

DEDUCCIÓN POR OBRAS DE MEJORA EN LA VIVIENDA: MODIFICACIÓN DE LOS PARÁMETROS DE DEDUCCIÓN POR EL REAL DECRETO-LEY 5/2011

JOSÉ MANUEL SANTAMARÍA ADEMÁ

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EL presente trabajo analiza la deducción en el IRPF correspondiente a las obras de mejora en la vivienda, examinando las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 5/2011, en la disposición adicional 29.^a de la Ley del IRPF, respecto a la redacción originaria dada por el Real Decreto-Ley 6/2010.

En el breve espacio de tiempo de vigencia de esta deducción, regulada por la disposición adicional 29.^a de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, su aplicación ha venido acompañada de diversos pronunciamientos administrativos de la Dirección General de Tributos y de una Nota Informativa de la AEAT, precisando determinados aspectos de aplicación de la misma.

Su vigencia se extiende a las obras realizadas desde el 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012, si bien las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 5/2011, elevando los parámetros de deducción y extendiendo la aplicación de la deducción a las obras realizadas en cualquier tipo de vivienda, sin requerir que la misma sea vivienda habitual, como en un principio se exigía, serán de aplicación a las obras efectuadas desde el 7 de mayo de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2012.

Palabras clave: obras de mejora, rehabilitación y deducción.

REDUCTION CORRESPONDING TO HOUSE IMPROVEMENT ALTERATIONS: THE MODIFICATION OF PARAMETERS OF THE DEDUCTION BY REAL DECRETO-LEY 5/2011

JOSÉ MANUEL SANTAMARÍA ADEMÁ

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

THE present paper analyses the IRPF deduction corresponding to house alterations improvement, considering the modifications introduced by Real Decreto-Ley 5/2011, in 29th Disposición Adicional of IRPF Ley, regarding the original text of Real Decreto 6/2010.

During the brief period of time in which this deduction has been in force, regulated by 29th Disposición Adicional of Ley 35/2006, that rules individual Income Tax, there have been carried out numerous administrative pronouncements from the Dirección General de Tributos, and an AEAT informative note, all of them concerning different aspects of its application.

Its validity covers the improvements performed since 14th April 2010, until 31th December 2012, although the modifications introduced by Real Decreto-Ley 5/2011, relatives to increasing deduction parameters and the enlargement of its application to alterations executed in all types of houses, not only usual homes, as requested firstly, will be able to be applied to the improvements executed between 7th May 2011 and 31th December 2012.

Keywords: improvement alterations, rehabilitation and deduction.

Sumario

1. Introducción.
2. Parámetros de la deducción.
3. Precisiones de los parámetros de deducción.
 - A) Especificación del tipo de obras que se pueden acoger a la deducción por obras de mejora en la vivienda.
 - B) Limitaciones en la aplicación de la deducción: base imponible y base de la deducción.
4. Incompatibilidades y exclusiones.
5. La deducción por obras de mejora en el modelo de declaración del IRPF 2010.
6. Cuantificación de los parámetros mediante una simple hoja de cálculo.

1. INTRODUCCIÓN

Recientemente el BOE (6 de mayo de 2011) ha publicado el Real Decreto-Ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control del empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas.

A primera vista, del enunciado de la norma citada puede parecer que la misma no contiene normas de naturaleza tributaria, toda vez que el título de la norma no menciona expresamente que contenga modificaciones de leyes o reglamentos de naturaleza tributaria, no recogiendo por tanto el mandato contenido en el artículo 9 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes*), no obstante el artículo que recoge la modificación de la norma tributaria, en este caso una disposición final, la primera, sí menciona en su título que contiene una modificación de carácter tributario, al indicar «Modificación de la deducción por obras de mejora en la vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». También se debe indicar que el título del real decreto-ley puede inducir a la confusión, dado que la materia de la deducción por obras de mejora en la vivienda queda encuadrada dentro de las dos materias que se incluyen en el mencionado título, regularización y control de empleo sumergido, y rehabilitación de viviendas, en esta última, si bien en el ámbito del IRPF conceptualmente la rehabilitación de vivienda ni abarca, ni es sinónimo de obras de mejora, sino que la misma queda incluida en el ámbito de la deducción por inversión en vivienda, junto con la deducción por adquisición de vivienda. En este sentido la propia disposición adicional 29.^a señala: «En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente practique la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere el artículo 68.1 de esta ley».

La norma reguladora, tanto la que introdujo la deducción (RDL 6/2010) como la que la modifica (RDL 5/2011), adopta la forma de real decreto-ley, justificando la extraordinaria y urgente necesidad en esta materia, como señala la exposición de motivos de la primera de las normas, en la necesidad de que la reforma se ponga inmediatamente en marcha para favorecer la actividad económica y la generación de empleo, para conseguir que resulten eficaces en la configuración de los nuevos sectores de desarrollo económico y, finalmente, para evitar la incertidumbre y la parálisis en la actividad que podría derivarse de un procedimiento normativo prolongado. En semejantes términos se expresa el Real Decreto-Ley 5/2011, al justificar la adopción de la forma de real decreto-ley en la inmediatez con que deben aplicarse las medidas recogidas en el mismo.

