

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079686

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de septiembre de 2020

Sala 1.^a

R.G. 3838/2019

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas generales. Transmisiones onerosas.

Valor de adquisición. El interesado, con residencia fiscal en Francia, presentó modelo 210 declarando la transmisión de un inmueble sito en Illes Balears del que poseía una cuota del 100%. Sin embargo, la oficina gestora considera que el valor de adquisición consignado debe reducirse ya que sostiene que existen una serie de facturas, que deben considerarse como gastos de reparación y conservación, ya que no aumentan la capacidad o habitabilidad del inmueble, y que, por tanto, no deben computarse como mayor valor del precio de adquisición del inmueble. Efectivamente, en relación con este valor, cabe distinguir entre las inversiones y mejoras, que sí serían mayor valor de adquisición, de los gastos de conservación y mantenimiento.

Así, estos últimos se refieren a gastos efectuados de manera regular, con la finalidad de mantener el uso normal del bien en cuestión, conforme especifica el art. 13 del RD 439/2007 (Rgto IRPF), estando dichas partidas vinculadas a la noción de mantenimiento del estado de los bienes que los generan, contribuyendo a mantener la vida útil del inmueble.

Por contraposición, y a falta de una definición concreta en la propia norma, las ampliaciones o mejoras deben entenderse como auténticas inversiones que redundan en un aumento de la vida útil o habitabilidad del inmueble, o en aumento de la extensión o capacidad en otro tipo de bienes, siendo tan solo estos costes en verdaderas mejoras o ampliaciones del inmovilizado los que deben considerarse, en el ámbito del IRPF, como mayor importe del valor de adquisición. No así los que constituyen sustituciones por la obsolescencia o deterioro del elemento necesarios para el mantenimiento del uso y eficiencia del inmueble.

Sentado lo anterior, cabe proceder al análisis de los distintos importes invocados como mejoras por el interesado, respecto de lo cual, se tiene lo que sigue:

-En lo relativo a la instalación de caldera, insiste en que debe calificarse como mejora, pues no se trata de la sustitución de una caldera anterior, sino de instalar una donde anteriormente no existía ninguna, tal y como se especifica en la factura.

Pues bien, en la factura consta en el epígrafe correspondiente al «concepto» la siguiente descripción: «Mano de obra de montaje, modificación instalación y comprobación». A juicio del Tribunal, lejos de inferirse de dicha descripción lo invocado por el interesado, de la descripción utilizada en la factura «modificación instalación», se desprende que había una instalación previa que se procede a modificar. Por tanto, no cabe sino calificar dichos gastos como reparación y conservación, no debiendo adicionarse al valor del precio de adquisición.

-En cuanto a los gastos relativos a los trabajos de forjado en el porche trasero de la casa, señala que alargan la vida útil del activo, tal y como se desprende del concepto y desglose de la factura habla de refuerzo, colocación de nueva viga y capa de compresión de hormigón así como de impermeabilización. Sin embargo, de la descripción de las facturas no se puede inferir que se esté aumentando la vida útil o habitabilidad del inmueble ni que se haya producido un aumento de la eficiencia productiva del mismo, que permita calificar dichos gastos como mejoras.

-De igual manera debemos pronunciarnos respecto a los gastos de adquisición de mobiliario tales como encimera, fregadero, horno, etc. El recurrente considera que son parte no separable e integrada en el inmueble y que, por tanto, tienen la calificación de mejora. Sin embargo, no se trata de gastos que contribuyan a aumentar la vida útil o habitabilidad del inmueble, por lo que no pueden ser calificados como gastos de mejoras. **(Criterios 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 34 y 35.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 13.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la Resolución con liquidación provisional referida al IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES, modelo 210, ejercicio 2018, dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 8 de mayo de 2018, el ahora recurrente, considerándose residente en Francia, presentó declaración por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, modelo 210, correspondiente al ejercicio 2018, con un resultado a devolver de 17.218,97 euros, declarando la transmisión de un inmueble sito en ..., Illes Balears, ..., del que poseía una cuota del 100%.

