

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087180

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de junio de 2022

Sala 1.^a

R.G. 356/2020

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Gastos deducibles. De inmuebles arrendados. Gastos necesarios para la obtención de rendimientos. Amortización. Base de cálculo de las cantidades a deducir en concepto de amortización cuando la adquisición se ha producido por herencia o a título gratuito. Manifiesta la interesada -residente en Francia- su discrepancia respecto a la base de cálculo de la amortización. El art. 24 del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) establece una remisión normativa, a efectos del cálculo de la base imponible para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente -como es el presente caso-, a la normativa del IRPF.

Así, debe calcularse la amortización como el 3% del mayor de dos importes: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral sin incluir, en ambos casos, el valor del suelo. Es precisamente el importe sobre el que se aplica ese 3% el que es objeto de controversia.

Pues bien, la jurisprudencia del Tribunal Supremo -véase STS, de 15 de septiembre de 2021, recurso nº 5664/2019 (NFJ083540)- ha aceptado que en los casos de adquisición a título gratuito en el "coste de adquisición" se incluya no solo el impuesto pagado sino también el valor a efectos de ISD como se ve claramente cuando afirma: "La ley no distingue entre inmuebles adquiridos a título oneroso o gratuito, en ambos casos, como no puede ser de otra forma por la ausencia de distinción de ambos supuestos, contrasta el coste de adquisición satisfecho, que no puede ser otro que el valor del bien junto con los gastos y tributos para su adquisición con el valor catastral."

En consecuencia y, aun cuando la resolución del recurso de reposición IRNR 2018 fue previa a la citada sentencia (y en tal sentido ningún reproche puede hacerse a la misma, sino al contrario), habiendo sido emanada la sentencia del Alto Tribunal previamente al tiempo en que el TEAC ha de emitir resolución y siendo el criterio de dicha sentencia favorable para el contribuyente, el Tribunal considera que ha de tenerse en cuenta en la presente resolución. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 24.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 23.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 20/01/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 13/11/2019 contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (y notificado el 14 de octubre de 2019) que la interesada había interpuesto frente a la liquidación provisional IRNR 2017.

Segundo.

La reclamante es una persona física no residente en territorio español (su residencia fiscal se encuentra ubicada en Francia) que es propietaria de un inmueble sito en ... integrado por oficinas, almacenes, viviendas y comercios. Dicho local fue adquirido en 11/12 partes por herencia de su madre en 2015, adquiriendo la parte restante mediante una posterior permuta. De ese inmueble, la interesada alquiló en el ejercicio 2017 uno de los locales a la entidad **XZ**; rendimientos que autoliquidó mediante la presentación del modelo 210 el 28 de mayo de 2018 en la que se solicitaba la devolución de 3.817,32 euros.

Tercero.

Dicha autoliquidación motivó el inicio de un procedimiento de comprobación limitada tramitado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria iniciado mediante requerimiento en el que se solicitaba a la interesada cierta documentación, entre otras, el certificado de residencia fiscal en un Estado Miembro de la Unión Europea y acreditación del cálculo de la amortización aplicada en la autoliquidación.

Cuarto.

El citado procedimiento terminó con una liquidación provisional IRNR 2017 de fecha 14 de junio de 2019 en la que, entre otros ajustes, se minoró el importe de gasto fiscalmente deducible en concepto de amortización consignado por el obligado tributario en su autoliquidación. Frente a dicha liquidación provisional, interpuso la interesada recurso de reposición aduciendo, en síntesis, que la amortización debía calcularse sobre el coste de adquisición y no sobre el valor catastral, máxime cuando era una cuantía "ya revisada por la Delegación de Palma de Mallorca", alegación que fue desestimada en la resolución del citado recurso y frente al que ahora interpone la interesada reclamación económico-administrativa en única instancia.

Quinto.

Habiéndose notificado a la interesada la puesta de manifiesto del expediente en fecha 24 de mayo de 2021, la misma presentó el 3 de junio de 2021 las alegaciones que seguidamente analizamos.

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:

La adecuación a derecho del acuerdo de liquidación provisional IRNR 2017 impugnado a la vista de las alegaciones planteadas y la documentación obrante en el expediente administrativo.

