

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ053095

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN***Sentencia 1903/2013, de 8 de noviembre de 2013**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 611/2010***SUMARIO:**

**IRPF. Base imponible. Rendimientos del capital inmobiliario. Gastos deducibles. De inmuebles arrendados. Gastos necesarios para la obtención de rendimientos. Gastos de conservación y reparación. Reparaciones generales en inmuebles desactualizados.** Aunque la parte actora no ha aportado un informe técnico sobre la situación de la vivienda antes de la realización de las obras, lo que dificulta notablemente la calificación de los gastos realizados como de conservación o de mejora, sin embargo, no se puede obviar, de un lado, el dato objetivo de que nos encontramos ante una vivienda de más de 40 años de antigüedad, lo que por sí solo justifica la necesidad de sustitución, por el normal deterioro y desmerecimiento por el mero transcurso del tiempo, de las instalaciones y servicios que conforman la vivienda y, de otro, que declararon en autos dos intervinientes en las obras ratificando el deficiente estado de habitabilidad y conservación del edificio por mor de dicha antigüedad.

En concreto, el examen del contrato de obra permite considerar como obras de mejora en cuanto a elementos no existentes con anterioridad, y como tales no deducibles de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario arrendado - sin perjuicio del derecho a practicar las amortizaciones correspondientes por estos gastos-, las partidas relativas a la colocación de "madera en terraza", colocación de "escayola en baño cocina y aseo", "alicatado de tendedero", y "preinstalación de aire acondicionado", colocación de un radiador a mayores en el salón, pudiendo considerarse el resto como obras ordinarias de conservación en cuanto dirigidas a sustituir elementos e instalaciones de la vivienda -suelos, paredes, techos, electricidad, fontanería, aparatos sanitarios o mobiliario, etc- cuyo deterioro e inhabilidad puede deducirse del puro transcurso de un periodo tan dilatado como el considerado.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 109 y 112.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 20.

RD 1775/2004 (Rgto IRPF), arts. 12 y 54.

**PONENTE:***Don Francisco Javier Pardo Muñoz.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

Don MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

VALLADOLID

SENTENCIA: 01903/2013

Sección Tercera

55820

Número de Identificación Único: 47186 33 3 2010 0100775

PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000611 /2010

(Acumulado PO 701/10)

Sobre ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D. Abilio , D.ª Sofía

Representante: D. JOSE MARIA BALLESTEROS GONZALEZ

Contra TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL CASTILLA Y LEON

Representante: ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a ocho de noviembre de dos mil trece.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 1903/13

En los recursos contencioso-administrativos acumulados núms. 611/10 y 701/10, interpuestos por los cónyuges don Abilio y doña Sofía representados por el Procurador Sr. Ballesteros González y defendidos por el Letrado Sr. Rodríguez Lozano, contra sendas Resoluciones de 26 de enero de 2010 del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León , actuando como órgano unipersonal, (reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 , y reclamaciones núms. NUM002 y NUM003 ), siendo parte demandada la Administración General del Estado , representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006 (liquidación y sanción).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Mediante escrito de fecha 7 de abril de 2010 don Abilio interpuso recurso contencioso-administrativo (procedimiento ordinario 611/2010) contra la Resolución del TEAR de 26 de enero de 2010, estimatoria en parte de las reclamaciones acumuladas núms. NUM000 y NUM001 en su día presentadas contra las resoluciones dictadas por el Administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Ponferrada, por las que se desestimaron los recursos de reposición interpuestos contra la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2006, por importe a devolver de 1.831,67 €, y contra la sanción por infracción tributaria derivada de la misma por solicitar indebidamente devoluciones, por importe de 326,31 €, confirmando la resolución del TEAR la liquidación impugnada y anulando la sanción derivada de la misma.

#### **Segundo.**

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 9 de julio de 2010 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia declarando no ser conforme a Derecho la resolución del TEAR impugnada -referida únicamente a la reclamación contra la liquidación provisional, al haber sido anulada la sanción derivada de la misma-, anulando la expresada resolución del TEAR y los actos administrativos confirmados por la misma, declarando que fue correctamente practicada por

el recurrente la autoliquidación presentada, reconociéndole su derecho a la devolución de la cantidad de 4.350,81 ? por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2006, al haberle sido devuelto solamente la cantidad de 1.831,67 ?, en razón a lo que está pendiente de devolución, que representa la diferencia entre ambas cantidades, condenando a la Administración demandada a estar y pasar por dichas declaraciones y al pago de las costas del recurso si se opusiere al mismo.

