

Criterio **2** de **2** de la resolución: **00/02832/2021/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **22/04/2024**

Asunto:

IRNR. Rendimientos obtenidos por el arrendamiento de un inmueble, construido sin división horizontal, sito en España por un residente de otro Estado miembro de la Unión Europea. Gastos deducibles.

Criterio:

La circunstancia de que los servicios de conservación y mantenimiento no se limiten a intervenciones esporádicas sino que se presten con una cadencia sistemática o periódica no empece ese carácter de gasto de conservación y/o reparación que queda exceptuado de prorrateo.

Criterio relevante aún no reiterado que no constituye doctrina a los efectos del artículo 239 LGT.

Relacionado con resoluciones TEAC de 28 de junio de 2022 (RG 6320/2019) y 24 de octubre de 2022 (RG 885/2020).

Referencias normativas:

RDLeg 5/2004 Texto Refundido Impuesto Renta de no Residentes

24

25.1.a)

Conceptos:

Arrendamiento/alquiler

Gastos deducibles/no deducibles

Impuesto sobre la renta de no residentes

Rendimientos de capital inmobiliario

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de abril de 2024

PROCEDIMIENTO: 00-02832-2021

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA DE NO RESIDENTES. IRNR

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra la Resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a la Resolución con liquidación provisional referida al IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES, modelo 210, cuarto trimestre del ejercicio 2017, dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

Nº de recurso (Expediente/Referencia): 2020...5N / ...32020

Nº de liquidación: A0...77

Cuantía: 3.055,94 euros

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El ahora reclamante, considerándose residente en Bélgica, presentó el día 15 de enero de 2018 declaración del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, modelo 210, cuarto trimestre del ejercicio 2017 (Nº de justificante: ...10), declarando las rentas procedentes del arrendamiento de un bien inmueble, con **REFERENCIA_1**, urbano, residencial, en parcela de 1.631 metros cuadrados, construida sin división horizontal (de 286 m cuadrados de superficie construida), sito en localidad de ..., término municipal de **MUNICIPIO_1, GIRONA**.

Consignó unos rendimientos íntegros de 14.039,90 euros y unos gastos deducibles de 10.905,32 euros, lo que, aplicando el tipo de gravamen del 19 por ciento, dio lugar a una cuota a ingresar de 595,57.

SEGUNDO.- En fecha 19 de mayo de 2020 se requirió al interesado a través del expediente con referencia 2016...1V la documentación relativa a la obtención de rendimientos derivados del arrendamiento del inmueble con referencia catastral **REFERENCIA_1** para los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019. Dicho requerimiento no fue atendido dentro de los plazos legalmente previstos para ello.

TERCERO.- Ante la falta de respuesta a dicho requerimiento, el día 5 de octubre de 2020 se inicia procedimiento de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (no residentes sin establecimiento permanente Modelo 210) correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2017 (Nº de referencia: 2017...5K), mediante notificación de propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones.

CUARTO.- A la vista de las pruebas aportadas por el interesado, el órgano gestor entiende que no se justifica ninguno de los gastos declarados. Según este, únicamente se aporta un documento enumerando dichos gastos, pero sin prueba documental mediante factura de ninguno de ellos. Asimismo, dicho órgano considera que entre la documentación aportada no se encuentra el certificado de residencia fiscal necesario para acreditar la residencia fiscal en un país de la Unión Europea, ya que, a su juicio, se presentan documentos que además de no pertenecer al ejercicio en revisión no se corresponden con el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales del país de residencia, referido a los años de devengo de las rentas obtenidas, es decir 2017. Por tanto, desestima las alegaciones, confirmando el contenido de la propuesta mediante la oportuna Resolución con liquidación provisional, notificada el día 29 de octubre de 2020. En concreto, se recoge en el acuerdo de liquidación que el interesado no ha aportado el mencionado certificado por lo que debe calcularse el impuesto tal y como dice la normativa para no residentes en un país de la Unión Europea, es decir, sin deducir gastos y con un tipo de gravamen del 24%, resultando una cuota a pagar de 2.774,01 euros.

QUINTO.- Disconforme el acuerdo de liquidación, en fecha 10 de noviembre de 2020 el interesado interpuso recurso de reposición contra este, adjuntando los justificantes requeridos como prueba del domicilio fiscal del interesado, así como de todas las facturas que se tuvieron en cuenta en la declaración que dio origen a la citada liquidación provisional.

