

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2026

Sala 1.^a

R.G. 9616/2022

SUMARIO:

IRNR. Comprobación limitada. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Transmisiones onerosas. Base imponible. Valor de adquisición. Improcedencia de considerar gastos de conservación, reparación o mantenimiento como mayor valor de adquisición. La resolución analiza una reclamación interpuesta contra una liquidación provisional en relación con el IRNR derivado de la transmisión onerosa de un inmueble situado en territorio español. El Tribunal parte del marco normativo aplicable al IRNR, que, para la determinación de la base imponible de las ganancias patrimoniales gravables, remite a las reglas del IRPF. En el caso analizado, la Administración admitió el precio de adquisición consignado en la escritura pública y determinados gastos inherentes a la adquisición, pero rechazó el incremento del valor de adquisición declarado por la entidad al considerar que las obras realizadas no constituían inversiones o mejoras sino gastos de conservación, reparación o mantenimiento. El Tribunal analizó la documentación aportada por la entidad. En relación con las primeras, el Tribunal concluye que se trata de actuaciones de mantenimiento, conservación o reparación que no implican incremento de la capacidad o habitabilidad del inmueble, por lo que no pueden considerarse inversiones o mejoras a efectos del cálculo del valor de adquisición. Respecto de las obras que la entidad calificaba como reforma integral, el Tribunal analiza la documentación aportada, concluyendo que, aun acreditándose la realización de determinadas obras, las mismas consisten en gran medida en sustitución de elementos existentes, modernización del inmueble o reordenación del espacio interior para adaptarlo a necesidades o preferencias del propietario, sin que se acredite suficientemente la existencia de ampliaciones estructurales o intervenciones que supongan un aumento relevante de la superficie habitable o de la capacidad productiva del inmueble. El Tribunal también examina si la reforma pudiera calificarse como rehabilitación. Aunque el coste de las obras pudiera superar determinados umbrales en relación con el valor del inmueble, no se acredita que una parte sustancial del proyecto corresponda a intervenciones estructurales, ni se aportan elementos probatorios suficientes como proyectos técnicos visados, certificados de dirección facultativa u otra documentación técnica que permita acreditar la naturaleza de las obras. Además, las facturas y el contrato presentan descripciones genéricas que impiden individualizar con precisión las actuaciones realizadas y distinguir cuáles podrían constituir verdaderas mejoras. Tampoco la licencia urbanística aportada en vía económico-administrativa guarda relación con el inmueble objeto de transmisión. Posteriormente, el Tribunal analiza la minoración del valor de adquisición por amortizaciones. Al haber estado el inmueble arrendado, procede minorar el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima. La Administración había calculado dicha amortización aplicando el coeficiente mínimo correspondiente a los edificios y duplicándolo por tratarse de un bien usado, conforme a lo previsto en el reglamento del IS. A este respecto, el Tribunal trae a colación la doctrina fijada por el Tribunal Supremo relativa a la transmisión de un inmueble que había generado previamente rendimientos del capital inmobiliario. En dicha sentencia se establece que, en ausencia de acreditación de que el contribuyente hubiera deducido una amortización superior, la minoración del valor de adquisición debe efectuarse únicamente por la amortización mínima prevista en la normativa, sin imponer necesariamente la aplicación del coeficiente máximo de amortización.

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 este Tribunal Económico - Administrativo Central (TEAC) ha tenido entrada la reclamación 00-09616-2022 interpuesta en fecha 03/11/2022 contra la resolución con liquidación provisional por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), no residentes sin mediación de establecimiento permanente, modelo 210, fecha de devengo 23-08-2021, dictada en sede la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

SEGUNDO.- En fecha 16-12-2021, la entidad ahora reclamante, persona jurídica con residencia fiscal en PAÍS_1, presentó declaración por el IRNR, modelo 210, fecha de devengo 23-08-2021, declarando la transmisión de un inmueble sito en MUNICIPIO_1 (...) cuya titularidad le correspondía íntegramente.

Síguenos en...



En el citado modelo 210 consignó una pérdida patrimonial por importe de 24.962,50 euros, derivada de la transmisión del citado inmueble, declarando un valor de transmisión de 823.879,93 euros (precio de enajenación de 905.000,00 euros menos gastos asociados). Asimismo, consignó como fecha de adquisición el día ...-...-2017 y como valor de adquisición originario 598.688,85 euros. Además, declaró un incremento de valor de adquisición en importe de 250.153,98 euros (por inversiones posteriores a la adquisición y por obras de reforma realizadas en 2019 y 2020). La devolución solicitada en la autoliquidación coincide con la retención soportada en la venta (3% sobre el precio de transmisión), esto es, 27.150,00 euros.

TERCERO.- Con fecha 04-05-2022, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT), mediante la notificación de requerimiento, inició un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada en relación con el IRNR (fecha de devengo 23-08-2021) cuyo alcance se circunscribía a la determinación del valor de adquisición procedente para calcular la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del inmueble.

