

El TSJ del País Vasco resuelve que los gastos de decoración y acondicionamiento de viviendas destinadas al alquiler turístico son deducibles en el IRPF

Se debate en el presente recurso si son deducibles en el IRPF, los gastos generados por unos inmuebles destinados a viviendas turísticas y por cuya actividad tributaba la recurrente; en concreto, los correspondientes a la renta por el alquiler que pagaba por uno de los inmuebles a la propietaria y que la actora subarrendaba, y, por otro lado, los gastos comunes a todos los inmuebles relativos a elementos de decoración y equipamientos de las casas.

Por lo que se refiere a la renta, declara la Sala que no puede cuestionarse que efectivamente la actora pagó la renta por el hecho de que lo hiciera en metálico, toda vez que, de ser así, no se permitiría deducir ningún gasto cuando el pago se haya efectuado en metálico. Lo trascendente es que ha quedado acreditado que la vivienda en cuestión se encuentra arrendada, y que no cabe duda de que el importe de la renta constituye un gasto necesario para obtener los ingresos derivados de la explotación para arrendamiento turístico, así como que la actora abona la renta. En cuanto a la deducción de los gastos de elementos de decoración y acondicionamiento de las viviendas, resulta obvio que son necesarios para equipar una vivienda que se va a destinar al arrendamiento para uso turístico, y, por tanto, también deducibles.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 1.ª

Sentencia 65/2022, de 17 de febrero de 2022

RECURSO Núm: 1141/2020

Ponente Excmo. Sr. TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a diecisiete de febrero de dos mil veintidós.

La Sección 1.ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1141/2020 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna el acuerdo, de siete de abril de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya (en adelante, TEAF), por el que se desestimó la reclamación NUM000, planteada contra liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de 2015.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE: D.ª Gema, representada por el procurador D. JAVIER ORTEGA AZPITARTE y dirigida por el letrado D. ALBERTO JIMENO LEGARDA.
- DEMANDADA: La DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la procuradora D.ª MONIKA DURANGO GARCÍA y dirigida por la letrada D.ª BERTA ASTORQUIZA DEL VAL.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO.

I.-ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El quince de diciembre de 2020, el procurador de los tribunales don Javier Ortega Azpitarte, actuando en nombre y representación de doña Gema, presentó escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo, de siete de abril de 2020, del TEAF, por el que se desestimó la reclamación NUM000, planteada contra liquidación provisional del IRPF de 2015.

Tres días más tarde, la señora letrada de la administración de justicia dictó decreto de admisión a trámite del recurso interpuesto. Al mismo tiempo, se requería a la administración la remisión del correspondiente expediente.

SEGUNDO.- Una vez recibido el expediente administrativo, la señora letrada de la administración de justicia dictó, el uno de febrero de 2021, diligencia mediante la cual se daba traslado a la actora para que presentara la demanda.

El día tres del mes siguiente, el procurador de los tribunales don Javier Ortega Azpitarte, actuando en nombre y representación de doña Gema, presentó su escrito de demanda. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia por la que se revocara el acuerdo del TEAF, con expresa condena en costas a la Hacienda Foral.

Cinco días más tarde, la señora letrada de la administración de justicia dictó diligencia por la cual se tenía por formalizada la demanda.

TERCERO.- El día siete del mes siguiente, se dictó diligencia por la cual se daba traslado a la administración para que contestara.

El once de mayo del pasado año, la procuradora de los tribunales doña Monika Durango García, actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Vizcaya (en adelante, DFV), presentó su escrito de contestación a la demanda. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia por la que se desestimara el recurso en todos los pedimentos, y todo lo demás que legalmente procediera, confirmándose, en consecuencia, el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de las costas del proceso a la parte demandante.

Ese mismo día, la señora letrada de la administración de justicia dictó diligencia por la cual se tenía por contestada la demanda.

CUARTO.- El día veintisiete de ese mismo mes, la señora letrada de la administración de justicia dictó decreto por el cual se fijó la cuantía del procedimiento en 5.801,95 euros. Al mismo tiempo, se declaraba el procedimiento concluso.

QUINTO.- El veintitrés de septiembre de 2021, el señor presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este tribunal dictó acuerdo por el que se trasladaban los asuntos en materia de IRPF pendientes de votación y fallo, que antes estaban asignados a la Sección 2.ª, a la Sección 1.ª. En aplicación de las normas de reparto de esta sección, la ponencia del asunto correspondió a Trinidad Cuesta Campuzano.

SEXTO.- Para la votación y fallo del asunto se señaló el diez de febrero del año en curso; fecha en que se practicó la diligencia. Seguidamente, quedaron los autos vistos para dictar sentencia.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- POSICIÓN DE LA PARTE ACTORA.

Doña Gema se alza contra el acuerdo, de siete de abril de 2020, del TEAF, por el cual se desestimó la reclamación NUM000, interpuesta frente a liquidación provisional del IRPF de 2015.

