

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071394

DGT: 28-02-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0427/2019

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Gastos deducibles. De inmuebles arrendados. Gastos necesarios para la obtención de rendimientos. Gastos de reparación y conservación. Un inmueble arrendado va a ser objeto de obras de reparación de la fachada, como consecuencia de la aparición de humedades. El pago de las obras se va a efectuar en tres periodos impositivos, mediante derramas mensuales a la comunidad de propietarios. Con carácter general, si las obras consisten en gastos de reparación y conservación, serán deducibles con el límite de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos del capital inmobiliario, en el período impositivo, pudiendo deducirse el exceso en los cuatro años siguientes. En cambio, si constituyen una mejora del inmueble se considerarán mayor valor de adquisición del mismo y serán amortizables, aplicando el 3% anual al coste de las obras. **Imputación temporal. Regla general. Rendimientos del capital inmobiliario. Derramas.** Respecto al período impositivo al que procede imputar los pagos, para su determinación se hace preciso acudir a la regla general de imputación temporal del art. 14.1 Ley 35/2006 (Ley IRPF). En consecuencia, la imputación de los pagos efectuados por el contribuyente por las obras, en el caso de que se califiquen como obras de reparación y conservación, corresponderá realizarla al período (o períodos) impositivo (s) en que el gasto sea exigible por quien haya de percibirlo. En caso de calificarse como mejora, se aplicará el 3% anual al coste de las obras, a partir del período impositivo en que hubieran finalizado.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 23 y 27.

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

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es propietario de una vivienda que tiene alquilada. El inmueble en el que se encuentra va a ser objeto de obras de reparación de la fachada, como consecuencia de la aparición de humedades en determinados pisos. El pago de las obras se va a efectuar en tres periodos impositivos, mediante derramas mensuales a la Comunidad de Propietarios.

Cuestión planteada:

Periodo o periodos impositivos a los que debe imputarse el coste de las obras.

Contestación:

Partiendo de la consideración de que el arrendamiento no se realizará como actividad económica por no reunir los requisitos previstos en el 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 de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, los rendimientos que pueda generar el arrendamiento de la vivienda constituyen rendimientos del capital inmobiliario.

El artículo 23.1 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, 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 del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, 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 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.”

De acuerdo con lo señalado, no son deducibles las cantidades destinadas a ampliación o mejora, es decir, aquéllas que redundan, bien en un aumento de la capacidad o habitabilidad de los inmuebles, bien en un alargamiento de su vida útil.

Las cantidades destinadas a ampliación o mejora tienen la consideración de inversión, aumentando el valor de adquisición del inmueble. Al incorporarse al valor del bien, son deducibles a través de su amortización en los términos del artículo 14 del RIRPF.

Así, este Centro Directivo ha calificado como inversión o mejora las obras destinadas a la consolidación de la estructura de un edificio (consulta DGT 1484-97, de 3 de julio de 1997) o, en la consulta vinculante V0057-11, de 18 de enero de 2011, las obras de calzamiento de pilares y estabilización de la estructura han sido consideradas una mejora.

Por tanto, cabe concluir que, en la medida en que las obras objeto de consulta se correspondan con el concepto de gastos de reparación y conservación, previsto en el artículo 13.1 del RIRPF, serán deducibles con el límite de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos, en el período impositivo, por el arrendamiento de la vivienda, el exceso podrá deducirse en los cuatro años siguientes en la forma que prevé dicho artículo. En cambio, si constituyen una mejora del inmueble se considerarán mayor valor de adquisición del mismo y serán amortizables según lo dispuesto en el artículo 14 del RIRPF, aplicando el 3 por ciento anual al coste de las obras.

Respecto al período impositivo al que procede imputar los pagos, para su determinación se hace preciso acudir a la regla general de imputación temporal recogida en el artículo 14.1 de la Ley del Impuesto:

“Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

(...).”

Conforme con esta regulación, la imputación de los pagos efectuados por el consultante por las obras, en el caso de que se califiquen como obras de reparación y conservación, corresponderá realizarla al período (o períodos) impositivo (s) en que el gasto sea exigible por quien haya de percibirlo.

En caso de calificarse como mejora, se aplicará el 3 por ciento anual al coste de las obras, a partir del periodo impositivo en que hubieran finalizado.

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.