

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071587

DGT: 13-03-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0537/2019

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de capital inmobiliario. Gastos deducibles. De inmuebles arrendados. Gastos necesarios para la obtención de rendimientos. Amortización. Servicios o suministros. Arrendamiento de una de las habitaciones de la vivienda habitual. La deducibilidad del mobiliario y demás enseres de la habitación arrendada 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 (Tabla de amortización simplificada para empresarios o profesionales en estimación directa simplificada), que establece para sus distintos elementos un coeficiente lineal máximo del 10% 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, y teniendo en cuenta los días en que haya durado el alquiler. Los gastos de agua, luz, gas e internet serán deducibles en la medida en que sean soportados y pagados de forma efectiva por el arrendador, de tal forma que si fuera el arrendatario el que los paga y soporta, el propietario no podría deducirlos. No obstante, si los gastos se repercuten al inquilino, se computarán como rendimiento íntegro del capital inmobiliario, siendo a su vez, deducibles de dicho rendimiento. Por otro lado, únicamente los gastos proporcionales correspondientes a esa parte de la propiedad (habitación) que está alquilada serían considerados deducibles. En los gastos generales incurridos que no sean susceptibles de individualización, será necesario prorratear los gastos totales teniendo en cuanto cuáles corresponden a la parte de la casa que está alquilada y cuáles corresponden a la parte que no lo está. Esto último dependerá de los pactos contractuales. **Reducciones.** En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto -una vez deducidos los gastos necesarios-, se reducirá en un 60%. En caso de que el arrendamiento se efectuase por temporadas, curso lectivo, verano o cualquier otra, dicha reducción no resultaría aplicable, ya que la misma sólo resultará de aplicación si el destino de la vivienda es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario de la habitación, o de cada una de las habitaciones que se alquilan. [Vid., en sentido contrario, consulta DGT, de 05-09-2016, nº V3660/2016 (NFC061575)]. **Regímenes especiales. Imputación de rentas inmobiliarias.** No cabe imputación de renta inmobiliaria cuando el bien inmueble de que se trate esté afecto a una actividad económica, o bien genere rendimientos de capital, o bien sea utilizado por su propietario como residencia habitual. Dado que, en este caso se arrienda durante 223 días al año una habitación en un inmueble que constituye vivienda habitual, y dado que dicha habitación cuando deje de estar alquilada formará parte de la vivienda habitual, no procede imputación de renta inmobiliaria.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 22, 23, 27 y 85.

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

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

Orden de 27 de marzo de 1998 (Tabla de amortización simplificada para empresarios o profesionales en estimación directa simplificada).

Descripción sucinta de los hechos:

En el año 2018, el consultante ha arrendado una habitación en un inmueble que constituye su vivienda habitual, durante un total de 223 días.

Cuestión planteada:

- Gastos fiscalmente deducibles, y cuál es el porcentaje de deducibilidad de los mismos.
- Cuál es la clave de uso que debe consignar a este inmueble en su declaración de IRPF. En concreto pregunta si debe considerarse que dicho inmueble es su vivienda habitual y que, por tanto, no cabe la imputación de rentas inmobiliarias establecida en el artículo 85 de la LIRPF.

Contestación:

Partiendo de la consideración de que el arrendamiento objeto de consulta no se realiza 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 del día 29), en adelante LIRPF, los rendimientos derivados del arrendamiento de la habitación de su vivienda habitual constituyen rendimientos del capital inmobiliario, de acuerdo con el artículo 22 de la LIRPF.

En cuanto a los gastos deducibles de los rendimientos de capital inmobiliario, 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), que dispone lo siguiente:

“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.

b) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.

c) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares.

d) Los ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

e) Los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entenderá cumplido este requisito:

1.º Cuando el deudor se halle en situación de concurso.

2.º Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.

f) El importe de las primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

g) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

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

Mientras que el artículo 14 del Reglamento establece en cuanto a los gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario, lo siguiente:

“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.

3. En el caso de que los rendimientos procedan de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, podrá amortizarse, con el límite de los rendimientos íntegros de cada derecho, su coste de adquisición satisfecho.