En el citado modelo 210 declara como fecha de adquisición 19/09/2014 y fecha de devengo 29/01/2018. El valor de adquisición que consigna es 686.269,24 euros y el valor de transmisión declarado asciende a 707.748,35 euros. La retención practicada asciende a 21.300 euros.

Segundo.

Con fecha 18 de marzo de 2019, el Jefe de Área de No Residentes inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribía a comprobar los valores de adquisición y transmisión que constaban en la declaración.

Para ello, emite Requerimiento, en el que se indicaba que, en relación con la declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes Modelo 210 antes referenciado, se habían detectado ciertas incidencias para cuya subsanación se solicitaba la aportación de las escrituras de adquisición y de venta del inmueble, así como la acreditación documental de las inversiones o mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y de los gastos y tributos inherentes a la adquisición/transmisión que se hubieran tenido en cuenta.

Tercero.

Con fecha 11 de abril de 2019, mediante la notificación del trámite de alegaciones y la propuesta de liquidación provisional, se comunica al interesado que resulta una cuota a devolver de 8.427,64 euros.

En dicha propuesta se procede a modificar el valor de adquisición declarado, reduciéndolo en 46.270,15 euros.

La Administración considera que existen una serie de facturas por un importe total de 43.222,79 euros que deben considerarse como gastos de reparación y conservación, ya que no aumentan la capacidad o habitabilidad del inmueble. Concretamente, las siguientes facturas con estos importes y por estos conceptos:

- Instalación de caldera = 4.719,00 euros.
- Cubrimiento con un porche y colocación de baldosas = 32.514,58 euros.
- Más cubrimiento del porche y colocación de baldosas = 6.226,15 euros.
- Sustitución de elementos de inmovilizado ya existente = 938,05 euros.
- Adquisición mobiliario: encimera, fregadero, horno... = 3.544,01 euros.

Además, hay un mayor valor de adquisición declarado por importe de 3.047,36 euros para el que no se ha presentado ningún tipo de documentación y justificación.

Cuarto.

Una vez analizadas las alegaciones presentadas por el interesado, que trataban de justificar que los gastos controvertidos se trataban de mejoras en el inmueble adquirido, se procede a dictar liquidación provisional conforme a la propuesta emitida, que es notificada el día 14 de mayo de 2019.

En dicha Resolución se ponía de manifiesto que no quedaba acreditado, con las pruebas aportadas, que los gastos recogidos en las facturas controvertidas aumentasen la capacidad de habitabilidad del piso, es decir, que se dispusieran de más metros cuadrados para disfrutar del inmueble y, por lo tanto, no se consideraban dichas mejoras como mayor valor del precio de adquisición.

Quinto.

No estando conforme con la Resolución con liquidación provisional, el interesado interpone el 10 de junio de 2019 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, apelando a la

procedencia de admitir los gastos efectuados en el inmueble de ..., como gastos de mejora, y, por tanto, como mayor valor de adquisición.

En concreto, en lo relativo a la Instalación de caldera, insiste en que debe calificarse como mejora, pues no se trata de la sustitución de una caldera anterior. En la factura se especifica que se trata de la INSTALACION Y MONTAJE DE UNA CALDERA donde anteriormente no existía ninguna.

En relación a los trabajos relativos al forjado en porche trasero, considera que deben ser considerados como una mejora que evidentemente alarga la vida útil del activo. Señala que debe considerarse como INVERSIÓN al suponer un aumento de la vida útil.

Por otra parte, los gastos de adquisición de mobiliario tales como encimera, fregadero, horno, etc... considera que son parte no separable e integrada en el inmueble y que, por tanto, tienen la calificación de mejora.

