

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de septiembre de 2026

Sala 1.^a

R.G. 7794/2023

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Ganancias de capital. Transmisión de bienes inmuebles. Se analiza la regularización de la ganancia patrimonial obtenida por una entidad no residente por la transmisión de un inmueble situado en España.

-Valor de adquisición.

Costes de construcción. En relación con el valor de adquisición, la entidad pretendía incluir el coste de construcción del inmueble, pero el TEAC rechaza esta pretensión porque las obras fueron contratadas y pagadas por el socio antes de la constitución de la sociedad, y la escritura de declaración de obra nueva no acredita por sí sola que la entidad asumiera efectivamente dichos costes.

Amortizaciones por presunción de que el inmueble ha estado arrendado. Respecto de las amortizaciones, el Tribunal considera que la Administración no justificó suficientemente el cómputo durante los cuales presumió que el inmueble había estado arrendado o cedido; sin embargo, toma en consideración que la propia entidad reconoció en sus alegaciones un período de 1.500 días, por lo que ordena recalcular la liquidación aplicando la amortización correspondiente a ese período.

-Valor de transmisión.

Coste del mobiliario. Por último, el TEAC confirma la improcedencia de deducir del valor de transmisión el coste del mobiliario, al no haberse acreditado suficientemente su adquisición, valoración y transmisión separada del inmueble, sin que la mera inclusión de esa distribución del precio en la escritura pública resulte suficiente para demostrar su realidad.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 16/10/2023 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo (TEAC) la presente reclamación, interpuesta el 18/07/2023 contra el acuerdo de liquidación provisional dictado el 10-07-2023 (notificado el 11-07-2023) por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR), ejercicio 2022 y del que resultó un importe a ingresar de 48.950,70 euros.

SEGUNDO.- Conforme al expediente administrativo cabe destacar los siguientes hechos:

a) La entidad obligada tributaria, considerándose residente en Francia, presenta autoliquidación por el IRNR ejercicio 2022 (fecha de devengo 04-05-2022), declarando la renta derivada de la transmisión de un inmueble (sito en MUNICIPIO_1, ...) Ref. Catastral: (...).

La aquí reclamante declara una pérdida patrimonial por importe de 89.311,56 euros, consignándose un valor de transmisión total de 393.147,56 euros y un valor de adquisición total de 482.459,12 euros. Se solicita la devolución correspondiente a la retención practicada del 3% sobre el precio de transmisión (12.750 euros).

TERCERO.- Con fecha 07-02-2023, la ONGT, mediante la notificación de requerimiento, inició un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada en relación con el IRNR por incidencias detectadas en la declaración de la transmisión del inmueble.

Recogiendo el resultado de las actuaciones de comprobación limitada, en fecha 10-07-2023 se dictó liquidación provisional por el IRNR de la que resultó una cantidad a pagar de 48.950,70 euros (47.378,84 euros de cuota y el resto de intereses de demora).

En la misma se modificó el valor de adquisición que se fijó en 104.492,42 euros, resultante de la suma del precio de compra satisfecho por la sociedad y los gastos inherentes (tributos, notaría registro) y minorado en el importe de la amortización de la construcción por el periodo que estuvo en el patrimonio de la sociedad. La ONGT no admite como valor de adquisición la valoración dada por la interesada a la obra nueva, ya que dicho importe no había sido satisfecho por la sociedad interesada, sino por la anterior propietaria antes de constituir la sociedad.

Síguenos en...

La sociedad civil aquí reclamante fue constituida el 23-10-2010 por la Sra. **Dmv** (99% de participación) y su cónyuge (1% de participación). La construcción de la vivienda cuyo coste no se admite como valor de adquisición finalizó el 18-05-2010, antes de su incorporación al patrimonio de la sociedad el 12-11-2010.

También se modificó el valor de transmisión, fijándose este en 420.960 euros, que resulta de minorar el precio de venta total (450.000 euros) en los gastos inherentes a la venta.

