decreto de 18 de marzo se fija la cuantía del recurso en 317,02 euros.

No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, se dio traslado a las partes para conclusiones y se fijó a continuación como día para la deliberación, votación y fallo de este recurso el 19 de diciembre de 2024, fecha en que tuvo lugar.

Siendo ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado **D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU**, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.- Antecedentes del caso, resolución impugnada y argumentos de las partes.**

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 11 de marzo de 2021 del TEAR por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 presentada contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra liquidación en concepto de IRPF, ejercicio 2017, por importe de 317,02 euros.

La AEAT inició procedimiento de comprobación limitada que concluye con la liquidación impugnada, en la que i) se aumenta la base imponible general declarada por imputación de rentas inmobiliarias no declaradas por el período de tiempo que no estuvieron alquilados; ii) se regulariza el rendimiento neto del capital inmobiliario declarado por el arrendamiento de dos pisos sitios en Madrid, DIRECCION000 y DIRECCION001, destinados al alquiler turístico.

El recurso de reposición presentado es estimado en parte por el órgano de gestión, admitiendo la deducción de los gastos correspondientes a la adquisición de un termo y los gastos de limpieza.

Presentada reclamación económico-administrativa, es desestimada por el TEAR. En primer lugar, considera que deben imputarse rentas por el período de tiempo en que los inmuebles no estuvieron alquilados, pues quedan a disposición del propietario para, como dice el obligado tributario, realizar obras de acondicionamiento. En cuanto a los gastos deducibles, reclamados como gastos de atenciones personales a los huéspedes, entiende que no se acredita su vinculación con los ingresos, no siendo suficiente para probarlo los tickets de compra.

En el escrito de demanda, se plantean los siguientes motivos de impugnación:

1- La improcedencia de imputar rentas inmobiliarias por el tiempo en el que el inmueble no estuvo arrendado (69 días en todo el año). Cita la STS de 25 de febrero de 2021, recurso 1302/2020 que interpreta el art. 85 de la LIRPF y solicita el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad por entender que la imputación de rentas inmobiliarias en pisos turísticos por los días que el inmueble no está arrendado vulnera los principios constitucionales de igualdad y de capacidad económica. Alega los siguientes motivos:

- Se gravan del mismo modo todos los inmuebles vacíos sin atender a si el propietario tiene o no intención de arrendarlos. El recurrente no pudo disponer de sus inmuebles al haberlos cedido a una empresa dedicada al arrendamiento turístico. Ello supone gravar una renta inexistente, pues

los días en que el inmueble no está ocupado se emplea para su mejora y acondicionamiento para el siguiente inquilino.

- No existe una renta potencial gravable, pues el propietario renuncia a ella al ceder el inmueble para su arrendamiento. Se está gravando una renta ficticia e irreal.

2- Deducibilidad de los gastos de atenciones a clientes (snacks, bebidas y árbol de Navidad) por estar suficientemente acreditados, no sólo con los tickets de compra, sino también con las opiniones de los clientes y fotografías. Son gastos necesarios para la obtención de buenas reseñas por parte de los clientes.

Por la Abogacía del Estado se interesa la desestimación del recurso. Niega la existencia de la discriminación alegada por el recurrente considerando que, por el contrario, las dos situaciones comparadas no son distintas y, por ello, no merecen un tratamiento fiscal diferente. No es cierto que no exista una renta potencial, pues el propietario puede destinar el inmueble a otros fines y no sólo al arrendamiento turístico. La elección de una finalidad u otra es libre por parte del propietario, asumiendo el riesgo empresarial de que el inmueble se arriende más o menos tiempo, renunciando así a dicha renta potencial.

Asimismo, la finalidad extrafiscal a la que responde la imputación de rentas no resulta contraria al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, y justifica un tratamiento fiscal distinto.

Respecto de los gastos cuya deducción reclama, señala que no se ha acreditado su necesidad para la obtención de ingresos.

### **SEGUNDO.- Bienes inmuebles en expectativa de alquiler. Imputación de rentas y gastos deducibles. Normativa y jurisprudencia aplicables.**

El art. 85 de la LIRPF, al regular la imputación de rentas inmobiliarias, dispone lo siguiente:

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

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

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

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

2. Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de esta Ley.

Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

3. En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del período de aprovechamiento.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral, o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año».

Las imputaciones de rentas presumen la existencia de una capacidad económica que, en el caso de los inmuebles, se manifiesta por la titularidad de éstos y la posibilidad de obtener rentas - generalmente derivadas del alquiler-.

El art. 85 LIRPF exceptúa el caso de que el inmueble constituya la vivienda habitual del propietario, pues en este caso es evidente la imposibilidad de obtener renta alguna. Igualmente, cuando exista una imposibilidad jurídica para obtener rentas por la existencia de una carga o

Síguenos en...

gravamen sobre el inmueble quedaría exceptuada la aplicación del art. 85 (por ejemplo, la atribución del uso de la vivienda en caso de divorcio al otro cónyuge y a sus hijos, dado que en estos casos la atribución del uso se produce *ex lege* de acuerdo con el art. 96 CCv, impidiendo al propietario su uso).

Por otro lado, son rendimientos del capital inmobiliario los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles o derechos reales que recaigan sobre los mismos ( art. 22 LIRPF).

El artículo 23 LIRPF, referido a los «gastos deducibles y reducciones», permite la deducción de i) los gastos necesarios para la obtención de rendimientos y ii) las cantidades destinadas a la amortización del inmueble, que tiene su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero ( RIRPF), en los arts. 13 y 14.

Con respecto a la determinación de los rendimientos de inmuebles que, en un determinado periodo impositivo o ejercicio, no han permanecido arrendados o cedidos a terceros en toda su duración, y los consiguientes gastos a ellos vinculados, es preciso referirse a la STS de 25 de febrero de 2021, recurso 1302/2020.

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

A continuación, explica, en referencia a la sentencia recurrida, que *«resulta palmario que cae en abierta contradicción cuando mantiene, por un lado, que "la estricta aplicación del artículo 23.1 LIRPF, precepto ubicado en el ámbito de los rendimientos del capital inmobiliario, permite concluir la no admisión de la deducibilidad de los gastos cuando no se hubieran obtenido rendimientos", pero afirma, por otro, que "en este caso, al igual que respecto a la aplicación de rendimientos de capital inmobiliario, existe una expectativa de alquiler, y por ende debe deducirse los gastos de todo el periodo, y no sólo cuando los inmuebles están efectivamente alquilados"»*.

Sigue diciendo:

*«Como indica el abogado del Estado, "en el supuesto de rendimientos inmobiliarios que nos ocupa, el art. 23.1.a) LIRPF, (...), es contundente al afirmar que solo son gastos deducibles "los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos". Por tanto, si como dice el art. 22 LIRPF, los rendimientos íntegros son, en lo que ahora nos ocupa, todos los que se derivan del arrendamiento y, por tanto, la renta que paga el arrendatario, si el inmueble no está arrendado, por el tiempo en que no genera rendimiento íntegro alguno, no cabe deducir los gastos propiamente anuales como el IBI, seguros, gastos de comunidad, suministros etc., puesto que no son gastos necesarios para obtener unos ingresos que no se han obtenido". "La finalidad de la deducción de los gastos, es minorar la carga impositiva sobre el arrendador que percibe rentas. No cabe ignorar que el hecho imponible es, precisamente, la obtención de renta derivada del arrendamiento. Por tanto, si no hay renta en el ejercicio o parte de él, no cabe deducir gastos imputables a ese periodo. Para el supuesto y el tiempo en que el inmueble no está arrendado, como se ha visto, lo que la LIRPF contempla es la imputación de rentas inmobiliarias siendo así que el art. 85 LIRPF, no contempla la deducción de gasto alguno".*

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

Y, finalmente, en sintonía con la Abogacía del Estado, dispone que *«el art. 23.2 LIRPF, reduce los rendimientos netos que tributarán por el Impuesto, cuando proceden de arrendamientos de inmuebles para vivienda, en unos porcentajes muy considerables pero estableciendo el requisito, de que "tratándose de rendimientos netos positivos", hayan sido "declarados por el contribuyente". El precepto es taxativo pues dice, de modo terminante, que "la reducción solo resultará aplicable" respecto de esos rendimientos", por lo que la "reducción no procede si el*