Recogiendo el resultado de las actuaciones de comprobación limitada, en fecha 30-09-2022 se dictó liquidación provisional por el IRNR en la que, no sólo se determinó la improcedencia de practicar la devolución solicitada por la entidad, sino que dio como resultado una cuota a pagar que ascendió a 23.090,90 euros y unos intereses de demora de 666,63 euros, esto es, una deuda total de 23.757,53 euros.

En dicha liquidación, la oficina gestora consideró incorrecto el importe de 598.688,85 euros declarado por la adquisición original del inmueble (precio de compra en escritura de 545.000,00 euros más gastos y tributos satisfechos en la operación) fijándolo en 597.751,38 euros de conformidad con los justificantes de gastos aportados. Asimismo, sobre dicho valor se descontaron 38.297,22 euros por la amortización mínima acumulada habida cuenta de que el inmueble había estado arrendado. Por otra parte, tampoco se admitió la cuantía adicional declarada como incremento del valor de adquisición a consecuencia de las mejoras o inversiones, argumentando que no se habían aportado medios de prueba suficientes que justificasen un aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble. Con todo ello, el valor total de adquisición comprobado se fijó en 559.454,16 euros (597.751,38 euros menos 38.297,22 euros), lo que determinó una ganancia patrimonial comprobada por importe de 264.425,77 euros (823.879,93 euros menos 559.454,16 euros). Aplicando sobre dicha ganancia el tipo impositivo vigente a la fecha de devengo (19%), resultó una cuota íntegra de 50.240,90 euros que, descontando de la misma las retenciones soportadas, determinó la cantidad a ingresar de 23.090,90 euros.

CUARTO.- Disconforme con la liquidación provisional notificada en fecha 07-10-2022, la entidad interesada interpuso frente a la misma la presente reclamación que se tramita con RG 00-09616-2022.

Puesto de manifiesto el expediente, en fecha 28-03-2023 la reclamante presentó escrito en que planteó cuantas cuestiones entendió convenían a su derecho, incorporando además documentación que complementaba la que ya figuraba en el expediente.

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:

Determinar si la resolución con liquidación provisional dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria es conforme a Derecho.

TERCERO.- Según consta en el expediente, la entidad reclamante, con residencia fiscal en PAÍS_1, presentó modelo 210 declarando la transmisión de un inmueble sito en MUNICIPIO_1, del que poseía una cuota de participación del 100%.

En el procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por la ONGT, se modificó el valor de adquisición declarado según lo detallado en los Antecedentes de Hecho.

Síguenos en...



Comenzando por el valor de adquisición primigenio, la Administración admitió el precio de compra consignado en la escritura pública de fecha ...-2017 (545.000,00 euros) así como los gastos inherentes a la adquisición del inmueble que han sido justificado por un total de 52.751,38 euros; esto es, en total 597.751,38 euros. Así, en principio el valor de adquisición primigenio así determinado (antes de considerar la minoración por amortización mínima) supone una pequeña modificación, a la baja, en relación con el valor declarado por la obligada tributaria (598.688,85 euros), minoración que es aceptada por ésta sin objetar nada al respecto.

Por otra parte, el incremento del valor de adquisición declarado por la entidad argumentando la existencia de mejoras y reforma del inmueble, es rechazado por la oficina gestora ya que, a su juicio, la documentación aportada no acreditaba aumentos de la capacidad o habitabilidad del inmueble.

Para resolver el debate hemos de partir de lo establecido en el artículo 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, TRLIRNR, que indica en su apartado 1 que: *"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: *"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..."*.

Por su parte, el artículo 24.4 del TRLIRNR, remite, para el cálculo de las ganancias de patrimonio, a la Ley del IRPF. A estos efectos, según el artículo 34.1 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, LIRPF 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 artículo 35 de la Ley del IRPF establece, en relación a las transmisiones a título oneroso:

"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".

En este sentido, y en relación con el concepto de mejora, cabe distinguir 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 mejoras o ampliaciones del inmovilizado los que deben considerarse, en el ámbito del IRPF, como mayor importe del valor de adquisición.

Así, la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en su norma segunda entiende por reparación "el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado" y señala que la conservación "tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva". Y en su norma tercera entiende por ampliación "el proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva", y por mejora "el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva".

Con base en estos preceptos, la Dirección General de Tributos (DGT), se ha pronunciado, en reiteradas resoluciones, 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. (DGT 29-12-99; CV 09-12-09; CV 02-03-10); la sustitución de la solería vieja, de las ventanas y de las máquinas de aire acondicionado (DGT V1762-12 de 11-9-12); las obras en la red de saneamiento y en el entronque de la red general, debido a su mal estado (DGT CV 12-05-11).

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 10-10-02; AEAT 27-05-03; DGT CV 30-09-08).