CUARTO.- Disconforme con el citado acuerdo de liquidación, se interpuso la presente reclamación en única instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- La primera cuestión se refiere a la procedencia de admitir como parte del valor de adquisición del inmueble el importe de 356.036,63 euros correspondiente a la inversión en la construcción de la vivienda unifamiliar transmitida.

En concreto, y haciendo referencia a los importes, la interesada declaró un valor de adquisición de 482.459,12 euros, mientras que para la ONGT este debía ser de 104.492,42 euros. Este comprende el precio de compra (103.448,28 euros) y los gastos de notaría e impuestos relacionados con la compra (18.482,88 euros) y se minora en la amortización del vuelo por el tiempo que estuvo en el patrimonio de la sociedad (17.438,74 euros).

Esto es, la cuestión discutida se centra en el importe correspondiente a la construcción de la vivienda, respecto de la que la interesada alega que, según escritura pública la sociedad era la dueña del solar y quien había soportado el coste de la construcción de la vivienda transmitida.

El artículo 12.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR), aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece que:

"1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente".

El artículo 13.1 del TRLIRNR recoge que:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

i) Las ganancias patrimoniales:

(...)

3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos."

Para su cálculo, el artículo 24 de la LIRNR regula la base imponible, en concreto, para las ganancias patrimoniales, en su apartado 4 establece que:

"4. La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III, salvo el artículo 33.2, y en la Sección 6.ª del Título X, salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Esto es, se remite a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). El artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), recoge el concepto en los siguientes términos:

"1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos."

La norma general para determinar el importe se prevé en el artículo 34 de la LIRPF:

"1. 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.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

Síguenos en...

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo."

Y para las transmisiones a título oneroso, estable el artículo 35 de la LIRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre:

"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.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste."

Por todo lo anterior, y una vez reproducida la normativa aplicable, la cuestión se centra en determinar si procede admitir como valor de adquisición los 356.036,63 de obra nueva rechazados por la ONGT, como consecuencia de no haber quedado acreditado que los importes efectivamente fueron satisfechos por la sociedad y no por la anterior propietaria y posterior socia de la entidad aquí reclamante.

Con carácter previo, conviene exponer de forma sintética los hechos acaecidos en el presente caso:

- La sociedad aquí reclamante fue constituida el 23-10-2010 por la Sra. **Dmv** (99% de participación) y su cónyuge que ostentaba el 1% restante.

- Con carácter previo, la socia adquirió el 20-07-2008 dos terrenos mediante contrato de compraventa suscrito con dos sociedades, por un precio total de 120.000 euros.

- En esa misma fecha se suscribe contrato de construcción con la sociedad **TW**, SL, para la construcción de la vivienda, acordándose un precio de 320.000 euros.

- En la escritura de fecha 12-11-2010 se declara la obra nueva y se hace constar que es la sociedad **XZ** la dueña del solar y quien ha realizado la construcción de la vivienda.

Para la aquí reclamante la ONGT debió considerar que la vivienda había sido construida por la sociedad aquí reclamante, tal y como se recoge en la escritura de declaración de obra nueva, teniendo la sociedad tanto el suelo como la construcción que fue aportada por la socia.

En efecto, la interesada reclama su derecho a considerar como valor de adquisición de la construcción el que figura en la escritura de declaración de obra nueva. Sin embargo, a los efectos de determinar el valor probatorio del que gozan los documentos públicos resulta necesario tener en cuenta el artículo 319 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que dispone para los documentos públicos autorizados por notario: "*harán prueba plena del hecho, acto o estado de cosas que documenten, de la fecha en que se produce esa documentación y de la identidad de los fedatarios y demás personas que, en su caso, intervengan en ella*".

De igual manera el artículo 1.218 del Código Civil establece que "*los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste. También harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros*".

Por tanto, de conformidad con los citados artículos, la mencionada escritura de obra nueva hace prueba de la fecha de la declaración de la obra nueva correspondiente, así como de la existencia de dicho negocio jurídico, pero en modo alguno de la veracidad de las manifestaciones efectuadas por los otorgantes y en ningún caso prueba del precio consignado en la misma.