La amortización, en este supuesto, será el resultado de las reglas siguientes:

a) Cuando el derecho o facultad tuviese plazo de duración determinado, el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo.

b) Cuando el derecho o facultad fuese vitalicio, el resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 3 por ciento.”.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, en cuanto a la determinación del rendimiento neto derivado de los rendimientos de capital inmobiliario, se pueden deducir de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para su obtención –sólo los correspondientes al período de tiempo en que la habitación haya estado alquilada–, así como las cantidades destinadas a la amortización del inmueble en la parte correspondiente a la habitación alquilada respecto a los días en que haya durado el alquiler, y de los demás bienes cedidos con la misma, siempre que respondan a depreciación efectiva.

En cuanto a la deducibilidad del mobiliario y demás enseres de la habitación arrendada, tal como se acaba de señalar se efectuará 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 sus distintos elementos un coeficiente lineal máximo del 10 por 100 y un período máximo de 20 años, a contar desde la fecha de adquisición, coeficiente que se aplicará sobre los respectivos costes de adquisición satisfechos, y teniendo en cuenta los días en que haya durado el alquiler.

Por lo que se refiere a gastos de agua, luz, gas e internet que se correspondan con el arrendamiento de la habitación durante los 223 días en que ésta ha estado alquilada, dichos gastos sólo serán deducibles en la medida en que sean soportados y pagados de forma efectiva por el arrendador, de tal forma que si fuera el arrendatario el que los paga y soporta, el propietario no podría deducirse ninguna cantidad. No obstante, hay que tener en cuenta que, si los importes de estos gastos se repercuten al inquilino, los mismos se computarán como rendimiento íntegro del capital inmobiliario, siendo a su vez, deducibles de dicho rendimiento.

Por otro lado, únicamente los gastos proporcionales incurridos correspondientes a esa parte de la propiedad (habitación, en este caso) que está alquilada serían considerados deducible. En los gastos generales incurridos que no sean susceptibles de individualización, será necesario prorratear los gastos totales teniendo en cuanto cuáles corresponden a la parte de la casa que está alquilada (habitación en este caso) y cuáles corresponden a la parte que no lo está (resto de la vivienda). Esto último dependerá de los pactos contractuales existentes entre arrendador y arrendatario.

En lo que respecta a la acreditación del gasto, esta se deberá realizar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, conforme al artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), que establece lo siguiente:

“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.

(...) 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”.

No obstante, conviene señalar que la competencia para la comprobación de los medios de prueba aportados como justificación de los gastos y para la valoración de los mismos corresponde a los órganos de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Además, cabe explicar que en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 23 de la LIRPF -una vez deducidos los gastos necesarios para su obtención-, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

No obstante, en caso de que el arrendamiento se efectuase por temporadas, curso lectivo, verano o cualquier otra, dicha reducción del 60 por ciento no resultaría aplicable, ya que la misma sólo resultará de aplicación si el destino de la vivienda es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario de la habitación, o de cada una de las habitaciones que se alquilan, de acuerdo con el criterio establecido por este Centro Directivo en consulta vinculante V3660-16, de 5 de septiembre de 2016.

Por último, respecto a la clave de uso que debe consignar a este inmueble en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señalar que se trata de una cuestión ajena a las competencias de este Centro Directivo, debiéndose dirigirse al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) correspondiente a su domicilio fiscal, dado que es una cuestión de su competencia.

No obstante, cabe señalar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de la Ley del Impuesto que se transcribe a continuación, no cabe imputación de renta inmobiliaria alguna cuando el bien inmueble de que se trate esté afecto a una actividad económica, o bien genere rendimientos de capital, o bien sea utilizado por su propietario como residencia habitual. Dado que, en este caso se arrienda durante 223 días al año una habitación en un inmueble que constituye la vivienda habitual del contribuyente, y partiendo de la premisa de que dicha habitación cuando deje de estar alquilada formará parte de su vivienda habitual residiendo el consultante de forma efectiva en toda la vivienda, no procede imputación de renta inmobiliaria alguna por dicho inmueble.

“Artículo 85. Imputación de rentas inmobiliarias

1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo

de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, la renta imputada será el 1,1 por ciento del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por ciento de aquel por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 1,1 por ciento.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

(...)"

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.