La colocación de tarima flotante en toda la vivienda, forrado con friso de madera en algunas paredes, remodelación completa de cuartos de baño y cocina, instalación de nuevo cuadro eléctrico, eliminación de gotelé y pintado de paredes, constituyen gastos de reparación y conservación (CV 2490-15 de 05/08/2015).

Así pues, con los gastos de reparación y conservación se mantiene un activo en buenas condiciones de funcionamiento, conservando su capacidad productiva, merced a intervenciones de reparación de elementos existentes, que no requieren ser sustituidos o sustituyendo un elemento existente pero que, no siendo susceptible de reparación o hallándose obsoleto, requiere su reemplazo por uno nuevo, manteniendo su destino y capacidad productiva.

Frente a ello, según los criterios del ICAC aludidos y aplicados en las consultas de la DGT, la ampliación o mejora conlleva que se implanta alguna dotación previamente inexistente, o se realizan intervenciones estructurales de envergadura tal que conlleva un alargamiento de su vida útil, o un aumento sustancial de su eficacia productiva. Aplicado al caso de inmuebles, ello se produciría claramente en el caso de un aumento de su superficie construida, incorporando nuevos elementos estructurales. También en la incorporación de elementos, instalaciones nuevas, previamente inexistentes

Ello supone que en todo caso el contribuyente ha de poder justificar debidamente ante la Administración Tributaria tanto las diversas obras efectuadas y su coste como ese aumento de su eficacia o capacidad productiva, que permita diferenciarlas de las obras de conservación o reparación. Es decir, para aumentar el valor de adquisición del inmueble en el valor de las mejoras debe desglosarse el importe de cada gasto, a fin de analizar si se trata de un gasto de mantenimiento o una mejora, conservar las facturas de los mismos, así como acreditar que ello ha conllevado un aumento de su capacidad productiva; lo que tratándose de inmuebles se refleja en un aumento constatable del precio de venta o en el incremento del importe de la renta o alquiler; o acreditando que se trata de la instalación de un elemento nuevo no preexistente en el inmueble.

Vemos, por tanto, cómo la diferencia entre "mejoras" y "gastos de conservación y reparación" responden a una casuística tal que exige una comprobación y análisis individualizado de cada una de las tareas realizadas en el inmueble.

Asimismo, debe recordarse que corresponde al obligado tributario la carga de acreditar y justificar la existencia de mejoras susceptibles de incrementar el valor de adquisición, con los medios de prueba

Síguenos en...



fehacientes que correspondan ex artículo 105 de la LGT: *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*. De esta manera, 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 incumbe al interesado la prueba de la realidad de las inversiones y mejoras realizadas en el inmueble transmitido así como la realidad de haber incurrido él mismo en ellas.

CUARTO.- Tal como hemos expresado en el anterior Fundamento, corresponde a la ahora reclamante acreditar el importe realmente invertido de cada una de las intervenciones, obras, etc. facturadas que pretende incorporar como mejora al valor de adquisición, que deberá estar justificado por 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 la interesada, y que ha sido abonado por ésta (35.1.b) LIRPF).

Llegados aquí, de la documentación obrante en el expediente, aportada por la entidad a fin de justificar el incremento del valor de adquisición declarado, hemos de diferenciar, por una parte una serie de facturas aisladas (de fechas comprendidas entre la de adquisición de la vivienda y hasta mediados de 2019 aproximadamente) y por otra, una serie de documentos (facturas y contratos) en los que la entidad sustenta su argumento de que la vivienda ha sido objeto de una reforma desde finales de 2019 y a lo largo del ejercicio 2020.

Comenzando por las facturas aisladas, del análisis de las mismas, se observa que en ningún caso la descripción que se refleja en ellas sugiere que se refieran a obras susceptibles de ser calificadas como inversiones ni mejoras ya que no suponen ningún incremento de la capacidad o habitabilidad de la que ya disponía el inmueble. En particular, las facturas sustentan el pago por gestiones y tareas encaminadas al alquiler de la vivienda, así como por trabajos de limpieza y mantenimiento y de reparaciones varias (grietas en piscina, averías eléctricas, etc). En la misma línea apuntada, otras facturas corresponden a trabajos de mantenimiento de la carpintería de las ventanas y puertas y a tareas de pintura. Asimismo, en otros casos se refieren al talado de árboles y mantenimiento y alumbrado de jardines y piscina. Y por último, otras veces son debidas a la adquisición de mobiliario y enseres, tanto para el interior de la vivienda (para reforma o actualización de baño, sustitución de armarios, reparaciones) como para el jardín.

En definitiva, como acertadamente señala la oficina gestora, todas las actuaciones referidas en estas facturas describen obras de mantenimiento, conservación y reparación, que no son en ningún caso mejoras susceptibles de incrementar la capacidad, habitabilidad o productividad del inmueble.

Con ocasión de la presente reclamación, nada objeta el interesado específicamente en esta cuestión, más allá de protestar por la, a su juicio, interpretación excesivamente restrictiva realizada por la oficina gestora.