De esta manera, como este TEAC ha señalado ya en anteriores resoluciones (entre otras, la de fecha 18-12-2023, RG 00-05213-2020, y más recientemente, la de fecha 19-11-2024, RG 00-03308-2021), a los efectos de determinar el valor de las obras efectuadas no podemos admitir, sin mayor prueba, el valor recogido en la escritura de declaración de obra nueva. Es necesario acreditar el importe realmente invertido, que deberá estar justificado por facturas o documentos que prueben que se ha realizado dicha obra, que se trata de una mejora y no de un gasto de reparación o conservación, que el importe asciende al valor declarado por el interesado, y que ha sido abonado por éste.

Pues bien, la documentación aportada por la reclamante evidencia que la socia adquirió el solar y que sobre este se llevó a cabo la construcción de la vivienda objeto de controversia. Así, como que fue la socia antes de constituir a la sociedad interesada quien contrató la ejecución de la obra nueva, la cual fue abonada y finalizada en fecha 18-05-2010, esto es, antes de la constitución de la sociedad (23-10-2010) y antes de la entrada en su patrimonio en 12-11-2010.

De lo que se puede deducir, más cuando no se aporta prueba en contra, que fue la socia quien soportó el coste de la construcción y posteriormente constituyó la sociedad a la que transmitió el terreno y la

construcción por un precio de venta de 103.448,28 euros. Lo que no puede pretender la entidad interesada es que se admita como el valor de adquisición el equivalente a los costes sufragados por la socia y no por la sociedad, que en las fechas en que se contrata, ejecuta y termina la construcción de la vivienda, no se había constituido. Según escritura de compra del inmueble, las partes pactaron un precio inferior a los costes asumidos por la socia, siendo dicho precio acordado el que debe tenerse en consideración a los efectos de calcular el valor de adquisición para la sociedad, al ser el "importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado", tal y como prevé el artículo 35 de la LIRPF.

En lo que se refiere a la prueba, en estos casos es el obligado quien deberá poder probar ante la Administración que efectivamente ha incurrido en dicho gasto y su importe. Sobre la carga de la prueba, establece el artículo 105.1 de la LGT:

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

De manera que la Administración deberá probar la realización del hecho imponible y los elementos de cuantificación de la obligación, mientras que compete al obligado tributario acreditar las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, por lo que en el presente caso le compete a la interesada la prueba de la realidad de las inversiones y mejoras realizadas en el inmueble transmitido así como la realidad de haber incurrido en ellas.

Dicha acreditación podrá efectuarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, según establece el artículo 106 de la LGT.

Tras el análisis de la documentación presentada, la ONGT negó la procedencia de considerar que el coste de la construcción debía formar parte del valor de adquisición de la sociedad, ya que no se había acreditado que fuera esta quien soportara el coste, aunque así se hiciera constar en la escritura de obra nueva. En el acuerdo de liquidación fundamenta la negativa en los siguientes términos:

*<Que uno de estos hechos puede ser, como en el caso de las escrituras de declaración de obra nueva, realizar declaraciones y manifestaciones, no abarcando el valor probatorio a la veracidad de lo manifestado, si no únicamente al hecho de que los intervinientes, en la fecha indicada se han personado ante el fedatario público y han realizado una manifestación, por lo que, el simple hecho de que en el curso de este expediente se manifieste, o se haya manifestado ante un notario, el 12 de noviembre de 2010, que la sociedad **XZ** NIE ..., invirtió 356.036,63 euros en la construcción de una vivienda en la finca, no constituye prueba de este hecho, y debe estar respaldada por otros medios de prueba, para que pueda aceptarse que dicho importe forme parte del valor de adquisición.*