TERCERO.- Delimitación del objeto impugnado.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, la reclamante es una persona física residente en Francia propietaria de un inmueble sito en ... que, según consta en los datos del catastro aportados por la reclamante (documento expediente ".. XZ"), tiene 13 destinos diferentes: dos almacenes, dos oficinas, cinco viviendas, dos comercios, un apartamento y los elementos comunes siendo objeto de arrendamiento el que figura subrayado en dicho documento: "comercio planta... puerta ...superficie m²: ...".

Así, ese local comercial fue arrendado en el año 2017 a la entidad XZ generando unos rendimientos sometidos a gravamen que son cuestión pacífica en el presente expediente.

Por el contrario, sí cuestionó la Administración varios gastos, al no aceptar como fiscalmente deducibles en la liquidación provisional los relativos a la amortización del inmueble, la póliza de seguro abonada a TW y las retribuciones satisfechas a dos gestorías (QR y NP).

La interesada interpuso recurso de reposición que acompañó con elementos probatorios adicionales que motivaron la estimación parcial del recurso de reposición en los siguientes términos:

<<DOS. Junto con el escrito de interposición de recurso de reposición el obligado tributario aporta certificado expedido por la empresa QR especificando la parte de los honorarios cobrados que corresponde a las obligaciones derivadas de los ingresos correspondientes al local objeto de comprobación, que asciende a 1.200 euros.

También aporta certificado expedido por la empresa NP especificando la parte de los honorarios cobrados en 2017 que corresponde al local objeto de comprobación, que asciende a 3.222,28 euros.

TRES. Respecto a la amortización del local, en ninguno de los 75 registros de presentación de documentación que constan en nuestras bases se ha aportado la escritura ni documentación relativa a la adquisición del inmueble. De acuerdo a la información obrante en las bases de datos del catastro, el valor catastral de la construcción, para el ejercicio 2017, es de 204.601,79 euros. Se considera correcta la aplicación del art. 14.2 a) aplicando la proporción de un sexto de dicho valor catastral declarado por el contribuyente y su aplicación sobre él del 3% para calcular la amortización deducible.

CUATRO. Vistas las alegaciones y la documentación aportada en el escrito de interposición del recurso se estiman incluir dentro de los gastos deducibles del rendimiento íntegro los correspondientes a los honorarios abonados a las dos empresas arriba indicadas. Respecto de la amortización del local se considera que las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de comprobación limitada fueron ajustadas a derecho.

Por todo ello,

TERCERO. Se acuerda estimar parcialmente el presente recurso.

CUARTO. En ejecución de esta resolución procede: Dictar nuevo acto administrativo de liquidación del que resulta una cantidad a devolver de 948,53 euros>>

Se desprende de lo transcrito que la Administración le estimó lo relativo a admitir la deducibilidad de los correspondientes a los honorarios abonados a las dos empresas mencionadas.

En consecuencia, la controversia a efectos de la presente reclamación se circunscribe a la amortización fiscalmente deducible y a la deducibilidad de la póliza de seguro abonada a **TW**, si bien esta última cuestión no ha sido objeto de alegación por el aquí reclamante en las alegaciones presentadas.

Dicho lo cual, este TEAC quiera dejar expresa constancia de que comparte en este último punto la regularización practicada en tanto que en la documentación acreditativa del gasto del seguro el inmueble que figura como asegurado no es el generador de las rentas regularizadas en el expediente administrativo aquí enjuiciado.

Ha de precisarse asimismo que en la presente reclamación la cuestión jurídica debatida es, exclusivamente, la amortización fiscalmente deducible relativa al ejercicio 2017.

Procede pues que entremos a valorar la pretensión del reclamante en este punto.

CUARTO. Sobre la base de cálculo de la amortización fiscalmente deducible.

Manifiesta la reclamante su discrepancia respecto a la base de cálculo de la amortización, aduciendo además que se trataba de una cuestión ya revisada por la Delegación de Palma de Mallorca.

El artículo 24 del Real Decreto Legislativo 5/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes establece una remisión normativa, a efectos del cálculo de la base imponible para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (como es el presente caso), a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

<<1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones>>.

De este modo, el artículo 23 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regula los gastos deducibles a efectos de la determinación de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario, previéndose en su apartado 1. b) las cantidades correspondientes a la amortización del inmueble:

<b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede 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 el valor del suelo.

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen>>.