Por lo tanto, compartiendo plenamente la argumentación contenida en la liquidación impugnada, que no se intenta siquiera desvirtuar en las alegaciones presentadas, procede confirmar en este extremo el criterio de la oficina gestora y declarar que, por estos trabajos, no procede admitir ningún incremento del valor de adquisición.

QUINTO.- A continuación, la entidad reclamante se refiere a la existencia de unas obras de reforma integral de la vivienda cuya envergadura y contenido (construcción de zonas nuevas en la edificación) justifican que la totalidad de la facturación abonada por las mismas sea considerada como mayor valor de adquisición del inmueble.

En concreto, la reclamante se refiere a las obras realizadas por la mercantil **TW SL** (facturas desde agosto de 2019 en adelante), por importe total de 210.579,76 euros, que a su decir supusieron un incremento de la superficie y habitabilidad del inmueble, adjuntando como elementos probatorios, fotografías, el contrato de ejecución y un escrito de atestación emitido el ...-...-2022 por el administrador de la empresa contratista, Don **Axy**. En dicho escrito, además de expresar opinión acerca de cómo deberían calificarse las obras realizadas, se afirma que las actuaciones realizadas en la finca consistieron en la instalación de ventanas, alicatado exterior e interior, enlucido y pintura de fachada y paredes, construcción de pérgola y terrazas exteriores, cambio de la bomba de la piscina, construcción de un armario alrededor de los fusibles eléctricos para que la caja de fusibles no quedase a la vista, nuevo alicatado de piscina para evitar grietas, construcción de una cocina completa con electrodomésticos nuevos y encimera de mármol de mayor

calidad, construcción de baños y aseos con nuevos aparatos sanitarios, construcción de armarios empotrados en los dormitorios para disponer de más espacio, reemplazo de la estufa vieja por nueva chimenea de gas, instalaciones de iluminación LED en la casa para el ahorro de energía, construcción de entrada exterior para evitar la infiltración de agua en la planta baja, instalación de nuevo motor en la puerta de entrada, e instalaciones de aire acondicionado en toda la casa. Asimismo, la reclamante también alega que, en el marco de la reforma referida también deben incluirse las obras realizadas por **Bts** (factura del 16-06-2018), por **Jpc** (factura del 15-01-2020) y **QR SL** (facturas del 15 de enero y 26 de febrero de 2020), por un importe de 11.227,81 euros en conjunto.

Llegados a este punto, ya hemos señalado que se requiere un análisis de cada una de las intervenciones, obras, etc. facturadas que el contribuyente pretenda incorporar como mejora al valor de adquisición. Adicionalmente, este TEAC se ha pronunciado en anteriores resoluciones como la de fecha 27-05-2024 (RG 00-01049-2021), recogiendo a su vez lo señalado en fecha 25-09-2023 (RG 00-00946-2020), en criterio reiterado en resolución de la misma fecha RG 00-05267-2020, acerca de que las afirmaciones globales de haberse llevado a cabo una "reforma", "reforma integral" u otras denominaciones no implican *per se* que estemos ante una ampliación o mejora. La conclusión ha de alcanzarse en un examen pormenorizado, caso a caso, ponderando en qué medida dichas obras o intervenciones encajan en la conceptualización que se acaba de perfilar. Y, como hemos indicado, ello requiere un sustrato probatorio que acredite que tal inversión conlleva un aumento mensurable de la productividad del inmueble plasmado en el aumento de la renta generada.

En este sentido, este TEAC, en esas mismas resoluciones, ha considerado razonable admitir como prueba de tratarse de obras de rehabilitación conceptuales de mejora, aquellas obras de rehabilitación que tuvieran derecho a la aplicación del tipo reducido del IVA, extremo que no concurre en el presente expediente. No se trata de trasladar a los efectos que aquí nos ocupan la exigencia de los requisitos específicos que la normativa del IVA prevé sino de estimar que aquellas obras que ahí se consideran de rehabilitación reúnen la envergadura y sustantividad para poder concluir que constituyen una ampliación o mejora, en atención a las condiciones cualitativas y cuantitativas demandadas.

Así, cualitativamente, se admitirían aquellas obras de rehabilitación en que más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se correspondiera con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación, en los términos que enseguida veremos; y, cuantitativamente, cuando el importe total de las obras excediera del 25% del precio de adquisición de la edificación (si se efectuó en los dos años anteriores al inicio de las obras de rehabilitación), o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación, descontando en ambos casos el valor del suelo.

Naturalmente, a estos efectos, resulta necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

Como obras análogas a las de rehabilitación se califican: las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica; las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados; las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante; las de reconstrucción de fachadas y patios interiores; las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Como obras conexas a las de rehabilitación se consideran las que a continuación se citan, cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- Las obras de albañilería, fontanería y carpintería, directamente asociadas.
- Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

Síguenos en...