*Que la construcción de una vivienda en la finca, debe calificarse sin duda como un inversión o mejora, pero respecto del importe y de quien satisfizo el coste de esa inversión, solo se le puede reconocer al contribuyente, el derecho a que forme del valor de adquisición, el importe que justifique documentalmente haber invertido, mediante la aportación de las facturas emitidas a su nombre, y los medios de pago de esas facturas, o de cualquier otro pedio de prueba, que acrediten cual fue el importe de esa inversión satisfecha por el contribuyente, la sociedad **XZ** NIE ..., y no los socios o administradores de la misma, ni por ningún otro tercero.*

*Y que los documentos aportados al expediente, acreditan que Doña **Dmv**, NIE ..., y no **XZ** NIE ..., contrató el 20 de junio de 2008, con **TW** SL CIF ..., la construcción de una vivienda en la finca, construcción autorizada mediante la licencia de obras datada el 12 de diciembre de 2008, y que fue Doña **Dmv**, quien soportó el coste de esas obras, que finalizaron el 18 de mayo de 2010, según el certificado final de obra emitido por el arquitecto Don **Btx**. Y que esos costes e inversiones pertenecen al patrimonio de Doña **Dmv**, y deben incluirse únicamente en las declaraciones tributarias que Doña **Dmv** haya presentado o debiese presentar, sin que en ningún caso deban ser parte de la presentadas por un tercero, la sociedad **XZ** NIE ..., con personalidad jurídica propia e independiente de la de sus socios o administradores.*

*Que no se ha aportado documento alguno que acredite que la sociedad, **XZ** NIE ... haya satisfecho coste alguno de esa construcción, y que respalde la manifestación incluida en la escritura de obra nueva, por lo que no puede aceptarse que formen parte del valor de adquisición, importe alguno en concepto de inversiones o mejoras satisfechas por la sociedad **XZ** NIE*

*Que, la finca entró a formar parte de patrimonio del contribuyente, la sociedad **XZ** NIE ..., el 12 de noviembre de 2010, mediante la escritura pública otorgada por el notario del Ilustre Colegio de ... Don **Enn**, pagando un precio de 103.448,28 euros, y que como acredita el certificado emitido por el arquitecto Don **Btx**, en dicha fecha la vivienda la estaba construida, y que el importe que debe constar como valor de adquisición, en la presente alteración patrimonial, es el pagado por **XZ** NIE ..., por dicha adquisición, y no el coste de que haya podido ocasionar a terceros la construcción de esa vivienda, o la entrada o la salida de dicha finca, del patrimonio de los antiguos propietarios de la finca, por operaciones anteriores al 12 de noviembre de 2010, y que son completamente ajenas al patrimonio de sociedad **XZ** NIE>*

A juicio de este TEAC, no puede estimarse la pretensión de la interesada, ya que de los hechos acaecidos y de las pruebas existentes se deduce que efectivamente fue la socia y no la sociedad quien soportó el coste de la obra nueva, pagando la sociedad el precio acordado en escritura pública.

La interesada también manifiesta que hay que atender al coste que tiene la construcción en el momento de su aportación y que, tratándose de una operación entre partes vinculadas hay que estar al valor de

mercado que era el coste del solar más la construcción. Sin embargo, tal y como se ha expuesto en la normativa reproducida, el valor de adquisición se fija a partir del "*importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.*" independientemente de cuál sea en ese momento su valor de mercado, pues la LIRPF no fija como regla de valoración el valor de mercado como alega la interesada, sino el coste real para la transmitente.

Aun cuando en la escritura de declaración de obra nueva se hizo constar que había sido la sociedad quien había realizado la construcción, no puede admitirse que esta forme parte del valor de adquisición de la vivienda para la sociedad, máxime cuando se dispone de pruebas de que fue la socia quien contrató la construcción cuya ejecución se inició y finalizó antes de que constituyera la sociedad. Hay que tener en cuenta que los socios y la sociedad son personas diferentes y que no puede utilizarse la confusión de personalidades y patrimonios para beneficiarse fiscalmente, en este caso, declarando un mayor de valor de adquisición por la realización de una construcción que no satisfizo, habiéndose pagado por la compraventa de la finca el importe acordado por las partes en escritura, que resulta muy inferior al solicitado.