#### **Tercero.**

Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 22 de octubre de 2010 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente, fijándose luego la cuantía del recurso en 4.350,81 ?.

#### **Cuarto.**

Por otro lado, mediante escrito de fecha 20 de abril de 2010 doña Sofía interpuso recurso contencioso-administrativo (procedimiento ordinario 701/2010) contra la Resolución del TEAR de 26 de enero de 2010, estimatoria en parte de las reclamaciones acumuladas núms. NUM002 y NUM003 en su día presentadas contra las resoluciones dictadas por el Administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Ponferrada, por las que se desestimaron los recursos de reposición interpuestos contra la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2006, por importe a ingresar de 2.488,93 ?, y contra la sanción por infracción tributaria derivada de la misma por dejar de ingresar la deuda tributaria, por importe de 1.087,70 ?, confirmando la resolución del TEAR la liquidación impugnada y anulando la sanción derivada de la misma.

Por interpuesto y admitido dicho recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 28 de septiembre de 2010 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia declarando no ser conforme a Derecho la resolución del TEAR impugnada - referida únicamente a la reclamación contra la liquidación provisional, al haber sido anulada la sanción derivada de la misma-, anulando la expresada resolución del TEAR y los actos administrativos confirmados por la misma, declarando que fue correctamente practicada por el recurrente la autoliquidación presentada, reconociéndole su derecho a la devolución de la cantidad de 4.350,81 ? por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2006, al haberle sido devuelto solamente al cantidad de 1.831,67 ?, en razón a lo que está pendiente de devolución, que representa la diferencia entre ambas cantidades, condenando a la Administración demandada a estar y pasar por dichas declaraciones y al pago de las costas del recurso, si se opusiere al mismo.

Mediante escrito de fecha 19 de noviembre de 2010 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, fijándose la cuantía en 4.350,81 ?.

#### **Quinto.**

Por auto de 31 de enero de 2012 se acordó la acumulación de ambos recursos, recibándose el proceso a prueba y practicándose las que fueron admitidas con el resultado que obra en autos, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando en fecha 10 de enero de 2012 las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que tuvo lugar el día 7 de noviembre de 2013.

#### **Sexto.**

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Resoluciones impugnadas y posiciones de las partes.**

Las Resoluciones del TEAR de 26 de enero de 2010, objeto de los presentes recursos acumulados, estimaron en parte las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 , y acumuladas núms. NUM002 y NUM003 , en su día respectivamente presentadas por don Abilio y su esposa doña Sofía contra las resoluciones dictadas por el Administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Ponferrada, por las que se desestimaron los recursos de reposición interpuestos contra las liquidaciones provisionales del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas del ejercicio 2006, por importes, respectivamente, a devolver de 1.831,67 €, y a ingresar de 2.488,93 €, y contra las sanciones por infracción tributaria derivada de las mismas, respectivamente, por solicitar indebidamente devoluciones por importe de 326,31 €, y por dejar de ingresar la deuda tributaria por importe de 1.087,70 €, confirmando el TEAR las liquidaciones impugnadas y anulando las sanciones, por entender, en esencia y en lo que aquí interesa, que la propuesta de liquidación se intentó notificar los días 8 de febrero y 11 de marzo de 2008 en el domicilio de los interesados obrante en esos momentos en la Administración, publicándose en el BOE del día 23 de abril de 2008 anuncio por el que se les citaba para ser notificados por comparecencia, produciéndose la comunicación del cambio de domicilio el día 21 de julio de 2008 con la presentación del recurso de reposición, por lo que de acuerdo con el artículo 112 de la LGT la propuesta se entiende producida a todos los efectos; que tanto la liquidación provisional como la resolución desestimatoria del recurso de reposición se ajustan en cuanto a la motivación a la normativa, no habiéndose producido indefensión alguna, como así lo demuestran las manifestaciones realizadas por los reclamantes en relación con la cuestión de fondo planteada; que de la documentación obrante en el expediente se desprende que las obras realizadas en el inmueble en cuestión según se describen en el presupuesto, consistieron, de forma resumida, en demolición, picado de suelos y paredes de cocina, baño y aseo, instalación de fontanería, solado y alicatado de la cocina baño y aseo, instalación eléctrica incluido cuadro nuevo con diferenciales, instalación de aparatos sanitarios con grifería, lijado y barnizado de "parquet" y poner madera en terraza con sustitución de las rotas, suministro y colocación de rodapié, raspar paredes y techos para pintar y colocar escayola en baño, cocina y aseo, pintura en todo el piso, puertas (2 vidrieras y 5 ciegas), cambio calentador y contador de gas, armario de fábrica, alicatado de tendedero, preinstalación de aire acondicionado, colocar un radiador de calefacción mas y acondicionar huecos ventana, finalizando el presupuesto con la siguiente partida: "Aumento por colocar tarima flotante. Suministro de tubos nueva salida humos y caldera. Muebles de baño, cocina y otras reparaciones. Muebles de cocina y electrodoméstico" por importe de 10.043,00 euros, ascendiendo el total presupuestado a 32.641,00 euros; y que las obras en su conjunto representan una auténtica inversión destinada a la modernización del edificio mediante la correspondiente mejora en la mayor parte de sus elementos, con la consecuencia evidente del incremento en el valor del bien objeto de los mismos, debiendo rechazarse la pretensión de que sean consideradas como obras destinadas a mantener el uso normal de los bienes ya que aunque alguno de los conceptos de obra -como la pintura- pudieran tener la consideración de gasto deducible, dicho concepto no puede analizarse de forma aislada sino como una única obra de carácter excepcional tanto por su importe como por la naturaleza de los trabajos, que repercuten en una evidente mejora e incremento del valor del inmueble -y no sólo en el mantenimiento del que tenía-, por lo que no puede encajar la inversión dentro del concepto de gastos de conservación, siendo únicamente posible su consideración como inversión amortizable.