Por último, reconoce que los gastos incurridos en la sustitución de elementos del inmovilizado ya existente, como puede ser el relativo a la sustitución de embellecedores, no tienen la consideración de mejora.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la Resolución con liquidación provisional practicada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria es conforme a derecho, y, en particular, si los gastos controvertidos constituyen reparaciones y conservaciones o, por el contrario, deben ser considerados como ampliaciones o mejoras.

Tercero.

Según consta en el expediente, el recurrente, con residencia fiscal en Francia, presentó modelo 210 declarando la transmisión de un inmueble sito en ..., Illes Balears, ..., del que poseía una cuota del 100%. En el citado modelo 210 declara como valor de adquisición 686.269,24 euros.

Sin embargo, la oficina gestora considera que el valor de adquisición consignado debe reducirse en 46.270,15 euros. A estos efectos, sostiene que existen una serie de facturas, por importe total de 43.222,79 euros, que deben considerarse como gastos de reparación y conservación, ya que no aumentan la capacidad o habitabilidad del inmueble, y que, por tanto, no deben computarse como mayor valor del precio de adquisición del inmueble.

En concreto, se trata de las siguientes facturas, con los siguientes importes y por estos conceptos:

- * Instalación de caldera = 4.719,00 euros.
- * Cubrimiento con un porche y colocación de baldosas = 32.514,58 euros.
- * Más cubrimiento del porche y colocación de baldosas = 6.226,15 euros.
- * Sustitución de elementos de inmovilizado ya existente = 938,05 euros.
- * Adquisición mobiliario: encimera, fregadero, horno...= 3.544,01 euros.

Además, hay un mayor valor de adquisición declarado por importe de 3.047,36 euros para el que no se ha presentado ningún tipo de documentación y justificación.

El recurrente manifiesta su disconformidad con la regularización practicada por la Administración. Considera, a excepción de los gastos relativos a la sustitución de elementos de inmovilizado ya existente, que admite y reconoce su calificación como gastos de reparación y conservación, que los restantes gastos deben considerarse como mejoras o renovación, y, por tanto, como mayor valor del precio de adquisición del inmueble.

Pues bien, según el Artículo 34.1 de la Ley 35/2006 del IRPF el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: "a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales".

El apartado primero del artículo 35 de la Ley del IRPF establece:

"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".

En este sentido, y en relación con este valor, cabe distinguir entre las inversiones y mejoras, que sí serían mayor valor de adquisición, de los gastos de conservación y mantenimiento.

Así, estos últimos se refieren a gastos efectuados de manera regular, con la finalidad de mantener el uso normal del bien en cuestión, conforme especifica el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, RD 439/2007, estando dichas partidas vinculadas a la noción de mantenimiento del estado de los bienes que los generan, contribuyendo a mantener la vida útil del inmueble.

En este sentido, el artículo 13.1.a) del Reglamento de IRPF señala que tendrán la consideración de gastos de conservación y reparación:

- "a) Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.
- b) Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros".

Por contraposición, y a falta de una definición concreta en la propia norma, las ampliaciones o mejoras deben entenderse como auténticas inversiones que redundan en un aumento de la vida útil o habitabilidad del inmueble, o en aumento de la extensión o capacidad en otro tipo de bienes, tal y como se considera en el ámbito del Plan General Contable, siendo tan solo estos costes en verdaderas mejoras o ampliaciones del inmovilizado los que deben considerarse, en el ámbito del IRPF, como mayor importe del valor de adquisición. No así los que constituyen sustituciones por la obsolescencia o deterioro del elemento necesarios para el mantenimiento del uso y eficiencia del inmueble.

Así, 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, regula el tratamiento de las operaciones de renovación, ampliación y mejora, y reparaciones y conservación del inmovilizado material:

« Segunda.

2.1 Reparación y conservación del inmovilizado material.

1. Se entiende por «reparación» el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.

2. La «conservación» tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.

2.2 Renovación del inmovilizado material.

1. La "renovación" del inmovilizado es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.

2.3 Ampliación y mejoras del inmovilizado material.

1. La "ampliación" consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por "mejora" el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva".