*contribuyente no declara rendimiento alguno pero tampoco si no declara un rendimiento positivo sino negativo, de manera que solo después, como consecuencia del procedimiento de comprobación realizado por la Administración tributaria, el rendimiento resulta ser positivo».*

Como conclusión, fija los siguientes criterios interpretativos:

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

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

Esta Sala se ha hecho eco de los criterios anteriores en sentencias de 8 de junio de 2022, recurso 595/2020, 31 de enero de 2023, recurso 702/2023, 22 de mayo de 2023, recurso 1176/2020, y 13 de noviembre de 2023, recurso 65/2021, todas ellas de la Sección 5ª.

### **TERCERO.- El caso de autos.**

De lo expuesto se pueden extraer dos ideas generales: i) se imputan rentas por la titularidad de bienes inmuebles que no generan rentas (a excepción de la vivienda habitual y supuestos en los que exista una carga o gravamen sobre el inmueble), y ii) los gastos que pueden ser deducidos lo serán en proporción al tiempo que han estado arrendados y han generado rentas.

El caso que aquí se plantea es el del llamado arrendamiento turístico, es decir, aquel inmueble destinado a ser alquilado por cortos períodos de tiempo y no de manera permanente de modo que, entre una y otra estancia, el mismo está desocupado pero precisa su preparación y acondicionamiento para recibir al nuevo inquilino.

El recurrente considera que, para estos casos, la jurisprudencia del Tribunal Supremo vulnera los principios constitucionales de igualdad y de capacidad económica ( arts. 14 y 31.1 CE), pues no tiene en cuenta la verdadera intención del obligado tributario, que es destinarlo al alquiler y no a su uso personal. Considera que estos casos no pueden asimilarse al de los pisos vacíos que no existe renta potencial gravable, pues se encuentra en disposición de ser arrendados.

Por ello, pone el acento en el hecho, no negado por la Administración, de que el inmueble es cedido a una empresa dedicada a la gestión de alquileres, encargada de ofertar el inmueble, realizar la limpieza y preparación de la vivienda, y recibir en cada momento a los inquilinos. Por ello, el propietario no puede disponer del inmueble en los períodos de tiempo en que no esté ocupado por un inquilino, pues puede ser ocupado en cualquier momento, para lo cual no se precisa ni el conocimiento ni el consentimiento del propietario, siendo facultades asumidas por la empresa. Por esta razón, todos los suministros de la vivienda tienen que estar dados de alta de forma permanente, pues el inmueble está siempre en condiciones de ser alquilado, generando un gasto al propietario vinculado a su destino de ser arrendado.

En primer lugar, la Sala no considera los preceptos transcritos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo contraria a los preceptos constitucionales alegados.

Como ha señalado el Tribunal Constitucional, el principio de igualdad en la ley impone al legislador dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, prohibiendo la desigualdad que carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Cuando el principio de igualdad se invoca en el ámbito tributario, es preciso acudir al art. 31.1 de la CE, pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad ( STC 255/2004, de 22 de diciembre, entre otras muchas).

El principio de igualdad no impone al legislador atribuir a cada situación jurídica diferente un tratamiento distinto, como aquí se pretende por el recurrente al distinguir entre las viviendas vacías y las destinadas a alquiler turístico, en función de cuál sea la intención del propietario. Por ello, el principio de igualdad no puede verse afectado porque el supuesto que se plantea no es que el legislador establezca un tratamiento desigual a situaciones idénticas, sino la aplicación de la misma norma para supuestos distintos.

Con respecto al principio de capacidad económica, recogido en el art. 31.1 de la CE, funda el recurrente su alegación en la inexistencia de renta potencial gravable (objeto de tributación vía imputación de rentas del art. 85 LIRPF), dado que el inmueble está destinado al alquiler, aunque pueda no estar ocupado durante determinados períodos de tiempo.