- Las obras de rehabilitación energética. Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

En las especificaciones que se han expuesto, merece resaltarse la inclusión, entre las obras análogas a las de rehabilitación, de las obras de ampliación de la superficie habitable: resulta ilustrativo que únicamente la ampliación de la vivienda que aumente la superficie habitable se considera merecedor del referido tratamiento; las obras de reforma interior de una vivienda no se consideran construcción.

Con independencia de que tales criterios distintivos se extraigan de la regulación del IVA, qué duda cabe que conceptualmente lo que interesa enfatizar es la distinción entre obras de ampliación de la superficie habitable de aquellas otras que suponen una mera reforma interior; lo cual tiene indudable repercusión en la conceptualización de las mejoras.

Sin aumento de la superficie habitable, la mera reordenación del espacio disponible no puede, en principio, calificarse de mejora; dicha reordenación con supresión o ampliación de estancias responde a las necesidades, conveniencias, gusto, en suma, subjetividad de quien las realiza, sin que implique per se un aumento de la productividad asociada al inmueble. Lo mismo puede decirse de afirmaciones tales como "modernización" del inmueble etc.

A priori, no cabe admitir sin más una relación directamente proporcional entre el acondicionamiento u reordenación y el aumento de potenciales clientes de compra o alquiler y del precio de venta o alquiler, pues, de nuevo, dependerá de las necesidades, estética etc de estos, de modo que lo que para unos resulte un aliciente, para otros constituirá un inconveniente o rémora en la demanda. En suma, que la pretensión de que dicha reforma implica tal aumento de rentabilidad deberá acreditarse fehacientemente.

También es conveniente detenerse, dentro de las especificaciones que se hacían en las obras conexas a las de rehabilitación, en la advertencia de que estas obras son las indisolublemente unidas a la rehabilitación y que la mera sustitución de cableado, tuberías desgastadas, etc, que no estuviera incorporado a un proceso de rehabilitación, constituyen gastos de conservación y no mejoras; criterio que, como hemos visto, viene aplicando la DGT y este TEAC en múltiples resoluciones.

Por último, valga recordar que este TEAC ha abordado en algún caso lo relativo a las mejoras energéticas, señalando que ciertamente la mejora de eficiencia energética podría considerarse como un aumento de la productividad del inmueble, en tanto que puede proporcionar un ahorro energético significativo. Ahora bien tal incremento de la eficiencia energética ha de ser constatable y acreditado mediante la obtención de un certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente, antes y después de las obras.

En este orden de cosas, en su escrito de alegaciones, la entidad reclamante pone especial énfasis en que la reforma y modernización que las obras realizadas han supuesto un incremento de la habitabilidad del inmueble, señalando que se han hecho útiles algunas estancias anteriormente inutilizables (por ejemplo, el baño), que se ha ampliado la superficie construida (por ejemplo, la terraza de la piscina) y que se han techado superficies (por ejemplo, la fachada). Asimismo, en respuesta a los reproches de la oficina gestora por la ausencia de licencia de obras municipal, con ocasión de la presente reclamación, la entidad aporta Licencia Urbanística del Expediente Nº .../2021, de fecha ...-...-2021 que a su decir acredita la regularización de las obras llevadas a cabo, evitando su demolición por falta de licencia previa.

Al hilo de esta cuestión, debemos detenernos en el hecho de que el contribuyente haya presentado documentos adicionales en la vía económico-administrativa. En este punto, cabe destacar que, en principio, la presentación de pruebas en los procedimientos de aplicación de los tributos para desvirtuar los criterios sostenidos por la Administración, debe realizarse durante la sustanciación del procedimiento en cuestión, dando al órgano actuante la oportunidad de valorar las pruebas de que se disponga. Con ello se trata de evitar que el derecho a formular alegaciones y aportar documentos se extienda hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración tributaria, lo que es contrario a un elemental orden procesal y podría dar lugar a situaciones de abuso en casos en que el interesado hubiera podido presentar las pruebas con anterioridad.

No obstante lo anterior, la sentencia del Tribunal Supremo, de 20/04/2017 (recurso de casación para unificación de doctrina 615/2016) ha matizado la posibilidad de aportación de pruebas una vez concluido

Síguenos en...



el procedimiento inspector, tratando de evitar la rigidez de entender que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración en sus actuaciones de comprobación, lo que entiende superado.

Por lo tanto, a la vista del criterio sentado por el Alto Tribunal, este TEAC se ha pronunciado en resolución de 30-10-2023 en recurso de unificación de criterio (00-08923-2022), en el siguiente sentido:

<1.- Cabe la presentación por parte del obligado tributario en vía de revisión de pruebas relevantes para acreditar su pretensión que no aportó pese a haber sido requerido para ello ante los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, aún cuando la falta de aportación de dichas pruebas le fuera imputable a él, salvo que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente. De este modo:

a) Cuando no se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos deberán valorar las pruebas presentadas de forma extemporánea.

b) Cuando se acredite que la conducta del obligado tributario ha sido abusiva o maliciosa los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos no tomarán en consideración las pruebas presentadas de forma extemporánea.