Don Abilio y doña Sofía invocan en la demanda diversas infracciones procedimentales que determinarían la nulidad de las liquidaciones -omisión en el expediente del trámite de audiencia a la propuesta de liquidación, con indefensión; falta de motivación de los actos tributarios reclamados; y caducidad del expediente por transcurso del plazo máximo de seis meses- y, en cuanto al fondo del asunto, alegan que las obras realizadas en la vivienda de su propiedad sita en la AVENIDA000 , nº NUM004 , NUM005 , de Madrid, construida en el año 1965, han de conceptuarse como obras de conservación y reparación en orden a su deducción como gastos necesarios para la obtención de los rendimientos por alquiler de la misma, pues obedecen al mantenimiento de las condiciones normalmente exigibles en la actualidad de habitabilidad de una vivienda, cuyas condiciones se habían perdido por los deterioros derivados de la antigüedad del inmueble -de más de 40 años-, como se consigna en el informe pericial que adjunta y se observa de las fotografías aportadas, no tratándose ni de obras de ampliación, ni de mejora, ni de lujo o suntuosas -solados y alicatados de cocina, aseo y baño, aparatos sanitarios y grifería, reposición de las instalaciones de fontanería y electricidad (con nuevo cuadro de diferenciales), lijados y barnizados de parquets, raspado y pintura de paredes, preinstalación de aire acondicionado, parquet flotante sintético-, todo ello de calidad media, consistiendo esencialmente en la sustitución de las instalaciones que estaban en pésimo estado de funcionamiento, e insistiendo en que son obras de mera reparación o conservación necesarias para poder mantener el uso normal de los bienes inmateriales y para poder seguir arrendando el piso en condiciones elementales de habitabilidad.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que la notificación de la propuesta de liquidación se practicó de acuerdo con lo establecido en el artículo 109 y siguientes de la LGT en cuanto al lugar y en cuanto a la citación para ser notificada por comparecencia, por lo que de acuerdo con el artículo 112 la notificación de la propuesta se entiende producida a todos los efectos; que del plazo total de duración del procedimiento de ocho meses y dos días hay que minorar el periodo de interrupción debido al retraso en la notificación de la propuesta desde el 8 de febrero al 9 de mayo de 2008, es decir, un total de tres meses y un día, por lo que no se ha producido la caducidad del expediente; que tanto el Acuerdo de liquidación como la Resolución del TEAR se han redactado conteniendo la fundamentación de hecho y de derecho pertinente para garantizar que el sujeto pasivo, al conocer las razones de la Administración, pueda rebatirlas, permitiéndose así el ejercicio de su derecho de defensa, no pudiendo ahora los recurrentes alegar desconocer los criterios empleados por la Administración, aparte de que la concurrencia de dicho defecto nunca sería constitutiva de nulidad de pleno