Sobre el principio de capacidad económica, el Tribunal Constitucional recuerda que este principio exige gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica ( SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, y 62/2015, de 13 de abril), esto es, «una manifestación de riqueza» ( SSTC 37/1987, de 26 de marzo), bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza

o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo» ( STC 182/2021, de 26 de octubre). Una segunda vertiente del principio de capacidad es como «criterio, parámetro o medida» de la imposición, que requiere que «sobre todo en los impuestos, rija la capacidad económica no solo en la elección de los hechos impositivos, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo», para lo cual el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, no correspondiendo al Tribunal Constitucional enjuiciar si las soluciones adoptadas en la ley tributaria sometida a control de constitucionalidad son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo aquel ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE» ( SSTC 20/2012, de 16 de febrero, y 182/2021). Igualmente, «el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria. De otra, es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución» ( STC 221/1992, citada en otras muchas posteriores, como la STC 67/2023).

En el caso analizado, no podemos considerar, como se plantea en la demanda, que al destinarse un inmueble al alquiler turístico la finalidad de ser arrendado excluya la existencia de renta potencial y, por ello, la imputación de rentas. Esta decisión del propietario que, pudiendo elegir entre distintas opciones, se decanta por una como es el alquiler turístico en lugar de otras como el arrendamiento de vivienda, conlleva en sí misma una renuncia a otras opciones y por lo tanto a dicha renta potencial, al menos en cuanto a las consecuencias fiscales que aquí se plantean. Cuando el propietario decide destinar el inmueble a alquiler turístico asume el riesgo propio de cualquier negocio jurídico, que afecta a los ingresos a percibir, a los gastos que puedan derivarse, al deterioro del inmueble y, en definitiva, a la rentabilidad. Buscar una mayor rentabilidad a costa de otros parámetros (permanencia, continuidad del inquilino, periodicidad en los ingresos), es perfectamente lícito, pero es una decisión libre y voluntaria que lleva consigo la renuncia a otras alternativas. En definitiva, esta decisión supone asumir la posibilidad de que el inmueble esté vacío en determinados períodos de tiempo, lo que supone una renuncia a la renta potencial a obtener. Es evidente que la vivienda podría potencialmente ocuparse durante todo el tiempo y, por ello, es susceptible de generar una renta, siendo éste el supuesto objeto de gravamen en el art. 85 LIRPF y la interpretación que sobre el mismo ha dado el Tribunal Supremo en la sentencia antes citada, y que ha dado lugar al cambio de criterio por esta Sala.

Este artículo 85 LIRPF no vulnera el principio de capacidad económica, tal y como se analiza por el Tribunal Constitucional en la STC 295/2006, de 11 de octubre, según la cual «Los rendimientos de los inmuebles urbanos ... integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido- sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que "renuncia" su titular -el que podría obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una "renta potencial" susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que -en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas- hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas "es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial" ( STC 37/1987, de 26 de marzo , FJ 13)».

Por último, el recurrente pretende la deducción de diversos gastos que califica como atenciones a clientes, consistentes en snacks, bebidas y un árbol de Navidad, y que la AEAT rechaza por no estimarse probado que sean utilizados para el inmueble arrendado y no para uso privado.

Pues bien, a la vista de los tickets y fotografías aportadas, y siendo ésta una práctica habitual en establecimientos de este tipo, la Sala considera que puede considerarse acreditado que tales productos fueron destinados a los inquilinos de las dos viviendas en alquiler, son de importes moderados y proporcionados a la finalidad alegada, mejoran el servicio prestado y, por ello repercuten positivamente en las valoraciones que realizan los huéspedes de la vivienda y su estancia.

Procede la estimación del recurso en este punto.

#### CUARTO.- Costas procesales.

Síguenos en...



La estimación parcial del recurso supone la no imposición de costas, con base en el art. 139 de la LJCA.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

#### **FALLO**

ESTIMAMOS EN PARTE EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la Procuradora D.<sup>a</sup> Victoria Pérez-Mulet y Díez-Picazo, en nombre y representación de D. Narciso, contra la resolución de 11 de marzo de 2021 del TEAR por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 presentada contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra liquidación en concepto de IRPF, ejercicio 2017 y, en consecuencia, ANULAMOS la liquidación practicada en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Tercero.

Sin imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. 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 2610-0000-93-1034-21 (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 2610-0000-93-1034-21 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).

Síguenos en...