2.- No mediando abuso procesal y procediendo, por ende, la valoración de las nuevas pruebas por el órgano de revisión, pueden producirse las situaciones siguientes:

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario sin necesidad de mayor comprobación, se estimará, sin más, dicha pretensión.

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas y sin necesidad de mayor comprobación no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario, se desestimará, sin más, esta última.

- Cuando de la valoración de las pruebas aportadas no resulte acreditada de modo completo la pretensión del obligado tributario por ser necesarias ulteriores comprobaciones, se desestimará, sin más, dicha pretensión, al no ser de competencia del órgano revisor la realización de aquéllas.>

En definitiva, cabe la admisión de pruebas que, no habiendo sido aportadas previamente, justifiquen de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal lo que en el procedimiento inspector no haya resultado acreditado, siempre que la valoración de las mismas no implique exceder la facultad revisora propia de los órganos económico-administrativos. Por lo tanto, desde esa perspectiva, analizaremos la documentación ahora aportada, en conexión además con la que ya obraba en el expediente administrativo.

Llegados aquí, tanto las facturas como el resto de documentos aportados por el interesado apuntan en la dirección de que efectivamente se llevó a cabo una reforma de cierta magnitud, quedando acreditada la realización de unas obras en las que se entremezclan de una forma conjunta, actuaciones que mayoritariamente suponen una modernización y mera reordenación del espacio para adaptarse a las necesidades, modas o gustos así como sustitución de elementos ya existentes, con algunas otras minoritarias que potencialmente sí serían susceptibles de constituir mejoras o inversiones, como la construcción de la terraza.

Sin embargo, la reforma en conjunto llevada a cabo (a pesar de ser considerada integral por la entidad reclamante) no reúne la suficiente envergadura y sustantividad para poder concluir que constituya una rehabilitación en los términos especificados anteriormente, exigidos por la normativa de IVA. En concreto, si bien de la documentación obrante en el expediente se desprende que el importe de las obras ejecutadas habría excedido el 25% del precio de adquisición de la edificación (descontando el valor del suelo), resulta indiscutible que no se da el criterio cualitativo de que más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se correspondiese con obras de consolidación o de tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación. Es más, de las propias descripciones del reclamante se deduce su reconocimiento implícito de que la reforma apenas afectó a elementos de la estructura. En este sentido, conviene precisar que los inmuebles en el momento de su construcción disponían de cocina y baños nuevos, de sistemas eléctricos, climatización, fontanería, puertas y ventanas, y que, el trascurso del tiempo y el uso, propicia su depreciación, por lo que es práctica habitual realizar actuaciones de mantenimiento para restituir este deterioro y reponer el inmueble en las mismas condiciones de utilización que en el momento de su construcción. Y también interesa recordar que, sin

aumento de la superficie habitable, la mera reordenación del espacio disponible adaptándolo a necesidades, modas o gustos no implica per se un aumento de la productividad del inmueble. Además, incluso de la descripción realizada por el administrador de la mercantil contratista se observan varias actuaciones que remiten meramente a tareas de sustituciones y reemplazos.

Asimismo, desde el punto de vista eminentemente probatorio, deviene especialmente significativa la ausencia total en el expediente tanto de proyecto de obra visado por el colegio profesional como de la justificación de intervención técnica a fin de realizar la dirección facultativa de las obras, preceptiva en todas las obras de edificación. Lo mismo ha de señalarse en relación con la falta de cualquier documentación (más allá de declaraciones y meras manifestaciones del contratista, según informe que además fue emitido una vez iniciado el procedimiento de comprobación que nos ocupa) que acredite la naturaleza de las obras llevadas a cabo, o de cualquier prueba que pudiese al menos sugerir la realización de obras mayores que supusiesen trabajos en estructura o ampliaciones del inmueble (proyectos, certificados de final de obras, etc). Es más, es indicativo precisar que en las facturas emitidas por la mercantil **TW** figuran únicamente los términos genéricos "factura de obras" y en la misma línea, como acertadamente indica la oficina gestora, en el contrato de obras lo que se pacta es la renovación del inmueble y no la ampliación del mismo que ahora se intenta hacer valer.

Y por último, este TEAC desea señalar expresamente que la licencia urbanística Nº .../2021, de fecha ...-2021, presentada en esta vía económico administrativa no guarda relación con la vivienda cuya transmisión se analiza en la presente reclamación. En concreto, se refiere a un inmueble con referencia catastral distinta (REF. CATASTRAL_1) de la del inmueble del presente expediente, situado en una dirección diferente (... MUNICIPIO_2 ...) y remite a la legalización de un almacén, un aljibe, un gimnasio y un garaje edificados con más de 6 años de antigüedad.

