

A continuación, se recogen una serie de resoluciones y consultas vinculantes que arrojan luz sobre los gastos de Capital Mobiliario

Consulta Vinculante V2396/20

Cuestión

La consultante es titular de una vivienda que se encuentra arrendada, en la que ha tenido que sustituir el aire acondicionado, y algún electrodoméstico.

Contestación

Partiendo de la consideración de que **el arrendamiento no se realizará como actividad económica**, los rendimientos que pueda generar el arrendamiento de la vivienda constituyen rendimientos del capital inmobiliario.

Los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario están recogidos en el artículo 23.1 de la LIRPF y desarrollados en los artículos 13 y 14 del Reglamento, según el cual: “tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

De acuerdo con esta regulación, tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario los gastos de conservación y reparación **teniendo tal consideración el gasto de sustitución del aire acondicionado** (computándose tales gastos con las correspondientes cuotas de IVA soportado no deducible).

Como se ha indicado anteriormente, el importe máximo deducible por los gastos de reparación y conservación efectuados en la vivienda, no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario computados en el período impositivo por el arrendamiento de la citada vivienda, el exceso podrá computarse en los cuatro años siguientes, en la forma expuesta.

Por otra parte, en lo que respecta al cambio de parte del mobiliario (como los electrodomésticos) al que se refiere en su escrito, se debe mencionar el artículo 14.2 b) del RIRPF, que regula los gastos de amortización de la siguiente forma:

“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.**

(...)”

Por tanto, la deducibilidad del mobiliario y demás enseres se efectúa por la vía de la amortización, en función de la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por la Orden de 27 de marzo de 1998, que establece para los elementos objeto de consulta un coeficiente lineal máximo del 10 por 100 y un periodo máximo de 20 años, a contar desde la fecha de adquisición, coeficiente que se aplicará sobre los respectivos costes de adquisición satisfechos

Por último, en los períodos en que el inmueble no se encuentre arrendado, la propietaria habrá de imputar la renta inmobiliaria prevista en el artículo 85 de la LIRPF.

Consulta V2385/19

Cuestión

El consultante es propietario de una vivienda que tiene arrendada. Según manifiesta se hace necesario sustituir la lavadora y el sofá. Consulta sobre si podría considerar la sustitución de estos elementos como gasto de conservación y reparación o, por el contrario, se considera gasto amortizable.

Contestación

Partiendo de la consideración de que el arrendamiento no se realizará como actividad económica, los rendimientos que pueda generar el arrendamiento de la vivienda constituyen rendimientos del capital inmobiliario.

El artículo 23.1 de la Ley 35/2006, recoge los gastos que, para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, podrán deducirse de los rendimientos íntegros. En desarrollo de dicho artículo, el artículo 13 del Reglamento, dispone que “tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

De acuerdo con esta regulación, este Centro viene manteniendo como criterio interpretativo que, conceptualmente, los gastos de conservación y reparación efectuados tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, si bien procede matizar aquí que **esta deducibilidad no ampara las adquisiciones de mobiliario y electrodomésticos, cuya incidencia en el rendimiento neto se producirá a través de las amortizaciones.**

De acuerdo con lo expuesto, los gastos por adquisición de electrodomésticos y otros enseres, serán deducibles vía amortización, en la forma prevista en el artículo 14.b) del RIRPF, de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 30.1 del RIRPF, que, para mobiliario y otros enseres, es el 10 por ciento anual, con un periodo máximo de 20 años.

Consulta V3146-18

Cuestión

El consultante se plantea destinar al alquiler una vivienda de su propiedad, pero para ello debe realizar unos gastos en la misma, como cambio de aparato de aire acondicionado y caldera, acuchillado del suelo, y pintura del inmueble. Si a efectos de la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario los referidos **gastos efectuados con anterioridad al alquiler** tienen la consideración de gasto deducible.

Contestación

De acuerdo con la normativa vigente, tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario los gastos de conservación y reparación, teniendo tal consideración los gastos objeto de consulta.

Ahora bien, **la deducibilidad de los gastos anteriores al arrendamiento está condicionada a la obtención de unos ingresos**, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos. Ello hace necesario, en un supuesto como el que es objeto de consulta, en el que la vivienda no está alquilada, sino en expectativas de alquiler, la **existencia de una correlación entre los gastos de conservación y reparación, y los ingresos derivados del posterior arrendamiento** de la vivienda.

Lo anterior comporta que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario, a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute, y no al disfrute, siquiera temporal, de la vivienda por su titular. **Por tanto, en el caso planteado, en la medida en que las reparaciones a las que se refiere en su escrito, se dirijan de forma exclusiva a poner el inmueble en condiciones de poder arrendarlo tendrán la consideración de gasto deducible.**

Como se ha indicado anteriormente, el importe máximo deducible por los gastos de reparación y conservación efectuados en la vivienda, no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario computados en el período impositivo por el arrendamiento de la citada vivienda, el exceso podrá computarse en los cuatro años siguientes, en la forma expuesta.

Consulta V0398/18

Cuestión

El consultante ha adquirido una vivienda para destinarla al arrendamiento, que no constituirá actividad económica puesto que lo gestionará él mismo. Debido al deterioro de la vivienda, ha realizado una serie de reparaciones, tales como adquisición de materiales para pintura de la vivienda, abrillantado del suelo, cambio de caldera de gas por termo eléctrico, modificación de las instalaciones de electricidad y fontanería, cambio de bañera por plato de ducha e instalación de una mampara.

Plantea la deducibilidad de esos gastos.

Contestación

El artículo 23.1 de la Ley 35/2006, recoge los gastos que, para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, podrán deducirse de los rendimientos íntegros. En desarrollo de dicho artículo, el artículo 13 del Reglamento dispone que "tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

En relación con las obras de reforma efectuadas en la vivienda, hay que señalar, en principio, que **el concepto de mejora no aparece contemplado expresamente en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**. Ahora bien, la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en su norma tercera **entiende por "mejora"** el conjunto de actividades mediante las que se produce una **alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva**.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, **debe entenderse que constituyen reparaciones y conservaciones las destinadas a mantener la vida útil** del inmueble y su capacidad productiva o de uso, **mientras que cabe considerar como mejoras las que redundan, bien en un aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble, bien en un alargamiento de su vida útil**.

En consecuencia, en función del carácter que tengan las obras, las mismas se podrán calificar de obras de conservación o reparación, siendo gasto deducible en los términos y con los límites anteriormente indicados, o de mejoras, en cuyo caso el gasto será deducible por la vía de la amortización.

En el supuesto planteado, las obras efectuadas en la vivienda, en la medida en que se corresponden con el concepto de reparación y conservación, en los términos del artículo 13 de RIRPF, serán deducibles por esta vía.

V2711/09

Cuestión

La consultante y sus hermanas adquirieron por herencia una oficina, por lo cual pasaron a constituir una comunidad de bienes, oficina que siempre ha estado y sigue estando destinada al alquiler. Debido al mal estado de dicha oficina, en el año 2004 **se realizaron las siguientes reformas** en la misma:

- Sustitución del cuadro antiguo de electricidad
- Sustitución de ventanas antiguas
- Sustitución de tuberías antiguas y de grifería nueva
- Alicatado y solado del cuarto de baño y cocina como consecuencia del cambio de tuberías y saneado de azulejos antiguos
- Sustitución del parquet desgastado y colocación de nuevo rodapié
- Reparación de puertas
- Pintura
- Retirada de escombros a vertedero y limpieza final de la oficina

Desde entonces la comunidad de bienes viene amortizando el coste de las obras anteriores. En la consulta plantean la deducibilidad del importe de las obras en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En concreto, se pide la determinación del porcentaje de amortización que corresponde aplicar al coste de las obras indicadas.

Contestación

Se parte de la hipótesis de que el arrendamiento no constituye una actividad económica, sino que las rentas derivadas del alquiler tendrán la consideración de rendimientos del capital inmobiliario.

De acuerdo con el artículo 23.1.a).1º de la LIRPF y la letra a) del citado artículo 13 del RIRPF, tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención, entre los que se incluyen "los gastos de reparación y conservación del inmueble".