SEXTO.- Una vez examinados los documentos aportados por el interesado, el órgano revisor concluyó, en el acuerdo de resolución del recurso de reposición notificado el día 17 de marzo de 2021, que:

"En el presente caso, el contribuyente no aporta certificado de residencia fiscal en Estado miembro de la Unión Europea, expedido por la autoridad fiscal correspondiente, para el año 2017, ni con la presentación de su modelo 210, ni a requerimiento de la Administración Tributaria, y tampoco acompañando al presente recurso; se limita a aportar, en asiento registral número RGE...22020, de fecha 10/11/2020, lo que parece una carta emitida por autoridades fiscales de Bélgica, instándole a satisfacer impuestos del ejercicio 2017, en dicho país, lo que no acredita fehacientemente, con arreglo a la normativa vigente, los extremos pretendidos por el contribuyente, en cuanto a su residencia fiscal a efectos de Convenio para evitar la doble imposición

presentados por el contribuyente, en cuanto a su residencia fiscal a efectos de Convenio para evitar la doble imposición.

En consecuencia, procede la DESESTIMACIÓN del presente recurso de reposición, (...)"

SÉPTIMO.- Finalmente, en fecha 13 de abril de 2021 se interpuso por el interesado la presente reclamación económico-administrativa frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición. En el escrito de interposición, el reclamante alega lo siguiente:

"1- En el expediente de comprobación se aportó toda la documentación que se solicitó y que teníamos en nuestro poder.

2- Que se justificaron todos los ingresos y gastos tal como se nos pidió y como se reconoce en la resolución.

3- Que, si bien es cierto que dada la premura en el tiempo de respuesta a los requerimientos y la situación sanitaria imperante en toda Europa, no teníamos los originales de los certificados fiscales preceptivos, aunque si que los teníamos solicitados a la Administración fiscal Belga. En su sustitución aportamos los documentos que poseíamos de la Administración Belga, pero no se admitió.

4- Que junto con este escrito aportamos todos los certificados de residencia fiscal de todos los años, originales y traducidos.

5- Que mi representado es de origen holandés pero residente en Bélgica desde hace más de 30 años.

6- Que es país con convenio de doble imposición vigente y corresponde realizar las liquidaciones de los impuestos como no residente comunitario."

Asimismo, resulta oportuno destacar aquí que es, en este momento, cuando el interesado aporta por primera vez unos certificados de residencia fiscal expedidos a efectos del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Bélgica. En dichos certificados consta que el reclamante residió en Bélgica, al menos, durante los años 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a Derecho del acuerdo impugnado.

TERCERO.- Acreditación de la residencia

En primer lugar, y dado que tanto el acuerdo de resolución desestimatorio del recurso de reposición como el acuerdo de liquidación provisional se centran, casi de manera exclusiva, en la improcedencia de la deducción de los gastos supuestamente soportados por el reclamante con motivo de la ausencia de un certificado de residencia fiscal que acredite que este hubiera sido residente en un país de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo en el momento del devengo de las rentas, lo que impediría la aplicación de la previsión contenida en el número primero del apartado 6 del artículo 24 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), resulta procedente traer a colación los distintos preceptos encargados de su regulación. Además, los citados acuerdos se focalizan en la ausencia de la aportación del certificado de residencia fiscal para denegar la aplicación del tipo reducido del 19 por ciento previsto para los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo en la letra a) del apartado 1 del artículo 25 del TRLIRNR.

Por un lado, debe reproducirse lo dispuesto tanto en el número primero del apartado 6 del artículo 24 como en la letra a) del apartado 1 del artículo 25 del TRLIRNR que disponen que:

Artículo 24. Base imponible.

6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España. (...)

Artículo 25. Cuota tributaria.

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Asimismo, es preciso citar lo dispuesto en el apartado primero del artículo 7 de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes, el cual establece que:

Artículo 7. Documentación que debe adjuntarse a las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente, modelo 210.

1. (...) Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones o la reducción de la cuota por un límite de imposición de un

Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. No obstante, cuando se practique la autoliquidación aplicando la reducción de la cuota por un límite de imposición fijado en un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, deberá aportarse el mismo en lugar del certificado

Cuando, conforme al artículo 24.6 de la Ley del Impuesto, se deduzcan gastos para la determinación de la base imponible, por tratarse de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se adjuntará un certificado de residencia fiscal en el Estado que corresponda expedido por la autoridad fiscal de dicho Estado. (...)

Así, en primer término se plantea la cuestión de la aportación tardía de estos certificados de residencia fiscal, puesto que el reclamante presenta estos documentos *ex novo* en vía económico-administrativa, suscitándose la duda sobre si tal prueba debe ser tenida o no en cuenta a la hora de resolver la presente reclamación.

