

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071393

DGT: 15-02-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0333/2019

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas generales. Transmisiones onerosas. Valor de adquisición. *Las ampliaciones o mejoras se suman al valor de adquisición, los gastos de reparación y conservación no. A efectos de la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial, si la adquisición se realiza a título oneroso, formará parte del valor de adquisición el importe real de la adquisición, así como el correspondiente a las inversiones y mejoras efectuadas en la vivienda y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente [Vid., consulta DGT, de 13-06-2016, nº V2584/2016 (NFC060341)]. Si la adquisición se realizó a título lucrativo, formará parte de dicho valor de adquisición, el ISD y las cuotas de IVA soportadas no deducibles, que en su momento pudieran haber gravado la adquisición del inmueble, excluidas las que pudieran corresponder a intereses. Por el contrario, no formarán parte del valor de adquisición los gastos de reparación y conservación de la vivienda. 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 ampliaciones o 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, si se han efectuado en la vivienda obras de reforma, en función del carácter que tengan éstas, las mismas se podrán calificar de mejoras o ampliación, en cuyo caso se deberán tener en cuenta al calcular el valor de adquisición del inmueble transmitido, o bien, de gastos de conservación o reparación, los cuales no se deberán tener en cuenta en dicho cálculo. La justificación de dichos gastos como de cualquier otro, deberá efectuarse mediante factura expedida por quien realice las obras o preste el servicio. Por último, si el inmueble ha estado arrendado, deberá tenerse en cuenta el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima con independencia de su efectiva consideración como gasto, que minorará el valor de adquisición del inmueble a la hora de calcular la ganancia o pérdida patrimonial.*

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 23, 27, 33, 34, 35, 36 y 40.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 13, 14 y 40.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 106.

RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), arts. 3 y 6.

Ley 58/2003 (LGT), art. 106.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante traslada su domicilio a Soria en 2019 a una vivienda que ha estado alquilada desde 2017. Piensa reformar dicha vivienda (cocina, baño, ventanas, puertas, y suelo), con motivo de venderla en 2019.

Cuestión planteada:

Cuál sería el valor de adquisición de dicha vivienda, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente derivada de su venta. En concreto, se pregunta si las obras de reforma formarían parte del valor de adquisición del inmueble.

Contestación:

En primer lugar, partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se ha realizado 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 se hace necesario acudir al artículo 23.1 de la Ley del Impuesto 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.

(...).”

Una vez 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.

Esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, según dispone el artículo 34 de la LIRPF, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

El artículo 35 de la LIRPF dispone lo siguiente en cuanto a las transmisiones a título oneroso se refiere:

“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.”.

Y el artículo 36:

“Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.
(...)”.

Por otro lado, 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.
(...)”.

Por tanto, en este caso, si la adquisición se realizó a título oneroso, a efectos de la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 35 de la Ley del Impuesto, formará parte del valor de adquisición el importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado, así como el correspondiente a las inversiones y mejoras efectuadas en la vivienda y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

Respecto a los gastos y tributos inherentes a la adquisición, de acuerdo con el criterio de este Centro Directivo en diferentes consultas tributarias (consultas vinculantes V2584-16 y V0131-04), éstos son aquellos tales como, entre otros, los gastos de notaría, registro de la propiedad, gestoría, abogado, Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la vivienda y satisfecho en la adquisición, y los gastos por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

No obstante lo anterior, conviene precisar que, en concreto, respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, y de acuerdo con el criterio de este Centro Directivo (consulta vinculante V1649-13), según lo dispuesto en el artículo 106.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana en los supuestos de transmisiones de terrenos a título oneroso será el transmitente. Ahora bien, a tal efecto será necesario que el consultante, adquirente del inmueble, acredite que, aun no siendo sujeto pasivo del impuesto, pactó con el transmitente que asumía el pago de este tributo. Dicha acreditación se deberá realizar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, conforme dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria a quienes corresponderá la valoración de las pruebas aportadas.

No obstante, si la adquisición se realizó a título lucrativo, formará parte de dicho valor de adquisición, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (V2275-06). Asimismo, forman parte del valor de adquisición, las cuotas

de IVA soportadas no deducibles, que en su momento pudieran haber gravado la adquisición del inmueble, excluidas las que pudieran corresponder a intereses (consulta no vinculante número 0808-02, de 28 de mayo de 2002).

Por otro lado, 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 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (BOE de 8 de marzo de 2013), en el apartado 3 de su norma segunda entiende por “mejora” el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

Por el contrario, no formarán parte del valor de adquisición los gastos de reparación y conservación de la vivienda a los cuales sí hace referencia el Reglamento del Impuesto en su artículo 13, al señalar los gastos deducibles en la determinación del rendimiento del capital inmobiliario.

Asimismo, el apartado 3 de la norma segunda de la citada Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas define el concepto de ampliación, que consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

De acuerdo con estos preceptos, 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 ampliaciones o mejoras las que redundan, bien en un aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble, bien en un alargamiento de su vida útil.

De tener las posibles inversiones que haya podido realizar el consultante la consideración de ampliación o mejoras, estas formarían parte del valor de adquisición del inmueble.

En consecuencia, si el consultante ha efectuado en su vivienda obras de reforma, en función del carácter que tengan éstas, las mismas se podrán calificar de mejoras o ampliación, en cuyo caso se deberán tener en cuenta al calcular el valor de adquisición del inmueble transmitido, o bien, de gastos de conservación o reparación, los cuales no se deberán tener en cuenta en dicho cálculo.

Tratándose de cuestiones de hecho el contribuyente habrá de poder justificar debidamente, en su momento, las diversas obras por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone, tal como ya se ha explicado con anterioridad, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, a los que corresponderá su oportuna valoración a requerimiento de los mismos.

En general, la justificación, tanto de dichos gastos como de cualquier otro por los desembolsos a los que pueda realizar el consultante, deberá efectuarse mediante factura expedida por quien realice las obras o preste el servicio, que deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, o, más recientemente, en el artículo 3 y 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29), por los que se regula, sucesivamente, el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, así como de conservar los justificantes de las operaciones realizadas.

Por último, y teniendo en cuenta que el inmueble objeto de consulta ha estado arrendado desde 2017, de acuerdo con el artículo 40 del RIRPF deberá tenerse en cuenta el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima con independencia de su efectiva consideración como gasto, que minorará el valor de adquisición del inmueble a la hora de calcular la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente.

Aclarando el artículo 40 del RIRPF, 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).

Por último, cabe explicar que respecto a los gastos incurridos para proceder a la venta de un inmueble por los que se pregunta en el escrito de consulta, en cuanto sean inherentes a la transmisión, su incidencia se produce a través de su deducibilidad del valor de transmisión en los términos de los artículos 34 y 35 transcritos.

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 Administraciones Públicas.