

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC082225

DGT: 10-03-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0458/2022

### SUMARIO:

**IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Delimitación.** *Fianza destinada a los desperfectos provocados por los arrendatarios.* La contribuyente es copropietaria de una vivienda que ha estado arrendada hasta julio de 2021. Dado que la vivienda fue devuelta con múltiples daños y desperfectos, se han quedado con el importe de la fianza, la cual han utilizado para sufragar los gastos de reparación necesarios para volver a alquilar la vivienda, si bien dicho importe no ha sido suficiente y han tenido que utilizar una parte de sus ahorros para ello. Además, varias rentas resultaron impagadas por parte de los arrendatarios y han sido reclamadas judicialmente. El importe de la fianza retenido al arrendatario por desperfectos en la vivienda deberá computarse como rendimiento del capital inmobiliario. **Rendimientos de capital inmobiliario. Gastos deducibles. De inmuebles arrendados. Saldos de dudoso cobro.** *Plazo de seis meses reducido a tres para 2020 y 2021. Impago de las rentas del alquiler.* El plazo de seis meses queda reducido a tres meses en los ejercicios 2020 y 2021. En el periodo impositivo 2021 los propietarios del inmueble deberán computar como rendimientos íntegros del capital inmobiliario las mensualidades exigibles hasta la fecha de finalización del arrendamiento, aunque no hayan percibido alguna de ellas. Las mensualidades no percibidas podrán deducirse como saldo de dudoso cobro. En caso de cobro posterior de las cantidades adeudadas, las mismas deberán computarse como rendimiento del capital inmobiliario del ejercicio en que se produzca el cobro, siempre que tales cantidades hayan sido deducidas como saldo de dudoso cobro. Por otra parte, en la medida en que los gastos a los que se refiere en su escrito por las obras efectuadas se correspondan con el concepto de gastos de reparación y conservación, tendrán la consideración de gastos deducibles. **Gastos deducibles. De inmuebles arrendados. Requisitos de deducibilidad. Gastos soportados en expectativa de arrendamiento.** *Reparación de los desperfectos de cara al nuevo arrendamiento.* La deducibilidad de gastos anteriores al nuevo arrendamiento de la vivienda 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, cuando los gastos se realizan mientras 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. El importe máximo deducible por los gastos de reparación y conservación efectuados en el inmueble no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario computados en el período impositivo por el arrendamiento del citado inmueble, el exceso podrá computarse en los cuatro años siguientes.

### PRECEPTOS:

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

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

RD-Ley 35/2020 (Medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria), art. 15.

### Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es copropietaria de una vivienda que ha estado arrendada hasta julio de 2021. Dado que la vivienda fue devuelta con múltiples daños y desperfectos, se han quedado con el importe de la fianza, la cual han utilizado para sufragar los gastos de reparación necesarios para volver a alquilar la vivienda, si bien dicho importe no ha sido suficiente y han tenido que utilizar una parte de sus ahorros para ello. Además, varias rentas resultaron impagadas por parte de los arrendatarios y han sido reclamadas judicialmente.

### Cuestión planteada:

Cómo debe proceder a declarar los rendimientos del capital inmobiliario en su declaración de IRPF de 2021.

## Contestación:

Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento 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 del inmueble constituyen rendimientos del capital inmobiliario, según lo dispuesto en el artículo 22 de la LIRPF, el cual establece que “se computará como rendimiento íntegro del capital inmobiliario el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario”.

Por tanto, el importe de la fianza retenido al arrendatario por desperfectos en la vivienda, deberá computarse como rendimiento del capital inmobiliario.

Por su parte, 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 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, 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.

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.

(...).

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.

(...)”

Al respecto, se debe precisar que el plazo anterior de seis meses queda reducido a tres meses en los ejercicios 2020 y 2021 por el artículo 15 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria (BOE del 23 de diciembre).

De acuerdo con los preceptos transcritos, en el período impositivo 2021 los propietarios del inmueble deberán computar como rendimientos íntegros del capital inmobiliario las mensualidades exigibles hasta la fecha de finalización del arrendamiento, aunque no hayan percibido alguna de ellas. Las mensualidades no percibidas podrán deducirse como saldo de dudoso cobro en las condiciones establecidas en la letra e) del artículo 13 del RIRPF. En caso de cobro posterior de las cantidades adeudadas, las mismas deberán computarse como rendimiento del capital inmobiliario del ejercicio en que se produzca el cobro, siempre que tales cantidades hayan sido deducidas como saldo de dudoso cobro.

Por otra parte, según lo expuesto, en la medida en que los gastos a los que se refiere en su escrito por las obras efectuadas se correspondan con el concepto de gastos de reparación y conservación, previsto en el artículo 13.1 del RIRPF, tendrán la consideración de gastos deducibles de acuerdo con el citado artículo 23 de la LIRPF.

Ahora bien, la deducibilidad de dichos gastos anteriores al nuevo arrendamiento de la vivienda 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 los gastos se realizan mientras 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.

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

Por último, la situación de expectativa de alquiler de la vivienda deberá ser acreditada por los propietarios. Dicha acreditación podrá realizarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración no es competencia de este Centro Directivo, sino que corresponderá a los órganos de comprobación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, teniendo en cuenta, que en los procedimientos tributarios habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, según el cual serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

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.