Así, **debe calcularse la amortización como el 3% del mayor de dos importes: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral sin incluir, en ambos casos, el valor del suelo.**

Es precisamente el importe sobre el que se aplica ese 3% el que es objeto de controversia jurídica ya que la interesada autoliquidó aplicando el porcentaje sobre el coste de adquisición (consignando un importe de gasto deducible por valor de 6.205,60 euros) y, por el contrario, entender la Administración que debía girarse sobre el valor catastral.

Tal interpretación administrativa derivaba simplemente del hecho de que, pese a que se le había requerido en el curso del procedimiento para "detallar el cálculo, en su caso, de la amortización del inmueble computada, así como la de los distintos elementos del inmovilizado arrendados en su caso con el mismo", la interesada no había aportado documentación acreditativa de tal extremo, afirmándose en la propuesta de liquidación provisional de fecha 9 de abril de 2019 que "en el caso de la amortización, no se han aportado justificantes del valor amortizable sobre el que se ha calculado", limitándose la interesada a aportar en fase de alegaciones una tabla que detallaba el cálculo acompañada de la siguiente explicación:

<<La amortización es la que se lleva aplicando desde el año 2013 con su correspondiente porcentaje en cada factura. Se pasa una tabla de la cual se calcula dicha amortización para su comprobación. Se detalla la factura

con su proveedor, n.º de factura, cantidad y porcentaje aplicable. En su día ya se revisó dicha tabla con el departamento de NO RESIDENTES en la delegación de Palma de Mallorca y su comprobación y cálculo era correcta>>

Esta justificación fue considerada insuficiente, defendiendo la Administración el cálculo de la amortización en proporción al valor catastral, al no haber acreditado la reclamante el coste de adquisición satisfecho:

<<En cuanto a la amortización del local, no se ha aportado escritura ni documentación relativa a la adquisición del inmueble. Según el artículo 14.2 del RD 439/2007, se considerará que las amortizaciones de inmuebles cumplen el requisito de efectividad 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. De acuerdo a la información obrante en las bases de datos de catastro, el valor catastral de la construcción con referencia catastral ..., para el ejercicio 2017, es de 204.601,79 euros.

Aplicando la proporción declarada por el propio contribuyente de un sexto por lo que la amortización correspondiente al local arrendado deducible sería: $204.601,79 \times 16,67\% \times 3\% = 1.023,01$ euros>>

Esto es, al no haber acreditado en vía administrativa el "coste de adquisición" del inmueble y, en particular, del local cuyo arrendamiento generó la obtención de rendimientos de capital, la Administración calculó la amortización fiscalmente deducible atendiendo al valor catastral, determinando una amortización fiscalmente deducible en IRNR 2017 de 1.023,01 euros y cuyo cálculo fue confirmado, como recogimos anteriormente, en el acuerdo de resolución del recurso de reposición IRNR 2017:

<<Se considera correcta la aplicación del art. 14.2 a) aplicando la proporción de un sexto de dicho valor catastral declarado por el contribuyente y su aplicación sobre él del 3% para calcular la amortización deducible>>.

Sin embargo, con motivo de la interposición de la presente reclamación económico administrativa, aporta la interesada documentación que, a su juicio, sería acreditativa del coste de adquisición: en particular, aporta la escritura de partición y aceptación de herencia por la que adquirió 11/12 partes del inmueble (y el certificado del pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), la escritura de adquisición de la doceava parte restante mediante permuta y documentos acreditativos de las obras de rehabilitación realizadas en el inmueble.

Además de dicha documentación, la interesada aporta a este TEAC el acuerdo parcialmente estimatorio de la resolución del recurso de reposición relativo a su IRNR 2018 dictado por el mismo órgano administrativo (Oficina Nacional de Gestión Tributaria) - procedimiento que fue tramitado con posterioridad al procedimiento IRNR 2017 del que trae causa la liquidación aquí impugnada y que culminó con la práctica de una liquidación provisional IRNR 2018 en la que se regularizaron, entre otros aspectos, la amortización fiscalmente deducible-. Lo relevante es que en dicha resolución del recurso de reposición relativo al IRNR 2018 la Administración aceptó que la amortización fiscalmente deducible no se calculara sobre el valor catastral (de conformidad con lo que se hizo en la liquidación IRNR 2017) sino que aceptó el cálculo sobre el coste de adquisición satisfecho.