Así las cosas, una vez concluido que no nos encontramos ante una rehabilitación cuyo coste íntegro debiera ser considerado como mayor valor de adquisición, procede determinar, con el análisis de la documentación aportada (y de sus justificantes de pago) y del detalle de la actuación llevada a cabo, si alguna de las obras pudiera tener la consideración de inversión. En este sentido, tal como hemos expresado anteriormente, corresponde al ahora reclamante acreditar el importe realmente invertido de cada una de las intervenciones, obras, etc., que deberá estar justificado por 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.

No obstante, en el presente expediente, nos encontramos con que todos los conceptos aparecen mezclados bajo conceptos genérico, correspondiendo mayoritariamente de forma fácilmente constatable a aspectos que indican una modernización del interior de la vivienda, suprimiendo o ampliando estancias para adaptarse a gustos, estética y subjetividades del propietario. Es cierto que en el informe del contratista (prescindiendo de su limitado valor probatorio según ya hemos indicado) se hace mención a determinados elementos cuya incorporación a la vivienda, considerados de forma aislada, podrían suponer, en determinados casos y siempre que se acreditase de forma fehaciente, la incorporación de nuevos elementos calificables de mejora o inversión. Sin embargo, la documentación aportada contiene únicamente descripciones genéricas e imprecisas de forma que no es posible identificar exactamente el detalle de la obra ejecutada para determinar si se trata de actuaciones de conservación y reordenación o de efectivas inversiones. En definitiva, aunque la reclamante explica que se han incorporado elementos no existentes con anterioridad, que a su juicio han contribuido a aumentar la capacidad eficiencia o productividad del inmueble, resulta imposible para este TEAC constatar la efectiva incorporación de inversiones y mucho menos aún, individualizar el coste independiente de cada una de ellas.

En conclusión, correspondiendo la prueba al contribuyente, hemos de indicar que de la documentación aportada por el mismo, no resulta acreditada, de forma fehaciente, la realización de obras que deban considerarse como inversión o mejora, y que no supongan una reforma o reordenación del espacio encaminadas a adecuarse a nuevas necesidades o gustos, o una renovación o modernización de elementos existentes.

Por lo tanto, a juicio de este TEAC, procede desestimar las alegaciones de la reclamante, confirmando el criterio de la oficina gestora en cuanto a la no admisión, como incremento del valor de adquisición, de ningún importe por la reforma operada en la vivienda.

SEXTO.- A continuación, hemos de detenernos en el análisis del importe en el que la oficina gestora disminuye el valor de adquisición (38.297,22 euros), argumentando que procede descontar la amortización mínima acumulada ya que el inmueble (de uso turístico) había estado arrendado a terceros como se acredita por la presentación de declaraciones por la obtención de rendimientos de capital inmobiliario por alquiler obtenidos por entidad no residente sin mediación de establecimiento permanente.

En efecto, el último inciso del ya transcrito apartado 1 del artículo 35 LIRPF prevé que, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, el valor de adquisición se minorará en el importe de las amortizaciones. A estos efectos, el artículo 40 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas (RIRPF) aprobado por Real Decreto 439/2007 establece:

"Artículo 40. Determinación del valor de adquisición.

1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación."

Esto es, no siendo cuestionado en el expediente que el inmueble ha estado destinado al arrendamiento, procede descontar del valor de adquisición el importe de las amortizaciones que la entidad se ha podido deducir como gasto de los rendimientos de capital inmobiliario que el alquiler le ha generado y, en todo caso, el importe de la amortización mínima.

La base imponible de los rendimientos obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente en España se determina de acuerdo con el artículo 24 del TRLIRNR. En concreto, la base imponible coincide con la cuantía íntegra de los rendimientos devengada de acuerdo con las normas de la LIRPF, sin que, en principio, sea posible deducir ningún gasto (salvo en el caso de que se desarrollen actividades económicas, en que se permite la deducibilidad excepcional de determinadas partidas negativas). No obstante, mediante la Ley 2/2010 por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la LIRNR para adaptarla a la normativa comunitaria, se añadió al artículo 24 un apartado 6 para el caso de residentes en la UE como sucede en el presente expediente (entidad PAÍS_1), estableciendo reglas especiales para determinar la base imponible de los rendimientos obtenidos en España, de forma que pudieran deducirse los gastos relacionados directamente con dichos rendimientos que presenten vínculo directo e indisociable con la actividad realizada en España. Así, el apartado 6 del 24 TRLINR, dispone:

"6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en 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, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

b) En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

2.ª 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 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 y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal."

De la normativa transcrita, se desprende que la entidad PAÍS_1, para determinar los rendimientos de capital inmobiliario obtenidos por el arrendamiento, tuvo derecho a deducir la amortización en los términos previstos en el artículo 12.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, LIS:

"Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones.

1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

(...)

Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

(...)

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

e) El contribuyente justifique su importe.

Reglamentariamente se aprobará el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra d)."

En aplicación de la normativa transcrita, y tomando en consideración que el bien cuya amortización se trata determinar es un inmueble, la oficina gestora, que no acredita de ninguna manera que la entidad se hubiera deducido un importe mayor, computa la depreciación efectiva aplicando los coeficientes de amortización previstos en la tabla del apartado a) del artículo 12.1 LIS. Con ello, establece un coeficiente de amortización mínimo del 1% derivado del período máximo de amortización señalado de 100 años.