Por todos los motivos expuestos, se desestima la pretensión de la interesada de incrementar el valor de adquisición en el correspondiente a la obra nueva, ante la falta de pruebas que acrediten que fue la sociedad y no la socia quien soportó su coste.

CUARTO.- Continuando con las alegaciones referidas al valor de adquisición, manifiesta su disconformidad con la amortización calculada por la ONGT.

Para el cálculo del valor de adquisición, la ONGT tuvo en consideración el tiempo que la finca estuvo en el patrimonio de la sociedad (desde 12-11-2010 al 05-05-2022) tiempo durante el cual pudo haber estado alquilado a terceros o a disposición de los socios o administradores. Y señala que, en cualquier caso, la sociedad debió haber declarado los rendimientos de capital inmobiliario derivados del arrendamiento a terceros o por la cesión de uso a los socios o administradores, ya que no es posible la utilización del bien por la persona jurídica. Esto es, pudo haber deducido el importe correspondiente a la amortización mínima para el cálculo del rendimiento neto. A estos efectos, la AEAT consideró lo siguiente:

<Respecto al importe de la amortización, con la que se debe minorar el valor de adquisición, indicar que el artículo 40 del Reglamento del IRPF desarrolla el artículo 35 de la Ley del IRPF estableciendo que, en caso de inmuebles que hubiesen estado alquilados, al objeto de calcular la alteración patrimonial generada por la transmisión, el precio de adquisición deberá minorarse en el importe de las amortizaciones que hubiesen sido fiscalmente deducibles.

*El artículo 12 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes establece que: 'Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto'. Teniendo en cuenta que, no cabe la utilización del bien inmueble urbano por la persona jurídica, tanto si el inmueble objeto de esta comprobación ha estado alquilado a terceros, como si ha estado a disposición de los socios o administradores, procede la imputación a la sociedad del precio de mercado del arrendamiento, por lo que en todo caso la sociedad **XZ NIE** ..., debió presentar autoliquidaciones trimestrales, modelo 210, declarando el rendimiento de capital inmobiliario obtenido por el alquiler del bien a terceros, o por la cesión del uso del mismo a los socios o administradores de la entidad.*

Que en cumplimiento la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, que surte efectos desde el 1 de enero de 2010, los contribuyentes residentes en otro Estado de la Unión Europea, podrán deducirse gastos al determinar la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, por lo que el contribuyente, podía deducirse la amortización del inmueble en las declaraciones de rendimientos de capital inmobiliario que debió presentar. El artículo 24.6 regla 1ª b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, determina cuales son los gastos que una entidad no residente puede deducirse para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, estableciendo que las entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se podrán deducir los gastos los previstos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Que la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 12, desarrollado en los artículos 3 y 4 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, regula cual es el importe de la amortización fiscalmente deducible en caso de edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas, estableciendo un coeficiente de amortización mínimo del 1% derivado del periodo máximo de amortización (100 años), y tratándose de elementos que se hubiesen adquirido usados este coeficiente se deberá multiplicar por 2. Respecto de cuál es la base de esa amortización, el artículo 3.2 del citado reglamento dispone que 'Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición'. En el presente caso, el valor catastral total del inmueble en ejercicio en que se adquirió la propiedad, es de 72.104,11 euros y el de la construcción de 44.906,14 euros.

-El valor de adquisición previo a la amortización es de 121.931,16 euros, correspondiendo a la construcción, en relación al valor catastral de suelo y construcción únicamente, 75.938,22 euros ($121.931,16 \times 44.906,14 / 72.104,11$). Por todo lo anterior la amortización anual que el contribuyente se pudo haber deducido en las declaraciones de rendimientos de capital inmobiliario, que debió presentar, es de 1.518,76 euros ($75.938,22 \times 1\% \times 2$).