Y esa diferencia de criterio administrativo entre IRNR 2017 e IRNR 2018 es la que trae a colación la interesada con motivo de la interposición del presente recurso aduciendo que la base de amortización ha de ser la misma en su IRNR 2017 que en su IRNR 2018:

<<La Administración ha comprobado el mismo inmueble en relación a las rentas recibidas del ejercicio 2018 (recordar que aquí se discute el ejercicio 2017, y que la base de la amortización procede de ejercicios anteriores y por tanto, es la misma en 2018) y tras el análisis de la documentación aportada, ha concluido que procede la aplicación de la amortización inicialmente pretendida, cuanto menos de forma parcial. El acuerdo de resolución de recurso de reposición, con Código Seguro de Verificación C.S.V. ..., refleja la comprobación realizada por la Administración en relación al mismo local y diferente ejercicio (2018) en la que sí que ha aceptado las alegaciones formuladas por la que suscribe, modificando la liquidación inicialmente presentada. Por tanto, esta parte no puede estar de acuerdo con la liquidación inicialmente pretendida por la Administración (...). Por tanto, en base a las manifestaciones y a la documentación adjunta y al expediente remitido por el órgano correspondiente, queda perfectamente acreditada la realidad del gasto y el destino del mismo, en relación a los gastos deducidos en el procedimiento de referencia, de forma, que no procedería la práctica de la liquidación provisional que pretende la Administración, o cuanto menos, quedaría justificado, cuanto menos, el importe relativo a la amortización que la Administración pretende modificar>>.

En definitiva, lo que pretende la interesada es que este TEAC ordene la práctica de una nueva liquidación IRNR 2017 en la que la AEAT acepte, al igual que hiciera en la resolución del recurso de reposición IRNR 2018, que la amortización fiscalmente deducible se calcule con base en el coste de adquisición satisfecho. O, dicho de otro modo, que en virtud de la doctrina de los actos propios quede la Oficina Nacional de Gestión Tributaria vinculada tras la comprobación IRNR 2018 a calcular la amortización fiscalmente deducible IRNR 2017 conforme a dicho criterio.

Este TEAC comparte con la aquí reclamante que es jurídicamente procedente que, en la medida en que el coste de adquisición arroje un valor superior al valor catastral, la amortización fiscalmente deducible IRNR 2017 se

calcule sobre tal base sin que pueda ser óbice a su aplicación que se considere que no "acreditó" el mismo al haberse aceptado en el IRNR 2018 la suficiente acreditación por la interesada de tal coste de adquisición.

De hecho, ante este TEAC la reclamante aporta prueba que acreditaría el coste de adquisición; pruebas que este TEAC admite por mor de la doctrina del Tribunal Supremo al efecto y que valora.

Además, es asimismo pertinente valorar la circunstancia de que la propia ONGT aceptó en relación al IRNR 2018 que el coste de adquisición se calculara como la suma de dos cuantías:

- El coste proporcional de adquisición atribuible al local arrendado sin incluir el valor del suelo.
- El coste de las mejoras aceptadas por la Administración imputables proporcionalmente al local arrendado cuyo detalle se contiene en las páginas 9 y siguientes del acuerdo de resolución del recurso de reposición IRNR 2018.

Pues bien, ese criterio de admitir el coste de adquisición como referencia como hizo dicho Organismo, debe ser igualmente extrapolable al IRNR 2017 y, por su parte, en relación a las mejoras, estas también deben ser tenidas en cuenta en el cálculo de la amortización IRNR 2017 al extraerse de la lectura de la resolución del recurso de reposición IRNR 2018 que las mejoras aceptadas eran "mejoras realizadas en los años 2010, 2011 y 2012", esto es, con carácter previo al período impositivo aquí enjuiciado (2017). Por lo que no se aprecia la existencia de circunstancias fácticas diferentes que motiven el dispar tratamiento fiscal otorgado en ambos períodos impositivos a la amortización del local.

A resultas de lo anterior, este TEAC estima que el hecho de que la Administración considerara en la resolución del recurso de reposición IRNR 2018 de fecha 1 de octubre de 2020 que estaba acreditado el coste de adquisición del inmueble y, de hecho, ser sobre tal base (y no sobre el valor catastral) de la que partió para determinar la amortización fiscalmente deducible, es determinante para trasladar al IRNR 2017 los mismos criterios.