Derecho sino de anulabilidad con retroacción de las actuaciones; y que tratándose de un beneficio fiscal - deducción tributaria- ha de ser interpretado restrictivamente, no habiéndose preocupado los actores de acreditar el estado originario de la vivienda, lo que es esencial para calificar las obras como de mejora pues no hay constancia de un supuesto deterioro previo que exigiera la realización de tales obras para reparar unos desperfectos que no se concretan o para conservar unos elementos que no se prueban deteriorados, reproduciendo en lo demás los argumentos contenidos en la resolución impugnada.

**Segundo.** *Sobre las invocadas infracciones procedimentales. No concurrencia.*

Abandonado por los recurrentes en su escrito de conclusiones el alegato de caducidad del expediente -por lo demás, no concurrente habida cuenta las dilaciones a ellos imputables y que describe la Abogacía del Estado-, tampoco hemos de apreciar las infracciones procedimentales que invocan -ausencia de trámite de audiencia y falta de motivación- ya que, aparte de que no ha sido eficazmente combatida la conformidad a Derecho de los intentos de notificación realizados en el domicilio que al tiempo de la propuesta de liquidación provisional figuraba en el expediente - CALLE000 , NUM006 , de Ponferrada-, y de que consta en la liquidación provisional como motivación que "Los gastos de obra se consideran como mejora de los bienes, al constituir las mismas un mayor valor de adquisición cuya recuperación se efectúa a través de las correspondientes amortizaciones", no se descubre en el presente caso que tales supuestas irregularidades hayan causado la más mínima indefensión -no concretada- en cuanto a las posibilidades de alegación y prueba de los recurrentes.

**Tercero.** *Normativa aplicable e interpretación jurisprudencial sobre gastos necesarios de conservación y reparación para la obtención de rendimientos de capital inmobiliario.*

El artículo 20 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -derogado a partir del 1 de enero de 2007 por Ley 35/2006, de 28 noviembre 2006-, sobre rendimientos íntegros del capital inmobiliario, establecía que " 1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza ", y el artículo 21, sobre gastos deducibles y reducciones, que " 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:... Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales y los gastos de reparación y conservación ".

Por su parte, el artículo 12 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -derogado por RD 439/2007 de 30 marzo 2007-, sobre gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario, establecía que " 1. 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:...f) Los gastos de conservación y reparación. A estos efectos tendrán esta consideración: 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 ", señalando a este respecto el artículo 54 del Reglamento que " 1. Se asimilan a la adquisición de vivienda la construcción o ampliación de la misma, en los siguientes términos: Ampliación de vivienda, cuando se produzca el aumento de su superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año ".

Sobre esta materia y con carácter general la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia viene declarado que con carácter previo al estudio de cada uno de los gastos es preciso resaltar dos cuestiones: una fáctica, la eventual falta de un informe técnico sobre la situación de la vivienda antes de la realización de las obras, que dificulta notablemente la calificación de los gastos realizados, si son de conservación o de mejora; y otra jurídica, que los conceptos de conservación, reparación y mejora, son conceptos jurídicos indeterminados para cuya concreción es preciso acudir a los principios esenciales que presiden la regulación del IRPF en materia de gastos. Para este impuesto gasto deducible es el necesario para la obtención del rendimiento, lo que implica una afección o conexión del gasto con el bien que origina el rendimiento en una relación de necesidad que es tendencial, es decir, con tal finalidad, siendo lo esencial para que proceda la deducción que la realización de las obras sean imprescindibles para la obtención de las rentas, y que, a la vez, no impliquen un aumento del inmueble en sus características físicas sino simplemente una adecuación de su utilidad para que pueda ser generador de las rentas que se gravan. De ahí que los gastos necesarios para la obtención de la renta -en nuestro caso, los de conservación y reparación- sean gastos deducibles, mientras que los gastos que supongan el aumento, bien

cuantitativo (ampliación), o bien cualitativo (mejora), del activo material (bien), constituyan una mejora, nunca un gasto deducible, estando pues los de conservación y reparación (deducibles) destinados a mantener la vida útil del inmueble o su capacidad de uso, mientras que los gastos de ampliación y mejora (de inversión, no deducibles) redundan en una mejora o ampliación del inmueble, materializadas bien en un aumento de su capacidad o habitabilidad o bien en un alargamiento de su vida útil, que no son deducibles sino que deberán tenerse en cuenta a la hora de calcular el coste de adquisición del inmueble.