En efecto, el artículo 4.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) aprobado por Real Decreto 634/2015, señala que la depreciación calculada según la tabla del 12.1.a) LIS se entenderá como efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla.

b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en la tabla.

c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

En cuanto a la base de esa amortización, la oficina gestora, recordando lo señalado en el artículo 3.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) aprobado por Real Decreto 634/2015, procede a prorratear el precio de adquisición en función de los valores catastrales del año de adquisición para excluir el valor del suelo, de forma que el valor de la construcción queda fijado en 512.032,41 euros.

Síguenos en...



En lo referente al periodo durante el cual se considera que la entidad contribuyente se pudo haber deducido gasto por amortización en las declaraciones de rendimientos de capital inmobiliario que debió presentar, se computa desde la fecha de adquisición (...-2017) hasta la de la transmisión (...-2021), esto es, un total de 1.*** días.

Y por último, la oficina gestora argumenta que, tratándose de un edificio que contaba con más de 10 años de antigüedad en el momento de su adquisición por la entidad PAÍS_1, el coeficiente de amortización mínima se deberá multiplicar por 2, según lo dispuesto en el artículo 4.3 RIS para los bienes usados.

Con todo ello, la amortización mínima acumulada durante el periodo de tenencia del inmueble, cuyo importe minora el valor de adquisición en la liquidación provisional dictada por la oficina gestora, ascendió a 38.297,22 euros, esto es 512.032,41 euros $1\% \cdot 2 \cdot 1.365/365$.

Llegados a este punto, la entidad reclamante nada opone en cuanto a la procedencia de descontar del valor de adquisición la amortización mínima acumulada. Tampoco presenta ninguna objeción en relación ni con el prorrateo realizado para determinar la base de amortización, ni con el coeficiente de amortización mínima ni con el periodo de amortización computado. Sin embargo, centra su disconformidad en este punto con la multiplicación de la amortización mínima por 2 en atención a la consideración de bien usado que se atribuye al inmueble, ya que considera que la duplicación es una posibilidad que otorga la norma, pero que en ningún caso debe entenderse como una obligación.

El artículo 4.3 RIS, relativo a la amortización de elementos que se adquieran usados establece:

"4.3. Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.*
- b) Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.*
- c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el contribuyente podrá determinar aquél pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.*

Tratándose de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la amortización se calculará de acuerdo con lo previsto en la letra b), excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.

A los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años."

En efecto, lo que se desprende de los apartados 1 y 3 del artículo 4 RIS es que, tal como señala la reclamante, se posibilita que la amortización máxima se multiplique por 2, admitiendo como depreciación efectiva en los casos de bienes usados la resultante de aplicar el coeficiente mínimo y hasta el límite de computar por 2 el coeficiente máximo. Pero ello no supone que el coeficiente mínimo quede duplicado en el caso de los bienes usados, debiéndose por lo tanto admitir el reproche de la entidad reclamante en este punto.

Llegados aquí, interesa traer a colación la reciente Sentencia del Tribunal Supremo (Contencioso), sección 2ª, de fecha 20-11-2025, en recurso de casación número 7361/2023, en la que en un caso también de transmisión onerosa de un inmueble por el que su titular había obtenido previamente rendimientos de capital inmobiliario, se precisa la amortización a descontar del valor de adquisición a efectos de determinar la ganancia patrimonial generada fijando como doctrina que:

< En un supuesto como el enjuiciado en el que el sujeto pasivo no llevó a cabo actividades económicas empresariales o profesionales, pero obtuvo rendimiento del capital inmobiliario por la cesión de un inmueble y calculó la amortización conforme a lo previsto en la Orden Ministerial 27 de marzo de 1998, cuando en un momento posterior proceda a su transmisión, no tendrá que aplicar la amortización máxima del 3% sobre

el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral y sí podrá aplicar, para determinar el valor de adquisición de inmueble, otra inferior que encaje en el concepto de amortización mínima del artículo 35 de la LIRPF, en los términos expresados por esta sentencia.>

En definitiva, en el presente expediente, ante la falta de acreditación por parte de la oficina gestora de que la entidad obligada tributaria se hubiera deducido una cantidad mayor, y como bien indica la STS de fecha 20-11-2025 referenciada, procede descontar del valor de adquisición únicamente la amortización mínima que, en nuestro caso vendrá determinada por la aplicación del coeficiente mínimo del 1% sobre el valor de adquisición de la construcción.

En conclusión, procede estimar en parte la presente reclamación, ordenando la anulación de la liquidación provisional impugnada para que sea sustituida por otra en la que el valor de adquisición se minore por la amortización mínima acumulada cuantificada según lo señalado; esto es, se minore en 19.148,61 euros (512.032,41 euros 1% 1.365/365.)

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...