QUINTO.- Sobre el importe fiscalmente deducible de amortización.

Expuesto cuanto antecede, procede ya que entremos a valorar la cuantía que sería deducible. Y ello por cuanto, pese a que, como se ha expuesto en el anterior fundamento, la ONGT aceptó, a resultas de la documentación allí aportada por la interesada, que se partiese del coste de adquisición, sin embargo, tampoco la Administración aceptó allí la amortización por ella calculada en relación con determinados extremos. Por tal motivo, este TEAC entra a analizar las alegaciones de la reclamante respecto a lo que a su juicio sería el cómputo correcto.

De las alegaciones que la interesada formuló en vía administrativa y que reitera con ocasión de la presente reclamación cabe extraer que la unidad constructiva dentro de la cual se encuentra el local arrendado estaba integrada por:

- el 100% del inmueble sito en ... adquirido por herencia valorado en 22.000 euros.
- El inmueble sito en ... que hace esquina con 11/12 partes del inmueble las adquirió por herencia de su madre cuya valoración al tiempo de la aceptación de la herencia ascendió a 463.216,05 euros. La 1/12 parte restante, valorada en 41.320,90 euros, la adquirió mediante posterior permuta en la que la interesada aportó su cuota de titularidad en un inmueble diferente, valorado en 16.511,38 euros - la diferencia de adjudicación fue gratuita al no existir compensación alguna entre las partes-.

Así, la interesada calculó el coste de adquisición como la suma de las siguientes cuantías: (1) el valor a efectos del inmueble sito en ... por 22.000 euros, (2) el valor a efectos de ISD de la 11/12 parte del inmueble adquirida por herencia (463.216,05 euros), (3) el importe de la 1/12 parte del inmueble adquirida por permuta por 41.320,90 euros y, (4) el ISD pagado por la aceptación de la herencia de su madre por importe de 74.670,44 euros. En definitiva, el valor de adquisición que la misma calculó ascendía a 601.207,39 euros.

Precisado este calculo, este TEAC quiere recalcar, como se advertía inicialmente, que no es cierto, como aduce el reclamante, que la Administración "*haya concluido que procede la aplicación de la amortización inicialmente pretendida, cuanto menos de forma parcial*" ya que, en el fondo, aunque la Administración es cierto que aceptó en el IRNR 2018 que la amortización se calcule sobre el coste de adquisición satisfecho (sin incluir el valor del suelo) en vez de sobre el valor catastral (como ocurre en el IRNR 2017 aquí impugnado), no aceptó el cálculo por ella realizado de tal base de amortización.

En particular, la Administración rechazó que la interesada hubiera incluido como mayor coste de adquisición el valor que a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se dió a la 11/12 parte adquirida por herencia y al inmueble sito en ... y además tampoco aceptó que la doceava parte restante del inmueble sito en ... adquirida por permuta se valorara por el valor del bien recibido (41.320,90 euros): la Administración entendía que debía primar el valor del bien entregado que ascendía a 16.511,38 euros. Esto es, frente al coste de adquisición de 601.207,39 euros cuantificado por la interesada, la Administración cifró el mismo en 91.181,82 euros. Así se desprende del Acuerdo resolución recurso de reposición IRNR 2018:

"La contribuyente declaró un gasto deducible por amortización del inmueble (incluyendo las mejoras) de 6.205,60 euros. De la explicación dada por la contribuyente y del fichero Excel aportado, se desprende que ha llegado a este importe de la siguiente manera:

1. Valor de adquisición del inmueble: 601.207,39 euros. Como el valor catastral total asciende a 252.663,27 euros y el valor catastral de la construcción son 61.389,01 euros, esto supone que de dicho valor de adquisición de 601.207,39 euros corresponde la deducibilidad de 4.382,22 euros = $601.207,39 \times 3\% \times 61.389,01 / 252.663,27$.

2. Según certificado expedido por el arquitecto ..., arquitecto colegiado N.º ... del Colegio Oficial de Arquitectos de Baleares (documento 50 entre los aportados en la respuesta al ya citado requerimiento), el 32,50% de la superficie del total del inmueble corresponde a los locales, y por lo tanto la amortización de estos asciende a $4.382,22 \times 32,5\% = 1.424,22$ euros. Por último, de los dos locales comerciales, está alquilado el local de 338 metros cuadrados, y no se encuentra alquilado el de ... m². Esto supone un 67,73%, que la contribuyente redondea al 70%, y por lo tanto, por el valor de adquisición, acaba deduciendo un total de 964,71 euros. El resto ($5.240,89 = 6.205,60 - 964,71$), y a falta de otras explicaciones, cabe pensar que derivarían de la mejora.