En este sentido, en nuestra Sentencia de 14 de marzo de 2008 dictada en el recurso 1417/2003 dijimos que " La STSJ de Madrid de 31 de marzo de 2006 señala que "la calificación de unas concretas obras como de mejora o de reparación es aleatoria y difícil por depender de diferentes factores. Pese a la casuística, el sentido de la norma impone que, con carácter general, deben considerarse de reparación o conservación los gastos que tienen por finalidad mantener los inmuebles en condiciones originales de uso, siempre que no provoquen la modificación de la estructura, configuración o superficie habitable de la finca, constituyendo mejora el adicionamiento de elementos estructurales o de uso que supongan un mayor valor de adquisición, porque implican su incorporación al inmueble como un elemento más del mismo. En resumen, obras de reparación son las que tienen por objeto arreglar y corregir daños para que el inmueble esté en condiciones normales de uso, mientras que las obras de conservación son las que tienden a mantener el inmueble en estado correcto y a evitar daños en el mismo".

La extensa STSJ de Canarias, con sede en Las Palmas, de 6 de febrero de 2004 , pone de relieve que "Partiendo de la no claridad de la distinción entre gastos de reparación y gastos de mejora, incluso en términos contables (no ya fiscales), toda vez que cualquier reparación conlleva una mejora del inmueble en alguna forma, se suelen considerar gastos de reparación o conservación los producidos con la finalidad de mantener los inmuebles en sus condiciones originarias de uso, sin modificación de estructura, configuración, ni superficie de la finca, siendo considerado inversión, en cambio, lo que redunde en una mejora ostensible o ampliación del inmueble, materializada bien en un aumento de su capacidad o habitabilidad o en un alargamiento de su vida útil, bien en un incremento de su capacidad generadora de ingresos... Ahora bien que no sean gastos de conservación-reparación no significa que no sean ya necesariamente gastos deducibles a estos efectos fiscales, toda vez que, como señala la jurisprudencia, lo primariamente considerado por la norma son «los gastos necesarios para la obtención» de los ingresos en estos rendimientos [art. 35 A) de la Ley y 7.1 A) de su Reglamento citado]. A lo anterior y en el orden jurisprudencia] o de orientaciones seguidas por nuestros Tribunales, debe añadirse cuanto sigue: a) El TS (Sala 3ª) en su sentencia de 21-9-1990 que citan las partes, en un supuesto regido por la Ley de 1978, considera gasto deducible la transformación de un inmueble destinado a vivienda en oficinas para su alquiler a un Ente Público, sobre la base de no considerarlo ni obras de conservación-reparación ni tampoco de ampliación-mejora, pero sí de «gastos necesarios para la obtención de la renta» (arts. 16 y 19 de dicha Ley precedente del IRPF). Aquí podríamos argüir que la transformación de la vivienda es precisa para cumplir el fin arrendaticio y permitir su arrendamiento en forma a terceros, cual se ha venido realizando por la actora en sucesivos ejercicios. b) También cabe citar la más reciente STSJ de Galicia de 23-4-1999 , que, en cambio, no reconoce la condición de necesarios para la rentas obtenidas, toda vez que la realización de las obras (fundamentalmente de decoración: falsos techos, escayolas, pinturas, tabiques prefabricados y mamparas) fue una condición previamente impuesta por el arrendatario, pero no imprescindible, necesaria, en términos legales, para obtener el rendimiento; no se trató, en suma de la transformación de un espacio construido en local de negocio apto para entrar en el mercado arrendaticio...c) Interpretando dicho art. 7.1 A del Reglamento de 1991, la citada STJ de Galicia nos indica que la clave no está tanto en la distinción de obras de conservación-reparación de una parte y gastos por ampliación-mejora, por otra, por cuanto que los gastos por mejoras pueden ser deducibles en cuanto necesarios para la obtención de ingresos, porque: 1) Si son deducibles los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de tales bienes [art. 7.1 A, a)] no sería lógico en Derecho que queden excluidos por completo los gastos de obras de mejora. Esto podrá parecer relativo por cuanto que una cosa es considerar deducibles los intereses de los capitales ajenos para mejorar y otro el importe de la propia mejora [art. 7.1 A) f) «in fine»]. 2) La exclusión del precepto [art. 7.1 A) i) «in fine»] hace referencia a gastos de conservación-reparación que no se integran en tal concepto (así, los ejemplificados gastos de puertas de seguridad, contraventanas o enrejado), sin que se defina si son o no gastos necesarios para la obtención de la renta, que es lo primariamente pedido por la norma (art. 7 A), al comienzo para tener consideración de gasto deducible ( STSJ de Cataluña de 16 de mayo de 2002 )", citando igualmente la STSJ de Galicia de 29 de mayo de 2002 , según la cual "De la conjunción de ambos preceptos se infiere que dicha normativa recurre a varios conceptos jurídicos indeterminados, en concreto, aquel precepto legal, a conceptos tales como «gastos necesarios», «importe del deterioro sufrido por el uso o transcurso del tiempo», que el precepto reglamentario viene a reproducir o aclarar, refiriéndose a «gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por el uso o transcurso del tiempo» o «los gastos de conservación y reparación», excluyendo, en todo caso, «las cantidades destinadas a ampliación o mejora de los bienes», y a título ejemplificativo «las puertas de seguridad, contraventanas o enrejado». Como bien se expresa en el escrito de demanda, según el Diccionario de la Real Academia, «Conservación» es acción y efecto de conservar y esta es «mantener una cosa o cuidar de su permanencia».