En ese mismo sentido que el criterio de este TEAC y de la mencionada Resolución del ICAC, se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en reiteradas contestaciones a consultas, señalando, a modo de ejemplo, que constituyen gastos de reparación y conservación, entre otros, las obras tales como la sustitución del

cuadro antiguo de electricidad, la sustitución de ventanas antiguas, la sustitución de tuberías antiguas y de grifería, el alicatado y solado del cuarto de baño y cocina, la sustitución del parquet desgastado y la colocación de nuevo rodapié, la reparación de puertas, pintura, retirada de escombros a vertedero y limpieza final de la oficina, etc. (vg. CV 9-12-09; CV 2-3-10). Igualmente, la sustitución de la solería vieja, de las ventanas y de las máquinas de aire acondicionado (CV 11-9-12); las obras en la red de saneamiento y en el entronque de la red general, debido a su mal estado (CV 12-5-11).

Se manifiesta asimismo que la instalación de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros, donde no existían, constituye una inversión o mejora y no un gasto deducible. Pero, por el contrario, cuando ya existen y es preciso sustituirlos, por razones de mantenimiento del uso normal, estas sustituciones no son mejora, sino gasto deducible (DGT CV 10-10-02 y CV 30-9-08); AEAT 27-5-03).

Sentado lo anterior, cabe proceder al análisis de los distintos importes invocados como mejoras por el recurrente, respecto de lo cual, se tiene lo que sigue:

En lo relativo a la instalación de caldera, el recurrente insiste en que debe calificarse como mejora, pues no se trata de la sustitución de una caldera anterior, sino de instalar una donde anteriormente no existía ninguna, tal y como se especifica en la factura.

Pues bien, en la factura consta en el epígrafe correspondiente al "concepto" la siguiente descripción: "Mano de obra de montaje, modificación instalación y comprobación".

A juicio del presente Tribunal, lejos de inferirse de dicha descripción lo invocado por el recurrente, esto es, que se trata de la instalación de una caldera donde anteriormente no existía ninguna, de la descripción utilizada en la factura "modificación instalación", se desprende que había una instalación previa que se procede a modificar. Resulta claro que sin dicho elemento que se sustituye el inmueble sufriría un menoscabo y merma de su utilidad y valor, por lo que su sustitución no redundaría más que en la conservación o mantenimiento en uso de dicho inmueble.

Por tanto, no cabe sino calificar dichos gastos como reparación y conservación, no debiendo adicionarse al valor del precio de adquisición.

En cuanto a los gastos relativos a los trabajos de forjado en el porche trasero de la casa, el recurrente señala que alargan la vida útil del activo, tal y como se desprende del concepto y desglose de la factura habla de refuerzo, colocación de nueva viga y capa de compresión de hormigón así como de impermeabilización.

Sin embargo, a juicio del presente Tribunal, de la descripción de las facturas no se puede inferir que se esté aumentando la vida útil o habitabilidad del inmueble ni que se haya producido un aumento de la eficiencia productiva del mismo, que permita calificar dichos gastos como mejoras.

Por tanto, ante la ausencia de otros elementos probatorios distintos a la descripción efectuada en la factura, dichos gastos deben calificarse como reparaciones y conservación, y no deben adicionarse al valor del precio de adquisición.

De igual manera debemos pronunciarnos respecto a los gastos de adquisición de mobiliario tales como encimera, fregadero, horno, etc. El recurrente considera que son parte no separable e integrada en el inmueble y que, por tanto, tienen la calificación de mejora.

Sin embargo, a juicio del presente Tribunal, no se trata de gastos que contribuyan a aumentar la vida útil o habitabilidad del inmueble, por lo que no pueden ser calificados como gastos de mejoras.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones del interesado y confirmar la actuación de la oficina gestora.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.