El inmueble entró a formar parte del patrimonio del contribuyente el 12/11/2010, saliendo 04/05/2022, por lo que ha permanecido en su patrimonio 4191 días. En consecuencia, la amortización mínima acumulada, en dicho periodo, es de 17.438,74 euros ($1.518,76 \times 4191/365$), y que, en cumplimiento del artículo 35 de la Ley del IRPF, este importe debe minorar el importe real por el que la adquisición se hubiese efectuado.>

Lo que alega la interesada ante este TEAC es que la amortización debió calcularse para un periodo de 1.500 días y no para los 4.191 días considerados por la ONGT para calcular la amortización.

En el caso que nos ocupa es la AEAT quien presume la existencia de un hecho imponible del que deriva una carga tributaria, como es la existencia de un arrendamiento o cesión del inmueble, por lo que de acuerdo con lo anteriormente expuesto es a la Administración a quien corresponde la carga de la prueba. Sin embargo, más allá de la presunción manifestada en la liquidación no consta en el expediente ningún elemento fáctico que ampare la misma, ni mediante una prueba directa del arrendamiento o cesión ni mediante pruebas indirectas de tal utilización. Por ello, este TEAC considera que no debe admitirse que la amortización calculada por la Inspección quien no ha probado lo que defiende en el acuerdo de liquidación.

Esta misma consideración ha sido adoptada por este TEAC en resolución de la misma fecha que la presente (RG) 00-08201-2023.

No obstante lo anterior, en este caso concreto, se ha de tener en consideración que la obligada tributaria no niega lo presumido por la ONGT, es decir, la existencia de arrendamiento o cesión del inmueble, sino que lo que solicita es que se minore el valor de adquisición en la amortización correspondiente a un periodo de 1.500 días, en lugar de la calculada por la ONGT para 4.191 días que son los que considera que ha permanecido el inmueble en su patrimonio.

Por lo que, a juicio de este TEAC, dicha solicitud efectuada por la propia obligada tributaria, debe considerarse como un acto propio de reconocimiento de la realización del hecho imponible (arrendamiento o cesión del inmueble) durante un periodo de 1.500 días, y por tanto, es el importe de amortización correspondiente a ese número de días ($1.518,76 \times 1500/365$) el que debe considerarse para fijar el valor de adquisición a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión del inmueble.

Es decir, la valoración realizada por la Administración no era válida por no estar suficientemente motivada, pero a su vez, la propia obligada tributaria, a través de su solicitud, reconoce que el inmueble estuvo cedido o arrendado por un periodo inferior al considerado por la ONGT, debiendo admitirse la amortización resultante de tomar los 1.500 días como tiempo de arrendamiento, que es la aceptada y defendida por la obligada tributaria.

Así, dada las circunstancias concretas del caso, debe estimarse en parte las alegaciones de la interesada, anulando la liquidación practicada para que se dicte una nueva en la que la ganancia patrimonial regularizada se calcule tomando como valor de adquisición el que resulte de minorar el importe de amortización calculada conforme a lo expuesto (1.500 días de arrendamiento).

QUINTO.- Por último se alega sobre el valor de transmisión, manifestando que no está conforme con el valor de transmisión regularizado por la ONGT.

La ONGT fijó un valor de transmisión de 420.960 euros. Este resultaba de minorar el precio total de venta de 450.000 euros en el importe de los gastos justificados inherente a la venta por importe de 29.040 euros.

Sin embargo, para la interesada la ONGT no debió considerar ese importe como precio de venta, ya que en la escritura pública de venta se hizo constar que se efectuaba la transmisión del inmueble y de mobiliario, correspondiéndole a este último 25.000 euros. Así, el precio de venta del inmueble se debe minorar en dicha cantidad.

La Administración consideró que el precio de venta era global, ya que no se había acreditado que los muebles se hubieran transmitido y que no era admisible que sin justificar la realidad de lo que solicita, se minore el valor de transmisión en el importe de los muebles a los que se hace referencia en la escritura de venta, pero respecto de lo que no se aporta otra prueba que acredite lo que defiende.