«Reparación», por su parte, es la «acción y efecto de reparar cosas materiales mal hechas o estropeadas», y «Deterioro» es la acción y efecto de deteriorar es decir «estropear menoscabar poner en interior condición una cosa». Por su parte «Rehabilitar» es «habilitar de nuevo o restituir una persona o cosa a su antiguo estado». En una primera aproximación crítica al acuerdo recurrido debemos afirmar que la mera titulación de unas obras como de rehabilitación del inmueble no excluye por sí misma la consideración de deducible fiscalmente los gastos o inversiones que componen dicha rehabilitación, por lo que será necesario escudriñar o analizar del conjunto total de partidas que integran la acción rehabilitadora, cuáles tienen o merecen la consideración de gastos de conservación o reparación, de aquellos otros invertidos en lo que sea mera ampliación o mejora del inmueble. Por esa misma razón, y en contra de lo que razona la demandante, no toda rehabilitación tiene por continente exclusivo la necesidad de gastos o inversiones en obras de reparación y conservación, ello sin ignorar, la apelación que la demandante hace a lo prevenido en el art. 21 del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992 , vigente en aquel momento, como norma interpretadora, al disponer que «Los propietarios de toda clase de construcciones deberán mantenerlos en condiciones de seguridad, salubridad y ornato públicos.», reiterando el art. 245 de dicho Texto la misma obligación".

Y en nuestra Sentencia de 14 de marzo de 2008 que venimos citando añadíamos " Así las cosas, y no negando la Administración la realidad de las obras que figuran en la factura, oponiendo exclusivamente que con ellas se aumenta la vida útil del inmueble en cuestión y deduciendo de ello que no se trata de obras de mantenimiento por constituir en sí un incremento del valor actual del inmueble, cabe señalar que el albañil que acometió las obras declaró en el proceso, por referencia al informe que ya se aportó en sede administrativa, que el tejado del edificio era antiguo, con armazón de madera, en mal estado de conservación y con numerosas filtraciones de agua, por lo que se hizo necesario levantarlo completamente, cambiar las tejas y colocar onduline para evitar futuras goteras y humedades, habiendo reparado también la chimenea y una de las bajantes del agua, obras todas ellas que calificó de necesarias para evitar la ruina del inmueble, así como para proteger la seguridad de los inquilinos, siendo por tanto incuestionable para la Sala que las obras litigiosas suponen una genuina actuación de reparación, pues se sustituye un material dañado por otro en buen estado, sin que pueda admitirse la argumentación de su exclusión como gasto deducible por considerar que no son obras de reparación porque alargan la vida útil, ya que toda reparación por su propia naturaleza alarga la vida útil del objeto sobre el que se proyecta dado que una obra o instalación pasa de estar averiada, inservible o en mal estado, a utilizable para su uso en condiciones de normalidad -criterio que, por lo demás, ha sido clarificado por el artículo 12. f) del Reglamento de 1.999, al incluir el pintado, revoco o arreglo de instalaciones, y la sustitución de elementos-, y eso es lo que se ha producido en el presente caso donde, como es evidente, el arrendamiento de un inmueble no podría tener lugar en condiciones de normalidad si la cubierta del tejado tuviera filtraciones que la hicieran inservible, por lo que en definitiva son gastos de reparación destinados a mantener la vida útil del inmueble y su capacidad productiva o de uso, directamente dirigidos a la obtención de la renta y como tal deducibles, todo lo cual nos lleva a estimar el recurso y a declarar nula la liquidación provisional efectuada ".