Como consecuencia de lo anterior, no puede sumarse para el cálculo del valor amortizable el importe de la aceptación de la herencia (463.216,05 + 22.000,00) dado que por dichos importes no se ha satisfecho ninguna cantidad. En cambio, sí forman parte de dicho importe los gastos de aceptación de la herencia 74.670,44 euros y los gastos de adquisición de la doceava parte restante (la no adquirida en la herencia).

En este sentido, el importe satisfecho por dicha doceava parte tampoco asciende a los 41.320,90 euros, sino a los 16.511,38 euros con que se valora el bien entregado a cambio de esa doceava parte. Por lo tanto, el importe total satisfecho que cabe aplicar para el cálculo de la amortización es 91.181,82 euros. Este es el importe satisfecho en su totalidad, incluyendo los dos locales y las viviendas, e incluyendo el valor de construcción y el valor del suelo.

En el certificado expedido por el arquitecto ..., arquitecto colegiado N.º ... del Colegio Oficial de Arquitectos de Baleares (documento 50 entre los aportados en la respuesta al ya citado requerimiento) se indica que la superficie total construida del inmueble son ... m² y que el local alquilado son ... m². Por lo tanto, del total del coste de adquisición satisfecho del inmueble corresponde prorratear el gasto en ese porcentaje, y resulta un coste de adquisición satisfecho por los locales de 20.077,82 euros = $91.181,82 \text{ euros} \times 338 / 1.535$. Y este importe debe prorratearse entre los valores catastrales de la construcción y totales en 2018, a saber, 113.315,86 y 775.878,46 euros respectivamente. Por lo tanto, resulta un importe total de 2.932,34 euros = $20.077,82 \times 113.315,86 / 775.878,46$. Este importe de 2.932,34 euros se sumará al valor de la mejora (que se calculará en el siguiente punto H), para el cálculo de la amortización total deducible en 2018.>>.

Pues bien, el hecho de que la interesada incluyera como base a efectos de determinar el "coste de adquisición" tanto en 2017 como en 2018 la valoración que se dio al inmueble al tiempo de la adquisición de la herencia, determinaría que, conforme con lo que había venido siendo la doctrina histórica administrativa y jurisprudencial, así como de este TEAC, debiéramos declarar no conforme a derecho el cálculo de la amortización realizado por la interesada y cuya deducibilidad solicita a este Tribunal Central.

Ello deriva de que el cálculo por ella realizado es conceptualmente contrario a lo que, como decíamos, ha sido el criterio imperante por el cual se entendía que en los casos de adquisición de bienes inmuebles por herencia o donación el "coste de adquisición" se refería únicamente al tributo satisfecho - criterio que, como decimos, estaba tan asentado que hasta se recogía en el propio Manual de Renta IRPF 2017 (disponible en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca_Virtual/M_anuales_practicos/Renta/ManualRentaPatrimonio2017_es_es.pdf).

<<Manual IRPF 2017 página 127:

Se considera que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad cuando no excedan de los porcentajes que a continuación se señalan:

Bienes inmuebles: El resultado de aplicar el porcentaje del 3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores.

a) Coste de adquisición satisfecho, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición (notaría, registro, IVA no deducible, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, gastos de agencia, etc.) sin incluir en el cómputo el valor del suelo. En las adquisiciones de inmuebles por herencia o donación, sólo tendrá la consideración de "coste de adquisición satisfecho" la parte de los gastos y tributos inherentes a la adquisición que corresponda a la construcción, así como la totalidad de las inversiones y mejoras efectuadas.

b) Valor catastral, excluido el valor 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 reflejado en el correspondiente recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)>>.