En el acuerdo de liquidación aquí impugnado, la ONGT señala que:

<Que los inmuebles se transmiten como cuerpo cierto, es decir, en el estado de conservación, con el mobiliario y los enseres presentes en la finca en el momento de la transmisión. Y que por tanto si el contribuyente pretende minorar un determinado importe del precio de venta, por el mobiliario que existía en la finca en ese momento, hecho que les beneficia fiscalmente, también debe minorar del precio de compra, el valor del mobiliario que existían en la finca en ese momento de la adquisición, hecho que les perjudicar fiscalmente. Que todos los inmuebles disponen de electrodomésticos, camas, mesas, sillones, sillas y demás mobiliario habitual de toda vivienda, y lo que no puede aceptarse, como pretende el contribuyente, es que se utilicen diferentes criterios para operaciones análogas según más le convenga, y que se deba suponer que el inmueble estaba completamente vacío en el momento de la compra, y con el valor de mobiliario que el contribuyente quieran describir, en el momento de la venta.

Indicar además que, según las tablas de amortización aprobadas en Orden Ministerial de 27 de marzo de 1998, el mobiliario y los enseres se deprecian, por su uso, un 10% cada año, por lo que, incluso el importe que se tendría que descontar del precio de adquisición sería mayor que el importe que se habría de descontar del valor de transmisión, ya que sería un mobiliario un año más antiguo y con más uso, en el momento de la venta que en el de la compra, lo que supondría un valor real de ese mobiliario inferior en 2022 que en 2010.

Que, evidentemente existe la posibilidad que el contribuyente adquiriese desde la compra del inmueble, nuevo mobiliario que no formaba parte de la finca en el momento de su adquisición, y que pudiese justificar que en la finca hubiese 25.000,00 euros más de mobiliario, en el momento de la venta, que en el momento de la compra, y que ese ha sido el objeto del requerimiento emitido al efecto, que se aportasen facturas de compra de ese mobiliario, o cualquier otro medio de prueba, que acredite esa realidad, sin que, como contestación al requerimiento se haya aportado prueba alguna, más allá de las manifestaciones del contribuyente, que acredite que ese supuesto mobiliario no era parte de la finca ya en el momento de la compra, que fue adquirido por el contribuyente posteriormente, ni del valor que se le pretende dar al mismo en la escritura de venta.

Señalar además que la transmisión de mobiliario, por un contribuyente no residente, no está sujeta a tributación en España, sino en su país de residencia. Y que esta Oficina ya ha constatado que es práctica habitual, por parte de determinados asesores, aprovechar esta circunstancia para aconsejar a sus clientes no residentes, incluir en las escrituras de venta de sus inmuebles, estas cláusulas de supuestas ventas de mobiliario, pretendiendo con ello que parte del importe recibido realmente por la venta del inmueble no tribute en España, para posteriormente no declarar tampoco esos importes en su país de residencia, consiguiendo con ello, que parte de los ingresos recibidos acaben por no tributar en ninguno de los dos países.

Que el objeto de los convenios para evitar de doble imposición internacional, es lograr que una misma renta no tribute dos veces en dos países diferentes, suponiendo una doble imposición para el contribuyente, y no, conseguir que los contribuyentes no tributen por parte de sus ingresos en ninguno de ellos. Que, habiendo sido requerido, tampoco se ha aportado declaración fiscal de país de residencia del contribuyente en que se cuantifique y tribute por la ganancia patrimonial obtenida por esa supuesta venta de mobiliario, hecho que contribuiría a justificar que dicha transmisión de muebles realmente ha existido como un negocio independiente de la venta del inmueble, y que la cláusula pactada por los firmantes, en la escritura de venta de la finca, no es solo un simple instrumento con el que se pretende alterar los elementos de la obligación tributaria y conseguir con ello, que parte de la ganancia patrimonial realmente obtenida con la transmisión de la finca no tribute, ni en España, ni en el país de residencia.