Pues bien, a juicio del Tribunal Supremo (STS 3091/2018, de 10 de septiembre (Rec. Núm. 1246/2017), entre otras) y de este TEAC (Resolución de 20 de septiembre de 2021 (RG 4510/2019), entre otras), la aportación de pruebas *ex novo* en fase de revisión no es excusa para rechazarlas salvo que exista mala fe del interesado y dicho comportamiento malicioso quede plenamente acreditado en el procedimiento y sea de una especial intensidad. En concreto, el Alto Tribunal se pronuncia en los siguientes términos en su sentencia 3091/2018, de 10 de septiembre (Rec. Núm. 1246/2017):

TERCERO. Respuesta a la primera cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

1. Con lo razonado en el fundamento anterior estamos en condiciones de dar respuesta a la primera de las cuestiones que nos suscita la Sección Primera de esta Sala: consideramos posible, en efecto, que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar -al adoptar su resolución- tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente.

La respuesta expresada es, obvio es decirlo, resultado de la configuración legal del procedimiento económico-administrativo y de nuestra jurisprudencia (que ahora confirmamos) en relación con la extensión y límites de la revisión, tanto en sede económico-administrativa, como en vía jurisdiccional, supuestos ambos en los que las facultades de los órganos competentes (administrativos en el primer caso, judiciales en el segundo) deben cabalmente enderezarse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones - fácticas y jurídicas- que resulten necesarias para llegar a aquella decisión.

Los límites expuestos (la buena fe y la proscripción del abuso del derecho) son consecuencia de la aplicación a todo tipo de procedimientos -y a las relaciones entre particulares y de éstos con la Administración- del principio general que impone que los derechos se ejerciten "conforme a las exigencias de la buena fe", sin que la ley ampare "el abuso del derecho" (artículo 7 de nuestro Código Civil).

Ahora bien, en la medida en que tales límites constituyen una excepción al principio general de la plenitud de la cognición a efectos de dispensar debidamente la tutela pretendida, el comportamiento abusivo o malicioso debe constatarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita.

2. La respuesta expresada es contraria a la tesis contenida en la sentencia recurrida, que niega en todo caso la posibilidad de alegar o probar en vía revisora cuando no se hizo, pudiendo haberlo hecho, en el procedimiento de aplicación de los tributos.

Debemos, no obstante, dar respuesta, rebatiéndolos, a los dos razonamientos en los que la Sala de instancia hace descansar su decisión: el de la "inutilidad" del procedimiento de gestión y el de la alteración de la naturaleza jurídica del procedimiento de revisión.

Y es que, a nuestro juicio, con el criterio aquí expresado no se vacía de contenido el procedimiento de aplicación de los tributos, pues en el seno de este procedimiento será en el que naturalmente el contribuyente deberá justificar el derecho pretendido o alegar cuanto tenga por conveniente en defensa de ese derecho.

Ese contenido natural no puede ser obstáculo, sin embargo, para que el interesado pueda discutir con plenitud la decisión que en tal procedimiento se adopte con todos los argumentos defensivos que tenga por conveniente y a través de los cauces que el ordenamiento jurídico le brinda, especialmente cuando -como sucede con la vía económico-administrativa- le son impuestos como presupuesto obligatorio para someter aquella decisión a la revisión de un juez.

Es más: la "inutilidad" a la que se refiere la sentencia sería predicable, si prosperase el criterio sostenido en la sentencia recurrida, no del procedimiento de aplicación de los tributos, sino de la vía de revisión económico-administrativa, que se convertiría en una pura continuación de lo actuado previamente, sin verdaderas posibilidades de enjuiciar el acto administrativo previo y con unas limitadísimas facultades de control jurídico, lo que resultaría claramente contradictorio con la plenitud de las funciones revisoras que, a tenor de la ley y de la jurisprudencia, se otorga a los tribunales económico-administrativos.

3. Habría un argumento más que abonaría la tesis que aquí sostenemos y que deriva de la regulación legal del procedimiento de revisión económico-administrativo, de la que se desprende no solo su carácter obligatorio, sino su evidente aproximación al procedimiento judicial.

Si ello es así, esto es, si la vía revisora se configura como un cauce de perfiles cuasi jurisdiccionales, habría que aplicar a tal procedimiento la reiterada jurisprudencia que señala que el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida.

Así pues, el certificado de residencia fiscal aportado por el interesado debe ser admitido como prueba a tener en cuenta en la resolución de esta controversia.

Dicho esto, es preciso incidir de nuevo aquí en que los certificados aportados lo son a efectos del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Bélgica. Esto es importante remarcarlo, ya que, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 7 de la Orden EHA/3316/2010, existen distintos tipos de certificados según los fines perseguidos por los contribuyentes. Así, no es el mismo certificado el que se exige al obligado tributario que pretende aplicarse una exención recogida en un Convenio para evitar la doble imposición que el exigido a aquellos que quieren deducirse gastos para la determinación de la base imponible

en virtud de lo establecido en el apartado b del artículo 24 del TRLIRNR.

Ahora bien, expuesta esta circunstancia deberemos determinar si los certificados que acreditan la residencia fiscal del interesado en Bélgica en el momento del devengo de los rendimientos (en el sentido definido en el Convenio) sirven, también, para justificar dicha residencia fiscal a efectos de la aplicación de la previsión contenida en el apartado 6 del artículo 24 del TRLIRNR. En este sentido, resulta muy clarificador el criterio reiterado por este **TEAC en sus Resoluciones de 25 de abril de 2023 (RG 3967/2020 y RG 4104-2020)**, que establece que:

La flexibilidad en la aportación de pruebas para acreditar la residencia fiscal estriba en la propia normativa dictada en desarrollo del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Orden EHA 3316/2010), que establece en algunos supuestos la exigencia de que la prueba se realice mediante la aportación de una documentación específica: en ocasiones, "un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, que justifique esos derechos" (supuestos de aplicación de exenciones de la normativa interna y deducción de gastos en el caso de contribuyentes residentes en la UE) y, en otros supuestos, mediante la aportación de "un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio".

La normativa interna española (artículo 7 de la Orden EHA 3316/2010) exige como requisito sine qua non para la aplicación de la deducción de gastos en el caso de residentes comunitarios la aportación de un certificado de residencia fiscal simple emitido por las autoridades fiscales competentes del país en el que el interesado se declara residente fiscal en su autoliquidación IRNR. En el supuesto examinado el interesado, residente comunitario, aporta un certificado cualificado a efectos de CDI, lo que debe igualmente ser considerado suficiente bajo el principio latino qui potest plus potest minus.

Por tanto, y bajo el citado principio, debemos confirmar la suficiencia de los certificados aportados para admitir la deducción de los gastos que hubiera soportado el interesado a la hora de arrendar el inmueble del que derivan los rendimientos.

Por otro lado, resulta pertinente analizar las exigencias documentales establecidas por la normativa tributaria para la aplicación del tipo reducido del 19 por ciento previsto para los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo en la letra a) del apartado 1 del artículo 25 del TRLIRNR.

Pues bien, en relación con este punto, debe mencionarse la doctrina de este TEAC, tal y como se recoge en resoluciones de 29 mayo 2023 (RG 6634/2020) y 20 de marzo 2024 (RG 800/2021), respecto a que la aplicación de este tipo reducido no se circunscribe a la exigencia de una evidencia documental específica, existiendo libertad probatoria para acreditar la residencia fiscal en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Así pues, y volviendo a la cuestión controvertida, nada impedía a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria valorar, a estos efectos, la credibilidad de los documentos aportados por el interesado durante el procedimiento de comprobación limitada y el recurso de reposición para acreditar su residencia fiscal en Bélgica durante el año 2017. No obstante, no entraremos a enjuiciar esa valoración de la prueba, pero lo que sí que diremos es que, una vez que se han aportado en vía económico-administrativa unos certificados de residencia fiscal a efectos del Convenio, deberemos aceptar la procedencia de la aplicación del tipo reducido con base en el mismo principio general del derecho (*qui potest plus potest minus*). Es decir, no existiendo en este caso una exigencia probatoria cualificada, debe admitirse la aplicación del tipo reducido cuando esta se ampara en un certificado cualificado.

CUARTO.- Análisis de los gastos; justificación.

Toda vez que ha quedado acreditado el derecho del interesado a acogerse a las previsiones contenidas tanto en el apartado 6 del artículo 24 del TRLIRNR como en el apartado 1 del artículo 25 de dicho texto legal, procederemos a analizar la justificación de los gastos cuya deducción pretende.

Pues bien, tal y como señalábamos al comienzo del Fundamento de Derecho anterior, el acuerdo de resolución desestimatorio del recurso de reposición como el acuerdo de liquidación provisional se centran en el análisis de la acreditación de la residencia fiscal a los efectos comentados, pero, con la salvedad de una breve mención contenida en el acuerdo de liquidación, no existe un estudio detallado de la justificación de los gastos que el interesado buscaba deducirse en su modelo 210. En concreto, las menciones contenidas al respecto en dicho acuerdo son las siguientes:

"Por lo tanto para esta oficina no queda acreditada la residencia fiscal en un país de la Unión Europea, por lo que se realiza este trámite de alegaciones con propuesta de liquidación provisional para el ejercicio 2.017 realizando el cálculo del impuesto aplicando el tipo de gravamen del 24%, el establecido para contribuyentes de países no pertenecientes a la Unión Europea, y sin la posibilidad de deducir gastos (que por otra parte tampoco han sido acreditados documentalmente). (...)

Después de la revisión de la documentación aportada se observa que:

1. No se justifica ninguno de los gastos declarados, únicamente se aporta un documento enumerando dichos gastos, pero sin prueba documental mediante factura de ninguno de ellos (...)"

En este sentido, debe remarcarse que tal pronunciamiento resulta absolutamente congruente con la deficitaria labor probatoria desarrollada por el interesado a dicha fecha, ya que no es hasta que interpone el recurso de reposición cuando aporta las facturas de los distintos gastos que pretende deducirse a la hora de determinar su base imponible. Asimismo, el hecho de que el recurso de reposición no contenga pronunciamiento alguno sobre la justificación de los gastos tampoco resulta incomprensible dada la ausencia (en ese momento procedimental) de un certificado de residencia fiscal que cumpliera los requisitos exigidos por la normativa tributaria para permitir al interesado la aplicación de la previsión contenida en el apartado 6 del artículo 24 del TRLIRNR.

Ahora bien, una vez que en el Fundamento de Derecho anterior ha quedado aclarada la cuestión relativa a si el reclamante tiene o no derecho a disfrutar de esa previsión normativa, es preciso valorar la justificación documental aportada por el interesado para acreditar la realidad del gasto. En cualquier caso, y antes de comenzar con este análisis, es preciso señalar que este se hará bajo el marco normativo encargado de la regulación de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos, que se recoge, principalmente y a los efectos que aquí nos ocupan, en los artículos 105 y 106 de la LGT, según los cuales:

|Artículo 105. Carga de la prueba.

|1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

|2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

|Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba.

1. 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.

2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.

3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

Tal como se ha descrito en los antecedentes de hecho, nos hallamos ante rentas procedentes del arrendamiento de un bien inmueble, urbano, residencial, en parcela de 1.631 metros cuadrados, construida sin división horizontal (de 286 m cuadrados de superficie construida), con jardín y piscina,

Así pues, a la vista de lo expuesto y tras analizar las facturas aportadas por el interesado, se aprecia que quedarían justificados todos los gastos excepto los siguientes:

- Gasto recogido en el documento en el que el interesado se limita enumerarlos con el concepto de "CUOTA COMUNIDAD EER", fechado el 8 de febrero de 2017 y por una cuantía de 466,90 euros. No aporta ninguna evidencia.

- Gasto por importe de 440,94 euros que consta en el citado documento con el concepto "FRA N.º... XZ (10/06/16)" y con fecha 16 de enero de 2017. No consta justificación de dicho gasto en el expediente.

- En el mismo documento aparece un importe de 22,37 euros por el concepto "IMPUESTO RENTA 2016" y con fecha 20 de enero de 2017, del cual no consta documento alguno en el expediente administrativo que lo respalde. En todo caso, y como veremos a continuación, dicho gasto no podría ser deducible por mandato expreso del número segundo de la letra a) del apartado 1 del artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

- Asimismo, el interesado manifiesta en dicho documento que tiene derecho a la deducción de 96,80 euros por el concepto "FRA N.º ... COMPUT gestión impuestos", no apareciendo evidencia alguna del supuesto gasto en el expediente.

- Gasto recogido en el mismo documento con el concepto "REPOSICIÓN INVENTARIO", con fecha 31 de agosto de 2017 y por una cuantía de 15,73 euros. No aporta documento justificativo alguno.

- Gasto con el concepto "ELECTRODOMESTICOS", por importe de 24,99 euros y fechado el día 17 de octubre de 2017. No consta que haya aportado ninguna factura que se corresponda con ese concepto y fecha. No obstante, todo parece indicar que se trata de un gasto duplicado, dado que sí obra factura por igual concepto e importe de fecha 13 septiembre de 2017, que más adelante se analiza.

Así pues, a priori, queda justificada la realidad del resto de gastos alegados por el reclamante. No obstante, esta circunstancia no determina, por sí sola, el reconocimiento del derecho a su deducción, para lo que deberemos analizar la concurrencia del resto de los requisitos exigidos por la normativa tributaria para ello.

QUINTO.- Análisis de los gastos; deducibilidad.

Teniendo presente lo expuesto hasta ahora, es preciso señalar que tienen la consideración de gastos deducibles todos los necesarios para la obtención de ingresos, incluida la amortización de los inmuebles. Por contra, no son deducibles en ningún caso los que no están directamente relacionados con los ingresos. A estos efectos, el artículo 23 de la LIRPF señala, en relación a los rendimientos del capital inmobiliario, lo siguiente:

| Artículo 23. Gastos deducibles y reducciones.

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 1.º

2.º ...

3.º ...

4.º ...

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. (...)

En desarrollo de dicho artículo, el artículo 13 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), dispone que:

| 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. (...)

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

Por su parte, el artículo 14 del RIRPF establece:

Artículo 14. Gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario.

1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan 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 en el cómputo el del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

b) Tratándose de bienes de naturaleza mobiliaria, susceptibles de ser utilizados por un período superior al año y cedidos conjuntamente con el inmueble: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar a los costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 30.1.ª de este Reglamento.

Dicho esto, resulta pertinente poner el foco en los ingresos obtenidos por el reclamante. En este sentido, si bien es cierto que no tendría sentido negar la existencia de unas rentas derivadas del arrendamiento del inmueble, toda vez que el pagador de los rendimientos es una agencia inmobiliaria que, entre otros extremos, se dedica a la explotación en arrendamiento de inmuebles amueblados (TW S.A.U.), y que es el propio obligado tributario el que presenta de manera espontánea el modelo 210 para declarar dichos rendimientos, no se puede afirmar que la prueba aportada por este durante la tramitación del procedimiento del que deriva la presente reclamación sea suficiente para acreditar los días concretos en los que dicho inmueble ha estado arrendado. No obstante, el reclamante presenta, al interponer la reclamación RG 2836/2021 (referente a la desestimación del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de liquidación correspondiente al mismo impuesto y modelo pero del cuarto trimestre del ejercicio 2018), un documento denominado "... PDF" en el que se incorpora un estado de cuentas emitido el día 8 de noviembre de 2018 por TW S.A.U. que sirve para justificar los días en los que el inmueble estuvo arrendado durante el 2018, pero en el que también se incluyen dos días del año 2017 en los que el citado inmueble también fue objeto de arrendamiento (en concreto, los días 30 y 31 de diciembre de dicho ejercicio). Por tanto, dado que en la reclamación relativa al ejercicio 2018 se rechaza la posibilidad de contar con esos dos días a la hora de imputar proporcionalmente los gastos correspondientes, oógicamente dado que no corresponden al año 2018, con esa misma lógica este TEAC considera procedente admitir que esos días sí se tengan en cuenta a la hora de resolver la presente reclamación.

En definitiva, únicamente queda acreditado que el inmueble con **REFERENCIA_1** ha estado alquilado 2 días durante el año 2017.

Una vez analizado este punto, conviene traer a colación la **Resolución de 29 de mayo de 2023 (RG 5890/2020)** de este TEAC ya que condensa, con gran claridad, nuestra línea doctrinal, recogida en las resoluciones de 28/06/2022 (RG 6320/19) y de 24/10/2022 (RG 885/20), en lo que se refiere a la deducción de gastos asociados a inmuebles destinados al arrendamiento:

Pues bien, en primer lugar hemos de poner de manifiesto, tal y como señaló la Administración, que los gastos asociados a los bienes inmuebles destinados al arrendamiento únicamente serán deducibles por el tiempo en que estuvieron arrendados y generaron rentas.

Así lo recogió este TEAC en resolución de 28 de junio de 2022 (RG 6320/2019), haciéndose eco del criterio manifestado por el Tribunal Supremo en Sentencia número 270/2021 de fecha 25 de febrero de 2021 (rec. cas. 1302/2020), y posteriormente en la de 15 de septiembre de 2021 (rec. cas 5664/2019).

Este TEAC, en la referida resolución de 28 de junio de 2022, exponía:

"En este punto debemos dejar patente el criterio confirmado por el Tribunal Supremo en Sentencia número 270/2021 de fecha 25 de febrero de 2021, de que los gastos asociados a los bienes inmuebles destinados a alquiler y no alquilados, deben admitirse como deducibles, única y exclusivamente, por el tiempo en que estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda.

(...)

A los efectos de determinar si el importe recogido en dicha factura puede ser deducido en su totalidad o debe prorratearse en función del número de días en los que el inmueble ha estado alquilado, ha de observarse que el pronunciamiento del Tribunal Supremo de que los gastos asociados a los bienes inmuebles destinados a alquiler deben admitirse como deducibles, única y exclusivamente, por el tiempo en que estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda, se circunscribe a "los gastos

vivienda anteriormente descrita y responden a la misma lógica.

La circunstancia de que estos servicios de conservación y mantenimiento no se limiten a intervenciones esporádicas sino que se presten con una cadencia sistemática o periódica no empuja ese carácter de gasto de conservación y/o reparación que hemos señalado quedaba exceptuado de prorrateo, toda vez que esa prestación viene demandada por las características del elemento a conservar en buen uso, que requiere de un mantenimiento sostenido (poda, limpieza de malas hierbas, abono, desinfección, etc) so pena de que su ausencia derive en un deterioro a veces irreversible o irreparable o, en su caso, en un mayor gasto de reparación o sustitución; así como le permita estar en perfectas condiciones de uso para las temporadas (meses, semanas o días) dispersas en el año, propio de los arrendamientos turísticos o de temporada. Por lo que se concluye que en el presente caso la periodicidad del gasto no implica siempre su deducción proporcional en función del tiempo durante el cual el inmueble fue objeto de arrendamiento, sino que habrá de estarse al gasto concreto de que se trata, admitiéndose en el presente caso que es deducible en su totalidad.

- Las 7 facturas con el concepto "LUZ" y fechadas por el interesado los días 17 de enero de 2017, 14 de marzo de 2017, 15 de mayo de 2017, 11 de julio de 2017, 19 de septiembre de 2017, 17 de octubre de 2017 y 24 de noviembre de 2017:

Dado que se trata de gastos de suministros, admitiremos su deducibilidad exclusivamente por el tiempo en que el inmueble estuvo arrendado y generó rentas de manera proporcional (esto es 2 días de 365).

- La factura con el concepto "SEGURO hogar ..." por importe de 963,11 euros y con fecha 20 de marzo de 2017:

De nuevo, estamos ante un gasto periódico de carácter anual, lo que nos lleva a concluir que su deducibilidad quedaría limitada al tiempo en el que el inmueble hubiese estado alquilado y generando rentas. Así, de acuerdo con el criterio señalado, se admite su deducción proporcional en función del número de días en que el inmueble estuvo arrendado. No obstante, tal y como se puede observar en el concepto de la factura, este seguro extiende sus efectos hasta el 16 de marzo de 2018, lo que, evidentemente, no puede ser considerado como gasto deducible en el ejercicio 2017. Por tanto, el importe de la prima de seguro correspondiente al tiempo durante el que la cobertura está vigente en 2018 no podrá ser objeto de deducción de los rendimientos íntegros del ejercicio 2017, que es el que aquí se analiza.

- Las facturas del "..." emitidas en fechas 20 de marzo de 2017, 15 de junio de 2017, 19 de septiembre de 2017 y 20 de diciembre de 2017:

En este supuesto, se trata de un servicio de suministro de agua, por lo que admitiremos la deducción de los importes que proporcionalmente correspondan al número de días en el que inmueble estuvo arrendado en 2017.

- La factura Nº ... **LM**, de 28 de marzo de 2017 por importe de 705,54 euros (si bien únicamente 470,36 euros son imputados por el interesado al ejercicio 2017):

En el concepto de esta factura aparece "SUSTITUCIÓN FILTRO Y CAMBIO TERMOSTATO", por lo que, tal y como se desprende de la Resolución de 29 de mayo de 2023 (RG 5890/2020), estamos ante un elemento incorporado como parte integrante del inmueble, por lo que se admite la deducción íntegra del importe del recambio como gasto de conservación y reparación, sin que, por ende, dicho importe deba prorratearse en función de los días en los que el inmueble estuvo arrendado

- La factura con el concepto "FRA Nº ... **JK** gasoil" de fecha 15 de mayo de 2017 y por importe de 643 euros:

Esta factura se corresponde con la adquisición de 1.000 litros de gasóleo tipo C, es decir, del utilizado en los sistemas de calefacción. Por tanto, al tratarse de un suministro, dicho gasto debe admitirse como deducible, si bien únicamente por el tiempo en que el inmueble estuvo arrendado y generó rentas, en la proporción que corresponda.

- La factura de 22 de mayo de 2017 con el concepto "LIMPIEZA ABRIL" y por importe de 54,45 euros:

En este caso, estamos ante un gasto que está directamente vinculado con la actividad de arrendamiento, produciéndose precisamente la limpieza en atención a la entrada del inquilino y para beneficio de este, por lo que, a diferencia de los anteriores, no requiere ser prorrateado según el número de días en los que el inmueble ha estado arrendado pues su utilidad es aprovechada de manera exclusiva por los arrendatarios. Así pues, este TEAC admite la deducción del mismo.

- La factura Nº ... de 23 de mayo de 2017 y por importe de 193,60 euros cuyo concepto es "tratamiento de desinfección de hormigas":

A juicio del presente TEAC, por la misma lógica anteriormente expuesta en relación con los gastos de conservación de jardín, dichos gastos se incluyen dentro del concepto de gastos de conservación y reparación asumidos con la intención de mantener el inmueble en condiciones óptimas de habitabilidad cuya deducibilidad no está supeditada a los días en los que el inmueble estuvo arrendado, por lo que, estando clara su vinculación con el inmueble arrendado, procede admitir la deducción en su totalidad.

- La factura Nº ... **GH** de 23 de mayo de 2017, por importe de 1.046,27 euros:

Esta factura se refiere a determinados servicios relacionados con la reparación de la caldera.

Por los mismos motivos que los señalados al analizar la factura Nº ... **LM**, este TEAC entiende que se trata de un gasto de reparación y conservación, sin que su importe deba prorratearse en función de los días en los que el inmueble estuvo arrendado, debiendo admitirse la deducción de su importe íntegro.

- La factura Nº ... **CCD**, por importe 64,13 euros, emitida el 14 de julio de 2017 y cuyo concepto es "reparación de fuga de agua":

Al igual que en los dos casos anteriores, este TEAC entiende que los gastos incurridos se incluyen dentro del concepto de gastos de conservación y reparación que no necesitan ser prorrateados. En consecuencia, serán íntegramente deducibles.