Más recientemente nuestra Sentencia de 25 de noviembre de 2011 , por remisión a la STSJ de Madrid de 7 de diciembre de 2005 , señala que " la calificación de unas concretas obras como de mejora o de reparación es aleatoria y difícil por depender de diferentes factores. Pese a la casuística, el sentido de la norma impone que, con carácter general, deben considerarse de reparación o conservación los gastos que tienen por finalidad mantener los inmuebles en condiciones originales de uso, siempre que no provoquen la modificación de la estructura, configuración o superficie habitable de la finca, constituyendo mejora el adiciónamiento de elementos estructurales o de uso que supongan un mayor valor de adquisición, porque implican su incorporación al inmueble como un elemento más del mismo. En resumen, obras de reparación son las que tienen por objeto arreglar y corregir daños para que el inmueble esté en condiciones normales de uso, mientras que las obras de conservación son las que tienden a mantener el inmueble en estado correcto y a evitar daños en el mismo ."

Tanto en la STSJ de Cataluña de 12 de septiembre de 2001 como en la STSJ de Andalucía, sede en Sevilla, de 29 de marzo de 2003 , aparecen como elementos determinantes de la calificación de las obras como de conservación y reparación, la vetustez de un inmueble ubicado en un casco antiguo y la incorporación de elementos de igual calidad a los sustituidos. Así, en la primera de ellas se dice, en relación con la finalidad rehabilitadora, que "...se trata de inmuebles muy antiguos que se reparan y actualizan en términos de habitabilidad actualizada, sin que parece se eleve, por dichas obras, su status de vivienda de tipo medio ", lo que lleva a la Sala a afirmar que " nos inclinamos pues a considerar estas obras más próximas al concepto legal-fiscal (IRPF) de gastos de reparación y conservación que de gastos de ampliación o mejora ", e insiste a continuación que esta solución " iría mas en la línea, dicho sea de paso, de las políticas de vivienda de los poderes públicos, cuanto más ante este tipo de edificios antiguos situados en los cascos viejos de las ciudades " e insiste en que " la rehabilitación de las viviendas es precisa para cumplir el fin arrendaticio (obligaciones del arrendador) y permitir obtener además la cédula de habitabilidad correspondiente, debidamente actualizada precisa para su arrendamiento en forma a terceros ". La segunda de ellas atiende, entre otros aspectos, a la situación del inmueble en el casco antiguo de Sevilla y a la misma vetustez del edificio, admitiendo que las obras que se realizaron respondieron a la finalidad de mantener el uso normal del local, sustituyendo los elementos que se

encontraban deteriorados y en mal estado por otros de la misma calidad, " sin que la Sala acepte que el importe de los trabajos en relación con el valor catastral del inmueble sea indicativo de la naturaleza de mejora de esas obras, porque tal criterio no lo contemplan la Ley y el Reglamento, por lo que debe concluirse que tratándose de obras de conservación y reparación, las cantidades en ellas invertidas constituyen gastos deducibles ".

Finalmente, la STSJ de Madrid, sección 5 de 17 de Febrero del 2011 , recuerda que " Esta norma, que se ha ido recogiendo en los sucesivos reglamentos del Impuesto, es interpretada por la jurisprudencia partiendo de la premisa de que la calificación de unas concretas obras como de mejora o de reparación es aleatoria y difícil por depender de diferentes factores, si bien con carácter general se considera que los gastos de reparación y conservación son los que tienen por finalidad mantener los inmuebles en condiciones originales de uso siempre que no provoquen la modificación de la estructura configuración o superficie habitable de la finca, constituyendo mejora el adiconamiento de elementos estructurales o de uso que supongan un mayor valor de adquisición porque implican su incorporación al inmueble como un elemento más del mismo. En síntesis, obras de reparación son las que tienen por objeto arreglar y corregir daños para que el inmueble esté en condiciones normales de uso, mientras que las obras de conservación son las que tienden a mantener el inmueble en estado correcto y a evitar daños en el mismo... lo cual evidencia que las obras de rehabilitación ejecutadas por mandato imperativo de la Administración y satisfechas por el recurrente en la parte que le correspondía debían ser calificadas exclusivamente de reparación para arreglar los desperfectos del inmueble para dejarlo en condiciones de uso normal sin que implicaran mejora ni modificación estructural alguna en el mismo ".