La demandante explica que inició una actividad de alquiler de viviendas turísticas de forma irregular, dado que no existiría legislación al respecto en ese momento. En efecto, no habría existido tal regulación hasta el dictado de la Ley 13/2016, de veintiocho de julio, del Parlamento Vasco y del Decreto 1.011/2018. Una vez entró en vigor tal normativa, la recurrente habría dado de alta las viviendas destinadas a ese uso en los registros correspondientes del Gobierno Vasco, y estaría tributando por esa actividad.

En concreto, doña Gema gestionaría siete viviendas en Bilbao. Los alquileres se realizarían a través de plataformas de internet.

No obstante, dado que la actora era consciente de la existencia de estos ingresos, habría informado de ellos a la administración.

El importe de los ingresos no sería objeto de discusión por las partes. El debate se centraría en torno a los gastos generados por los inmuebles, que doña Gema considera que han de ser deducibles. Sin embargo, la administración no habría asumido todos los gastos declarados por la recurrente.

A partir de ahí, la demanda analiza los gastos que, a juicio de la parte actora, deberían ser reconocidos como deducibles.

En primer lugar, se refiere a los gastos relativos al inmueble ubicado en la CALLE000 número NUM001, NUM002 de Bilbao. Se trataría de la renta pagada por doña Gema a la propietaria del inmueble (dado que se trataría de una vivienda que la actora subarrienda). Expone cómo no se habría discutido por la parte contraria la existencia de un contrato de arrendamiento del citado inmueble, cuya renta es de 750 euros al mes. Este habría estado a disposición de la recurrente, quien habría ejercido una actividad económica de alquiler de ese piso. El problema derivaría del hecho de que la renta se pagaría en metálico a la propietaria. Desde 2016 (en que se reguló la actividad), la licencia de actividad estaría a nombre de la demandante. Para ello, la propietaria de la vivienda ha de prestar su consentimiento expreso, como, de hecho, habría sucedido en este caso. Por lo que se refiere a 2015, figurarían los ingresos obtenidos, así como los días en que el inmueble estuvo ocupado (104). De hecho, la actora habría tenido alquilada esa vivienda, de forma ininterrumpida, desde 2014 hasta la actualidad. Y en la actualidad sí se reconocerían esas rentas como gasto deducible. De hecho, en 2015 se reconocieron, como deducibles, algunos gastos relacionados con ese inmueble. Por tanto, la administración habría reconocido la efectividad del arrendamiento (y, por consiguiente, el pago de la renta).

En segundo lugar, la demanda se ocupa de gastos comunes a todos los inmuebles. Señala que, tratándose de viviendas destinadas al alquiler turístico, se generan unos gastos que no son propios de una vivienda que se destina al arrendamiento como vivienda habitual.

Dentro de este grupo, se refiere, en primer lugar, a gastos de decoración que, en este sector, serían muy importantes. Explica que el alquiler se realiza a través de páginas de internet. De tal modo que el cliente tomaría su decisión de alquilar un inmueble basándose, exclusivamente, en fotografías. De ahí la importancia de la imagen.

Asimismo, tratándose del alquiler de viviendas por días, sería preciso incluir ropa de cama, menaje de cocina, productos de higiene y de limpieza, así como elementos tales como sal, azúcar, algún presente de bienvenida...

Por estos conceptos se reclaman 3.476,92 euros de facturas de Ikea (que se corresponden con gastos de cortinas de ducha, anillas, sujeciones, camas, almohadas, ropa de cama, servilletas, mesilla de noche, lámparas, mantas, sillas, plantas...). Igualmente, se reclaman 434,86 euros de facturas de Leroy Merlin (se trata de gastos de persianas, papel pintado, alfombras, material eléctrico, papeleras, sanitarios...). Por último, se reclaman 331,77 euros de facturas emitidas por Makro (se corresponden

con la adquisición de una cama plegable, sillas, escobillas, productos de higiene, aspirador, productos de limpieza...).

SEGUNDO.- POSICIÓN DE LA DEMANDADA.

La DFV, por su parte, reclama la confirmación del acuerdo impugnado.

En relación a los gastos correspondientes al inmueble situado en la CALLE000 de Bilbao, la demandada no cuestiona que la propietaria haya percibido la renta. Lo que se cuestiona es que su pago se hiciera a cargo de la actora. Señala que la manifestación relativa a que las cantidades se pagaron en metálico serían meras afirmaciones sin soporte documental ni prueba que las sustente. Considera que la documentación aportada serviría para demostrar que la actividad de arrendamiento para uso turístico se ha desarrollado de forma regular, pero no serviría para demostrar que doña Gema es quien abona la renta.

Por lo que se refiere a los gastos comunes, explica que, de acuerdo con el artículo 32 NFIRPF, para que un gasto sea deducible es preciso que esos gastos sean necesarios para la obtención de los rendimientos. Además, la suma de gastos deducibles no puede dar lugar a un rendimiento negativo. A partir de ahí, rechaza que puedan admitirse, como prueba de gastos, las facturas, dado que no servirían para acreditar quién realizó los pagos correspondientes. Pues bien, en la medida en que la carga de la prueba recaería sobre la parte actora, la administración considera que ha de rechazarse este motivo del recurso.

TERCERO.- DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS.

Dos son los gastos cuya deducibilidad se discute en el procedimiento que ahora nos ocupa. Por un lado, estarían los correspondientes a la renta por el alquiler de la vivienda ubicada en la CALLE000. Por otro lado, estarían otros gastos comunes a todos los inmuebles y que se refieren, principalmente, a elementos de decoración y equipamiento de las casas.

Por lo que se refiere a los gastos de la renta de la vivienda que después subarrienda doña Gema, hemos de destacar que la administración no discute el hecho de que la vivienda en cuestión es arrendada por la recurrente. Tampoco se cuestiona el importe de la renta (habida cuenta de que consta en el contrato obrante en autos). Incluso, la demandada admite que la arrendataria recibió la renta pactada (como no podía ser de otra manera, habida cuenta de que el contrato en cuestión se ha mantenido hasta nuestros días). Ahora bien, dado que el pago se habría efectuado en metálico, se cuestiona que se haya efectuado a cargo de la recurrente.

Estos argumentos de la administración para rechazar que se puedan deducir los gastos correspondientes a la renta en cuestión no pueden ser asumidos. De ser así, no se permitiría deducir ningún gasto cuando el pago se haya efectuado en metálico. Lo trascendente es que ha quedado acreditado que la vivienda en cuestión se encuentra arrendada. De tal modo que no caben dudas de que el importe de la renta constituye un gasto necesario para obtener los ingresos derivados de su explotación para arrendamiento turístico. Además, la renta fijada se ha abonado (cuestión que no se ha discutido en ningún momento). A partir de ahí, hemos de entender que se cumplen todos los requisitos precisos para considerar esos gastos como deducibles. No existe ningún indicio de que no fuera doña Gema quien abonó la renta. De tal modo que unas meras sospechas, planteadas sin ningún fundamento por la DFV, no pueden servir para rechazar la pretensión planteada por la actora. En efecto, esta ha aportado las pruebas suficientes para justificar su postura. De tal modo que, si no fuera cierto que la recurrente esté abonando la renta en cuestión, debería ser la administración la que aportara pruebas en apoyo de su postura, no siendo suficiente con que lance sospechas.

Conforme a lo razonado, ha de estimarse el recurso contencioso-administrativo en este punto.

En segundo lugar, se pretende la deducción de unos gastos de decoración y acondicionamiento de las viviendas que doña Gema destina al alquiler turístico. Se trata, en concreto, de unas facturas emitidas por Ikea, Leroy Merlin y Makro (folio 55 y siguientes de las actuaciones). Sin embargo, la administración no admite estos gastos porque, a su juicio, no se habría acreditado quién efectuó su abono.

A este respecto, hemos de tener en cuenta que la demanda ha excluido algunos de los gastos que se reclamaban en la vía administrativa previa. De modo que se ha centrado, exclusivamente, en aquellos que se refieren, estrictamente, a elementos de decoración.

Pues bien, las facturas obrantes en autos constan emitidas a nombre de doña Gema. De tal modo que no se explican las dudas expresadas por la administración en torno a quién realizó los pagos correspondientes.

Por lo que se refiere a las dudas en torno a si los gastos en cuestión tienen relación con la actividad económica ejercida por la recurrente, hemos de insistir en que, en la demanda, se ha renunciado a aquellos elementos que generaban dudas al TEAF sobre si se trataba de gastos personales. Tras esa renuncia, todos los gastos a los que se refiere el recurso se corresponden con elementos decorativos, como alfombras, papel pintado, lámparas, toalleros, salvamanteles, mantas... Es obvio que tales elementos son necesarios para equipar una vivienda que se va a destinar al arrendamiento para uso turístico.

No existe, pues, ningún motivo por el que no se puedan dar por probados estos gastos, su abono por la recurrente, o su relación con la actividad económica por esta ejercida. En consecuencia, ha de estimarse íntegramente el recurso contencioso-administrativo planteado por doña Gema.

CUARTO.- COSTAS.

Dado que se está estimando íntegramente el recurso contencioso-administrativo y que no concurre ninguna circunstancia que aconseje lo contrario procede, conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley 29/1998, imponer las costas causadas en la tramitación del procedimiento a la parte demandada.

FALLO

Estimando el recurso contencioso-administrativo 1.141/2020 planteado por el procurador de los tribunales don Javier Ortega Azpitarte, en nombre y representación de doña Gema, contra el acuerdo, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, de siete de abril de 2020:

1.º) Anulamos, por no ser conforme a derecho, el acuerdo impugnado, debiendo practicarse una nueva liquidación en la que se deduzcan los gastos a los que hace referencia el fundamento de derecho tercero de esta resolución.

2.º) Imponemos las costas causadas en la tramitación del presente procedimiento a la parte demandada.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS (artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de

julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 1141 20, un depósito de 50 euros, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.