Que, por todo lo anterior, no puede aceptarse la pretensión de minorar el valor de transmisión de la finca en el importe de 25.000,00 euros, sin minorar también el valor de adquisición en dicho importe o en un importe superior en función de la amortización real de ese mobiliario, ya que no se ha justificado, mediante la aportación de las correspondientes facturas de compra, o mediante cualquier otro medio de prueba válido en derecho, que ese supuesto mobiliario se adquirió de forma separada y con posterioridad a la adquisición de la finca, y no era realmente parte de lo adquirido y pagado el 12 de noviembre de 2010 en la operación por la que se adquirió el inmueble.>

La entidad interesada alega que en la escritura de compraventa se hizo constar que una parte del precio pactado se correspondía con la venta de diverso mobiliario. Por lo que, considera que la transmisión de los muebles debe tratarse de forma separada a la del inmueble, ya que en la escritura pública las partes fijaron el valor de transmisión de los muebles en 25.000 euros, a lo que añade que la escritura de venta es una presunción de veracidad del precio de venta de los muebles.

Así, lo que solicita es que, para el cálculo de la ganancia regularizada, se considere menor valor de transmisión el importe de 25.000 euros, que se corresponde con la transmisión del mobiliario y no del inmueble, tal y como se refleja en la escritura.

En esta cuestión, como ya acertadamente indicó la Oficina Gestora en la resolución ahora impugnada, los bienes adquiridos, por su propia naturaleza de mobiliario no forman parte del inmueble transmitido ni por ende, de su valor. Por otro lado, del análisis de la escritura de enajenación se observa que en la misma solamente se hace constar que "El precio de venta se fija en la cantidad de CUATROCIENTOS CINCUENTA MIL EUROS (450.000 €), de los que corresponden CUATROCIENTOS VEINTICINCO MIL EUROS (425.000 €) al inmueble descrito y VEINTICINCO MIL EUROS (25.000 €) a los muebles existentes en el interior de dicho inmueble (...)"

A los efectos de determinar el valor probatorio del que gozan los documentos públicos resulta necesario tener en cuenta el artículo 319.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que dispone que los documentos públicos autorizados por notario: "harán prueba plena del hecho, acto o estado de cosas que documenten, de la fecha en que se produce esa documentación y de la identidad de los fedatarios y demás personas que, en su caso, intervengan en ella".

De igual manera el artículo 1218 del Código Civil establece que:

"Los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste.

También harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros."

De conformidad con los citados artículos, la mencionada escritura de compraventa en la que se hace alusión a que una parte del precio se corresponde con mobiliario, hace prueba de la fecha en que se firma la compraventa correspondiente, así como de la existencia de dicho negocio jurídico, pero en modo alguno de la veracidad de las manifestaciones efectuadas por los otorgantes y en ningún caso prueba del precio consignado en la misma, ni que efectivamente una parte del precio se corresponda con la venta de un mobiliario cuya transmisión no se ha probado.

Se trata de una cuestión de prueba, recayendo sobre el obligado tributario la carga de la prueba de conformidad con el artículo 105 de la LGT y con el resto de normativa y jurisprudencia que se ha desarrollado en los anteriores Antecedentes de Hecho y a la que hay que remitirse para evitar reiteraciones.

A los efectos de determinar el valor de transmisión del inmueble, este TEAC no puede admitir con las pruebas aportadas, que una parte del mismo se correspondiera con la transmisión de mobiliario, en la medida en que no se ha probado la adquisición, la transmisión y el valor de este mobiliario y que este se haya transmitido de forma independiente del inmueble. Por lo que no puede estimar su pretensión de efectuar un tratamiento diferenciado como si de dos ganancias patrimoniales se trataran.

Teniendo en cuenta estas circunstancias y ante la no aportación de nuevas pruebas, este TEAC no puede estimar la pretensión de la interesada, compartiendo la argumentación dada por la Administración Tributaria en el acuerdo aquí impugnado, anteriormente reproducida.

En definitiva, este TEAC desestima la pretensión de la interesada que no ha probado lo que defiende.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación, en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