Sin embargo, ese criterio histórico que impediría a este Tribunal Central emitir una resolución estimatoria, **ha sido superado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de septiembre de 2021** (recurso de casación 5564/2019) en la que, aduciendo la neutralidad del concepto de "amortización", ha concluido que el "coste de adquisición" en los supuestos de adquisición a título gratuito incluye no solo el impuesto satisfecho, sino también el valor que se dio a los bienes adquiridos (hemos subrayado las partes más relevantes):

<<Las CUESTIONES que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

1. Precisar la interpretación que debe darse al artículo 23.1.b) de la Ley del IIRPF, en la determinación de la base de cálculo de las cantidades a deducir en concepto de amortización para determinar los rendimientos netos del capital inmobiliario sujetos al IRPF cuando la adquisición se ha producido por herencia o a título gratuito

(...;)

PRIMERO. -Sobre la infracción del art. 23.1.b) de la Ley 35/2006.

(...)

No es posible desvincular la amortización de un inmueble del elemento que la caracteriza, de su valor y de la recuperación, en definitiva, de dicho valor que se persigue con la efectividad de la amortización. No es posible, por tanto, una interpretación que prescindiera de dicho elemento sustancial, considerar que la amortización sólo comprende los gastos y tributos asumidos por la adquisición del inmueble, es desconocer el significado del término amortización, si así lo hubiera querido el legislador habría limitado los gastos a deducir a los gastos estrictos y a los tributos necesarios para la adquisición del inmueble, pero entonces no estaríamos ante una amortización, y aún cuando es habitual, desde el punto de vista económico y empresarial, la correlación entre la previa inversión y la consiguiente amortización, la amortización en sí es un término neutral con sustantividad propia que no exige para su efectividad la previa inversión.

La propia estructura y coherencia de la norma conduce a entender que " el coste de adquisición satisfecho", comprende necesariamente el valor del propio inmueble, esto es, se emplea el término coste como sinónimo de valor de adquisición; en otro caso se estaría contrastando magnitudes entre las que no existiría relación alguna. En tanto que la tesis del Sr. Abogado del Estado conduce a confundir las partes, esto es, el conjunto de elementos que lo conforman, con el todo, que no puede ser otro que el valor del bien inmueble, de suerte que dependiendo de la mayor de las magnitudes se tendrá en cuenta el valor de adquisición más costes y tributos para su adquisición o el valor catastral; de no ser así carecería de sentido comparar costes y tributos necesarios para la adquisición con el valor catastral, en tanto que la Ley expresamente pone en relación dos valores resultantes, no un valor, el catastral, con los estrictos gastos y tributos satisfechos para adquirir el bien inmueble que, mire como se mire, en absoluto incorpora un valor de dicho bien inmueble.

La ley no distingue entre inmuebles adquiridos a título oneroso o gratuito, en ambos casos, como no puede ser de otra forma por la ausencia de distinción de ambos supuestos, contrasta el coste de adquisición satisfecho, que no puede ser otro que el valor del bien junto con los gastos y tributos para su adquisición con el valor catastral, magnitudes homogéneas, sin que entrañe dificultad alguna la determinación del valor resultante en el primer caso, esto es, en las adquisiciones onerosas, se comprende dentro del conjunto de elementos conformadores, junto con los gastos y tributos, el precio pagado por la adquisición, determinantes todos ellos del valor del inmueble a efectos de su amortización, que entra en contraste con el valor catastral, para acoger como valor de aplicación a efectos de determinar el rendimiento neto mediante la reducción del 3% del mayor de ambos valores. En las adquisiciones a título gratuito, no cabe distorsionar el precepto contrastando magnitudes que ninguna relación tienen entre ellas y desconoce cuál es el sentido de la amortización como depreciación que sufre el inmueble por su uso o transcurso del tiempo, por lo que al valor catastral sólo cabe contraponer el valor resultante del valor del bien adquirido mediante título gratuito compuesto junto a los gastos y tributos necesarios por el valor del propio bien. "El coste de adquisición satisfecho" se aplica tanto para las adquisiciones onerosas como gratuitas, y, para ambos, debe comprenderse el valor del propio bien cuya determinación se hace depender en cada caso de la propia característica de la forma de adquisición, en las adquisiciones a título oneroso el valor real del bien, y en las gratuitas el importe real del valor, determinado según las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, el consignado en la escritura de donación o de adquisición de la herencia o el comprobado por la Administración.

Reducir en las adquisiciones a título gratuito la amortización a los gastos ocasionados y tributos satisfechos para su adquisición, desvirtúa de todo punto la previsión normativa, desconoce el correcto significado de la amortización como concepto unívoco puesto que no cabe delimitar como gasto la amortización o depreciación del valor del bien inmueble y prescindir del valor de dicho bien para calcular el gasto a deducir, e introduce la incoherencia de contrastar magnitudes diferentes con merma de la lógica y propia sistemática normativa (...)