#### **Cuarto. Aplicación de la anterior doctrina al presente caso. Estimación parcial.**

Así las cosas, en aplicación de la doctrina expuesta, que en general considera que los gastos de conservación y reparación (deducibles) están destinados a mantener la vida útil del inmueble o su capacidad de uso, mientras que los gastos de ampliación y mejora (de inversión, no deducibles) redundan en una mejora o ampliación del inmueble, materializados bien en un aumento de su capacidad o habitabilidad o bien en un alargamiento de su vida útil, que no son deducibles sino que deberán tenerse en cuenta a la hora de calcular el coste de adquisición del inmueble, y sobre la base de que no es siempre sencillo calificar los distintos gastos dada la utilización por la norma de conceptos jurídicos indeterminados y lo excesivamente parco de los preceptos dedicados a regular la materia, que no recogen la totalidad de conceptos que nos ofrece la realidad, tales como, de menos a más: gastos de conservación y mantenimiento, gastos de reparación, mejoras no esenciales, mejoras esenciales, rehabilitación estructural o funcional, reconstrucción parcial, reconstrucción total, ampliación y adquisición de una vivienda usada o nueva, podemos significar lo siguiente:

a) Aunque, en efecto, la parte actora no ha aportado un informe técnico sobre la situación de la vivienda antes de la realización de las obras, lo que, como ya hemos destacado, dificulta notablemente la calificación de los gastos realizados -como de conservación o de mejora-, sin embargo, no podemos obviar, de un lado, el dato objetivo de que nos encontramos ante una vivienda de más de 40 años de antigüedad, lo que por sí solo justifica la necesidad de sustitución, por el normal deterioro y desmerecimiento por el mero transcurso del tiempo, de las instalaciones y servicios que conforman la vivienda y, de otro, que declararon en autos dos intervinientes en las obras ratificando el deficiente estado de habitabilidad y conservación del edificio por mor de dicha antigüedad. Y

b) El examen del contrato de obra -cuya sucinta descripción recoge la resolución impugnada- nos permite considerar como obras de mejora en cuanto a elementos no existentes con anterioridad, y como tales no deducibles de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario arrendado - sin perjuicio del derecho a practicar las amortizaciones correspondientes por estos gastos-, las partidas relativas a la colocación de "madera en terraza", colocación de "escayola en baño cocina y aseo", "alicatado de tendedero", y "preinstalación de aire acondicionado con desagües a los botes sifónicos, toma de corriente y los tubos propios para 4 Splits y 2 máquinas exteriores", colocación de un radiador a mayores en el salón, pudiendo considerarse el resto como obras ordinarias de conservación en cuanto dirigidas a sustituir elementos e instalaciones de la vivienda - suelos, paredes, techos, electricidad, fontanería, aparatos sanitarios o mobiliario, etc- cuyo deterioro e inhabilidad puede deducirse del puro transcurso de un periodo tan dilatado como el considerado.

#### **Quinto. Costas procesales.**

No se aprecia la concurrencia de ninguna de las circunstancias reguladas por el artículo 139 de la LJCA para la condena en costas, lo que nos lleva a no efectuar especial pronunciamiento sobre costas procesales.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

**F A L L A M O S**



ESTIMAR PARCIALMENTE los recursos contencioso-administrativos acumulados núms. 611/10 y 701/10, interpuestos por don Abilio y doña Sofía contra sendas Resoluciones de 26 de enero de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, (reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 , y reclamaciones núms. NUM002 y NUM003 ), que se anulan parcialmente en cuanto a las liquidaciones, por su disconformidad a Derecho según las consideraciones contenidas en el fundamento de derecho TERCERO.- b), de esta resolución, todo ello sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

Así por esta nuestra sentencia, que es firme, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Publicada ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha, de lo que doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.