- El recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles del ejercicio 2017 relativo al inmueble:

Dado que este gasto es uno de los propiamente anuales, se admite su deducción en proporción del número de días que el inmueble ha estado alquilado.

- La factura emitida el día 31 de agosto de 2017 por el concepto "REPARACIONES" y por importe de 42,96 euros:

Al igual que la factura Nº ... y que la Nº ... **CCD** (entre otras), este TEAC entiende que los gastos incurridos se incluyen dentro del concepto de gastos de conservación y reparación que no necesitan ser prorrateados. En consecuencia, serán íntegramente deducibles.

- La factura emitida en fecha 13 de septiembre de 2017, por importe 24,99 euros y que se refiere a la compra de una tostadora (constando como concepto en el escrito aportado por el contribuyente "ELECTRODOMÉSTICOS");

Respecto al pequeño electrodoméstico (tostadora), hemos de recordar lo expuesto en la antes citada **Resolución de 29 de mayo de 2023** (RG 5890/2020) a este respecto, según la cual:

"Hemos de señalar que, en relación con los elementos aquí implicados, electrodomésticos, como ya se describía extensamente en nuestra resolución de 23 de febrero de 2023 (RG. 5207/2020 y ac), con fundamento en la doctrina y en la jurisprudencia, no estamos ante bienes inmuebles por incorporación o partes integrantes, en el sentido del apartado 3 del artículo 334 del CC, es decir unidos de manera fija a un inmueble de manera que no pueden separarse del mismo sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto (vg lavabos, inodoros, bañeras, calefacción, chimenea, piscina, instalaciones de seguridad, armarios empotrados, tuberías exteriores, instalaciones de aire acondicionado, etc). Pero sí forman parte del mismo en tanto que máquinas, que sin ser parte integrante del inmueble, sirve a su destino específico (vg. electrodomésticos, calentadores de baño, cocinas etc.) Se trata pues de electrodomésticos que se haya pactado en el contrato, es decir incorporados jurídicamente al inmueble por el arrendador, que los pone a disposición del inquilino y, en los términos habituales del contrato de arrendamiento, haya de hacerse responsable de su conservación y mantenimiento (salvo mal uso u otras excepciones que concurran en aplicación de la normativa específica) así como su sustitución, en caso de resultar irreparables.

Así pues, los gastos que en relación con ello asuma el arrendador, estando compelido jurídicamente a ello, se pueden deducir como gastos de mantenimiento y conservación del uso del inmueble. En el caso de reparaciones se deducirán como tales en el período en que se hayan incurrido, naturalmente con el límite del importe de los ingresos. Pero en el caso de sustitución, habida cuenta que son susceptibles de ser utilizados por un período superior a un año, su deducibilidad se hace por la vía de la amortización, en los términos previstos en el artículo 14.2, b) del RIRPF, de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 30.1 del que prevé la amortización lineal en función de la tabla de amortizaciones que se apruebe; tabla que, para mobiliario y otros enseres, prevé una amortización máxima anual del 10% y un período máximo para la amortización de 20 años. Por lo que, dentro de dichos parámetros, podrá practicar la amortización que considere adecuada.

De esta manera, los gastos relativos a la compra e instalación de microondas, de cafetera más nevera, de televisión y de la puerta panelable de la nevera serían deducibles vía amortización, sin que, a juicio del presente TEAC, dicho importe deba prorratearse en función de los días en los que el inmueble estuvo arrendado al no hallarse comprendidos en la ya referida sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de febrero de 2021.

Suele ser usual que en estos arrendamientos turísticos o de temporada se proporcione equipamiento de electrodomésticos del hogar, que suelen venir exigidos en un inventario o condiciones de contrato con la agencia de alquiler o el inquilino en su caso. La aportación por tanto de tales condiciones contractuales o inventario en su caso sería la prueba idónea de que el propietario arrendador viene obligado a proporcionar, mantener en buen estado de conservación o sustituir en su caso el electrodoméstico en cuestión .

En el presente caso se carece de esta prueba así como de cualquier otro indicio que permita en el ejercicio de ponderación del conjunto probatorio a este TEAC apreciar como cumplida esta exigencia.

En consecuencia, se desestima la deducibilidad del mencionado importe.

- La factura de 20 de septiembre de 2017 con el concepto "LIMPIEZA Y PREPARACIÓN PARA EL ALQUILER" y por importe de 108,90 euros:

Al igual que la otra factura relativa a la limpieza del inmueble y por los mismos motivos, este TEAC admite la deducción de este gasto.

En resumen, se estima parcialmente la reclamación, debiéndose girar una nueva liquidación, en sustitución de la impugnada, en la que se tenga en cuenta todo lo concluido en la presente resolución

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.