RESPUESTA:

1) "Fijación de doctrina sobre el art 23.1.b) de la LIRPF y su proyección al caso concreto:

Dicho lo anterior la interpretación correcta del art. 23.1.b) de la LIRPF, es, tal y como se recoge en la sentencia de instancia, la que entiende que para calcular la determinación del rendimiento neto se deducirán las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, y **tratándose de inmuebles adquiridos a título gratuito en el coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes.>>**

De este modo, vemos como la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha aceptado que en los casos de adquisición a título gratuito en el "coste de adquisición" se incluya no solo el impuesto pagado sino también el valor a efectos de ISD como se ve claramente cuando afirma:

<<La ley no distingue entre inmuebles adquiridos a título oneroso o gratuito, en ambos casos, como no puede ser de otra forma por la ausencia de distinción de ambos supuestos, contrasta el coste de adquisición satisfecho, que no puede ser otro que el valor del bien junto con los gastos y tributos para su adquisición con el valor catastral>>.

En consecuencia y, aun cuando la resolución del recurso de reposición IRNR 2018 fue previa a la citada sentencia (y en tal sentido ningún reproche puede hacerse a la misma, sino al contrario), habiendo sido emanada la sentencia del Alto Tribunal previamente al tiempo en que este TEAC ha de emitir resolución y siendo el criterio de dicha sentencia favorable para el contribuyente, consideramos que ha de tenerse en cuenta en la presente resolución.

Lo cual fundamenta un segundo motivo para que este Tribunal Central no pueda confirmar el acuerdo de liquidación IRNR 2017 impugnado.

Sentado todo lo anterior, este TEAC quiere precisar que, en definitiva, no podemos sin más extrapolar el importe de la amortización que la Administración aceptó en el IRNR 2018 al haberse basado en un criterio jurisprudencial que ha sido modificado, pero tampoco este TEAC puede directamente aceptar como deducible la amortización calculada por la interesada de 6.205,60 euros.

Ello se debe a que, por una parte, en cuanto al importe real de adquisición de la doceava parte restante del inmueble sito en C/ Santo Domingo 4 ,adquirida por permuta, la Administración lo computó, no como en el cálculo de la interesada por el importe en que se valoró el bien recibido (41.320,90 euros) sino por el importe del bien entregado (16.511,38), siendo esta la auténtica contraprestación satisfecha y sin que la reclamante haya objetado nada al respecto.

Y por otra, a que existe una discrepancia numérica en el valor catastral de la construcción utilizado en ambos ejercicios para prorratear el valor del local excluyendo, así, la parte imputable al suelo: dicha cuantía se cifró en 204.601,79 euros en la liquidación IRNR 2017 y en 113.315,86 euros en el acuerdo de resolución del recurso de reposición IRNR 2018, discrepancia cuya causa última desconocemos:

Acuerdo resolución reposición IRNR 2017:

<<De acuerdo a la información obrante en las bases de datos del catastro, el valor catastral de la construcción, para el ejercicio 2017, es de 204.601,79 euros. Se considera correcta la aplicación del art. 14.2 a) aplicando la proporción de un sexto de dicho valor catastral declarado por el contribuyente y su aplicación sobre él del 3% para calcular la amortización deducible>>

Acuerdo resolución reposición IRNR 2018:

<<Del total del coste de adquisición satisfecho del inmueble corresponde prorratear el gasto en ese porcentaje, y resulta un coste de adquisición satisfecho por los locales de 20.077,82 euros = 91.181,82 euros x 338 / 1.535. Y este importe debe prorratearse entre los valores catastrales de la construcción y totales en 2018, a saber, 113.315,86 y 775.878,46 euros respectivamente>>.

A resultas de todo lo anterior, este TEAC dispone que se anule la liquidación y en ejecución de esta resolución se gire otra en la que se mantenga la no deducibilidad del seguro y el importe de la amortización

fiscalmente deducible se calcule por la Administración de conformidad con lo expuesto en la presente resolución y tomando el importe que proceda de valor catastral a utilizar para prorratear el valor del local excluyendo el valor del suelo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas