

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC070812

DGT: 11-12-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3145/2018

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas generales. Transmisiones onerosas. Valor de adquisición. *Del valor de adquisición de una vivienda se puede minorar la amortización deducible en los rendimientos de capital inmobiliario derivados del arrendamiento de la misma. Se considera como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso. El porcentaje fijo que proceda, se aplicará en función del número de días en que el inmueble hubiera estado arrendado en cada período impositivo. En consecuencia, a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que pueda generarse en la transmisión de la vivienda, en la determinación del valor de adquisición el contribuyente deberá minorar el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles (durante el periodo de arrendamiento).*

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 23, 27, 33, 34 y 35.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 13, 14 y 40.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante se plantea la transmisión de una vivienda de su propiedad que ha tenido arrendada.

Cuestión planteada:

Si a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial, del valor de adquisición se debe minorar la amortización computada como gasto deducible en la determinación de los rendimientos de capital inmobiliario derivados del arrendamiento de la vivienda.

Contestación:

En primer lugar, en lo que respecta al arrendamiento de la vivienda, procede señalar que partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se realiza como actividad económica, por no reunir los requisitos del artículo 27.2 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 (BOE del día 29), en adelante LIRPF, los rendimientos que pueda producir dicho arrendamiento constituyen rendimientos del capital inmobiliario, por lo que para determinar la deducibilidad de los gastos a que se refiere la consultante se hace necesario acudir al artículo 23.1 de la LIRPF y, en su desarrollo, al artículo 13 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF.

En concreto, el artículo 23.1 de la LIRPF establece:

“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:

(...).

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 el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

(...)

Además, en el artículo 14 del RIRPF se establece en cuanto a los gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario se refiere:

“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.

(...)

Sentado lo anterior, la transmisión del inmueble objeto de consulta generará en el transmitente una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una alteración en la composición de su patrimonio que da lugar a una variación del valor del mismo, de conformidad con lo previsto en el apartado 1 del artículo 33 de la LIRPF.

El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinado, según el artículo 34.1.a) de la LIRPF, por “la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales”.

La determinación de los valores de adquisición y transmisión se recoge en el artículo 35 de la LIRPF en el caso de transmisiones onerosas, configurándose de la siguiente forma:

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”.

En lo que respecta a la amortización, el artículo 40 del RIRPF establece lo siguiente:

“1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación”.

De acuerdo con este precepto, deberá tenerse en cuenta la amortización mínima, con independencia de su efectiva consideración como gasto, aclarando el precepto que se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso. El porcentaje fijo que proceda, se aplicará en función del número de días en que el inmueble hubiera estado arrendado en cada período impositivo.

En consecuencia, a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial que pueda generarse en la transmisión de la vivienda, en la determinación del valor de adquisición el consultante deberá minorar el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles (durante el periodo de arrendamiento) de acuerdo con lo expuesto.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.