En el presente supuesto, teniendo en cuenta que las obras objeto de consulta se realizaron en el año 2004, cabe recordar que con efectos hasta 31 de diciembre de 2006, según el artículo 21.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo) y desarrollado en el apartado 1 del artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (BOE 4 de agosto), la regulación de los gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario era idéntica a la expuesta con anterioridad a excepción del importe máximo deducible por la totalidad de los gastos, el cual no podía exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario.

De la documentación obrante en el expediente cabe concluir que las obras objeto de consulta que realizó la comunidad de bienes **tienen la consideración de gastos de reparación y conservación que no deben formar parte de la base de amortización** de la oficina en cuestión.

No obstante, en la medida en que la oficina objeto de consulta siempre ha estado y sigue estando destinada al arrendamiento, las cantidades satisfechas en el año 2004 en concepto de reparación y conservación habrían sido deducibles como gasto.

En consecuencia, en el presente caso la comunidad de bienes ha estado amortizando indebidamente el coste de las obras objeto de consulta, por lo que deberá regularizar su situación tributaria, sin perjuicio del plazo de prescripción regulado en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

V0057/11

Cuestión:

El consultante es propietario de un local comercial que tiene alquilado. La comunidad de propietarios va a emprender en el edificio una obra de calzamiento de pilares y estabilización de la estructura. La comunidad de propietarios ha abierto una cuenta bancaria en la que los propietarios pueden ir haciendo entregas a cuenta antes del inicio de la obra.

Plantea la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contestación

De acuerdo con la normativa vigente, **no serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora**, es decir, aquellas que **redundan, bien en un aumento de la capacidad o habitabilidad de los inmuebles, bien en un alargamiento de su vida útil**.

En el supuesto planteado, las obras de rehabilitación que van a ser efectuadas en el edificio, consistentes en el calzamiento de pilares y estabilización de la estructura, no responden al concepto de reparación o conservación, en los términos del artículo 13.a) del Reglamento del Impuesto, sino que constituyen una mejora del inmueble, por lo que **no serán deducibles por este concepto, sin perjuicio de su consideración como mayor valor de adquisición, amortizable en los términos del artículo 14 del Reglamento del Impuesto**.

La amortización se efectuará, en los términos señalados, a partir del momento en que finalicen las obras.

V0070-05

Cuestión

El consultante tiene un piso alquilado y cuando se quede vacío tiene intención de acondicionarlo, además de cambiar los muebles de cocina, y volverlo a alquilar.

Deducibilidad de los gastos en los que incurre.

Contestación

... Asimismo, resulta preciso efectuar una matización, **el coste de los muebles de la cocina que va a instalar no tienen el carácter de gastos de conservación y reparación. Estaríamos ante un bien mueble cedido conjuntamente con el inmueble** que, en su caso, será objeto de amortización durante el período en que esté arrendado en los términos previstos en el artículo 13 del Reglamento.

Resolución TEAC 2425/20

Cuestión

Conceptos a incluir en el valor de adquisición; gastos de conservación y mantenimiento versus mejoras. Aplicación a la ganancia Patrimonial obtenida en el IRNR de la normativa del IRPF.

Criterio:

Por contraposición al artículo 13.1.a) del Reglamento del IRPF, y a falta de una definición concreta en la propia norma, **las ampliaciones o mejoras deben entenderse como auténticas inversiones que redundan en un aumento de la vida útil o habitabilidad del inmueble, o en aumento de la extensión o capacidad en otro tipo de bienes, tal**

y como se considera en el ámbito del Plan General Contable, siendo tan solo estos costes en mejoras o ampliaciones del inmovilizado los que deben considerarse, en el ámbito del IRPF, como mayor importe del valor de adquisición. No así los que constituyen sustituciones por la obsolescencia o deterioro del elemento necesarios para el mantenimiento del uso y eficiencia del inmueble.

Mismo criterio en Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 y en Consultas DGT que se citan.

Resumen del autor: En un procedimiento de comprobación se analizan una serie de facturas afectas

- Instalación de caldera
- Cubrimiento con un porche y colocación de baldosas
- Más cubrimiento del porche y colocación de baldosas.
- Sustitución de elementos de inmovilizado ya existente
- Adquisición mobiliario: encimera, fregadero, horno.

Criterios y definiciones que se recogen en la Resolución

Reparación y conservación del inmovilizado material.

1. Se entiende por «reparación» el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.
2. La «conservación» tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.

Renovación del inmovilizado material.

La "renovación" del inmovilizado es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.

Ampliación y mejoras del inmovilizado material.

1. La "**ampliación**" consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.
2. Se entiende por "**mejora**" el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva".

En ese mismo sentido que el criterio de este TEAC y de la mencionada Resolución del ICAC, se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en reiteradas contestaciones a consultas, señalando, a modo de ejemplo, que **constituyen gastos de reparación y conservación**, entre otros, las obras tales como la sustitución del cuadro antiguo de electricidad, la sustitución de ventanas antiguas, la sustitución de tuberías antiguas y de grifería, el alicatado y solado del cuarto de baño y cocina, la sustitución del parquet desgastado y la colocación de nuevo rodapié, la reparación de puertas, pintura, retirada de escombros a vertedero y limpieza final de la oficina, etc. (vg. CV 9-12-09; CV 2-3-10). Igualmente, la sustitución de la solería vieja, de las ventanas y de las máquinas de aire acondicionado (CV 11-9-12); las obras en la red de saneamiento y en el entronque de la red general, debido a su mal estado (CV 12-5-11).

Se manifiesta asimismo que **la instalación de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros, donde no existían**, constituye una inversión o mejora y no un gasto deducible. Pero, por el contrario, cuando ya existen y es preciso sustituirlos, por razones de mantenimiento del uso normal, estas sustituciones no son mejora, sino gasto deducible (DGT CV 10-10-02 y CV 30-9-08); AEAT 27-5-03).

A continuación, el Tribunal responde a las alegaciones del recurrente

Sentado lo anterior, cabe proceder al análisis de los distintos importes invocados como mejoras por el recurrente, respecto de lo cual, se tiene lo que sigue:

En lo relativo a la instalación de caldera, el recurrente insiste en que debe calificarse como mejora, pues no se trata de la sustitución de una caldera anterior, sino de instalar una donde anteriormente no existía ninguna, tal y como se especifica en la factura.

Pues bien, en la factura consta en el epígrafe correspondiente al "concepto" la siguiente descripción: "Mano de obra de montaje, modificación instalación y comprobación".

A juicio del presente Tribunal, lejos de inferirse de dicha descripción lo invocado por el recurrente, esto es, que se trata de la instalación de una caldera donde anteriormente no existía ninguna, de la descripción utilizada en la factura "modificación instalación", se desprende que había una instalación previa que se procede a modificar. Resulta claro que sin dicho elemento que se sustituye el inmueble sufriría un menoscabo y merma de su utilidad y valor, por lo que su sustitución no redundaría más que en la conservación o mantenimiento en uso de dicho inmueble.

Por tanto, no cabe sino calificar dichos gastos como reparación y conservación, no debiendo adicionarse al valor del precio de adquisición.

En cuanto a los gastos relativos a los trabajos de forjado en el porche trasero de la casa, el recurrente señala que alargan la vida útil del activo, tal y como se desprende del concepto y desglose de la factura habla de refuerzo, colocación de nueva viga y capa de compresión de hormigón, así como de impermeabilización.

Sin embargo, a juicio de presente Tribunal, de la descripción de las facturas no se puede inferir que se esté aumentando la vida útil o habitabilidad del inmueble ni que se haya producido un aumento de la eficiencia productiva del mismo, que permita calificar dichos gastos como mejoras.

Por tanto, ante la ausencia de otros elementos probatorios distintos a la descripción efectuada en la factura, dichos gastos deben calificarse como reparaciones y conservación, y no deben adicionarse al valor del precio de adquisición.

De igual manera debemos pronunciarnos respecto a los gastos de adquisición de mobiliario tales como encimera, fregadero, horno, etc. El recurrente considera que son parte no separable e integrada en el inmueble y que, por tanto, tienen la calificación de mejora.

Sin embargo, a juicio del presente Tribunal, no se trata de gastos que contribuyan a aumentar la vida útil o habitabilidad del inmueble, por lo que no pueden ser calificados como gastos de mejoras.