La deducción por obras de mejora en la vivienda se introdujo, con carácter temporal (para las obras realizadas entre el 14 de abril de 2010 y el 31 de diciembre de 2012) por el Real Decreto-Ley 6/2010, de medidas para el impulso de la recuperación y el empleo, con el objetivo, como indica la propia exposición de motivos, de recuperar la actividad en el sector de la construcción, mediante la

introducción de medidas fiscales dirigidas a la realización de obras de mejora, rehabilitación y contribución a la eficiencia y ahorro energético, consistiendo, en su origen, en la deducción sobre la cuota íntegra estatal del 10 por 100 de las cantidades satisfechas por la realización de determinado tipo de obras, siempre que la base imponible del contribuyente no excediera de una determinada cantidad, sin que la base de la deducción anual pudiera exceder de 4.000 euros, y del importe total de las obras por cada vivienda solo se generaba la base de deducción hasta 12.000 euros.

2. PARÁMETROS DE LA DEDUCCIÓN

Los parámetros de deducción, según la normativa originaria eran los siguientes:

- La deducción recae sobre la cuota íntegra estatal, no minora la cuota autonómica.
- La base imponible de los contribuyentes que vayan a aplicar esta deducción, debía ser inferior a 53.007,20 euros.
- La base de deducción está constituida por las cantidades satisfechas por las obras realizadas en la vivienda habitual o en el edificio en que esta se encuentre, siendo preciso que el pago se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito. La base de deducción no podía exceder de 4.000 euros anuales, si bien en los casos en que los contribuyentes tuvieran una base imponible superior a 33.007,20 euros, el límite de 4.000 euros se minorará en el 20 por 100 de la diferencia entre su base imponible y la cantidad de 33.007,20 euros.
- El porcentaje de deducción era del 10 por 100, operando sobre las cantidades satisfechas por las obras realizadas en la vivienda habitual, o en el edificio en el que esta se encuentre.
- Dan derecho a la deducción las obras realizadas en la vivienda habitual que tengan por objeto:
 - La mejora energética de la vivienda, higiene, salud y protección del medio ambiente y utilización de energías renovables.
 - La seguridad y estanqueidad y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros.
 - Favorecer la accesibilidad al edificio o a las viviendas.
 - Obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital.

El Real Decreto-Ley 5/2011 modifica la regulación dada por el Real Decreto-Ley 6/2010, variando al alza los parámetros de la deducción en orden a ampliar el número de contribuyentes potencialmente destinatarios de la deducción (se amplía el límite de la base imponible en 18.000 €, de 53.007,

20 a 71.007,20), y de otra parte incrementando el porcentaje al 20 por 100, y la base de deducción anual máxima a 6.750 euros, y por vivienda a 20.000 euros, dando lugar a que a su vez se incremente el importe de la deducción. Junto a estas modificaciones, la que puede revestir mayor calado es la de ampliar el objeto sobre el que se realiza la obra, a cualquier tipo de vivienda, sin necesidad de que sea la vivienda habitual. De la problemática del concepto de vivienda habitual, respecto a la deducción por obras de mejora, se trata con detenimiento en el artículo de José Antonio MARCO SANJUÁN «Nueva deducción por obras de mejora en la vivienda habitual», publicado por *Información Fiscal*, n.º 101.

Respecto a la entrada en vigor de las modificaciones señaladas, la disposición final 4.ª señala que el mismo entrará en vigor, respecto al tema que nos ocupa, el día siguiente al de su publicación en el BOE, el 7 de mayo de 2011. Las obras de mejora, que hayan sido satisfechas con anterioridad al 7 de mayo, darán derecho a la deducción según los términos de la redacción original de la disposición adicional 29.ª (disp. trans. 21.ª 1 Ley 35/2006 del IRPF, añadida por la disp. final 1.ª 2. del RDL 5/2011 «Los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 5/2011 hayan satisfecho cantidades por las que hubieran tenido derecho a la deducción por obras de mejora en la vivienda habitual conforme a la redacción original de la disposición adicional vigésima novena de esta ley, aplicarán la deducción en relación con tales cantidades conforme a la citada redacción»). Para las obras que se estén ejecutando en el momento de la entrada en vigor de la norma, entiendo que será de aplicación la nueva normativa, siempre y cuando las mismas no hayan concluido antes del 7 de mayo de 2011, circunstancia esta que deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho, teniendo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la LGT, carácter prioritario la factura (*Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria*). De lo señalado podemos inferir que respecto al ejercicio 2011, en el que entra en vigor la modificación introducida por el Real Decreto-Ley 5/2011, coexistirán dos regímenes, en cuanto a los parámetros de deducción, cuya línea divisoria estará fijada por la circunstancia de que las obras hayan sido satisfechas, antes o después del día 7 de mayo, sin que en ningún caso la base anual y la base acumulada de deducción puedan exceder de los límites fijados por la disposición adicional 29.ª (disp. trans. 21.ª 2 Ley 35/2006 del IRPF).

Un examen comparativo de ambas regulaciones se puede observar en el siguiente cuadro:

Parámetros deducción	RDL 6/2010	RDL 5/2011
Inmueble objeto de la obra	Vivienda habitual	Cualquier vivienda
Límite base imponible	53.007,20 €	71.007,20 €
Base anual máxima de deducción:		
BI \leq 33.007,20/53.007,20	4.000 €	6.750 €
BI $>$ 33.007,20/53.007,20	4.000 - 20%(BI - 33.007,2)	6.750 - 37,5%(BI - 53.007,2)
Porcentaje de deducción	10%	20%
Base acumulada de deducción	12.000 €	20.000 €

De los apartados del cuadro anterior, quizá el único que exija una pequeña explicación es la comparativa de la base anual máxima de deducción, en donde el incremento de la base de la deducción de 4.000 a 6.750 euros opera para aquellos contribuyentes cuya base imponible sea inferior o igual a 53.007,20 euros (en la redacción anterior este límite era de 33.007,20 €). Para aquellos contribuyentes cuya base imponible sea superior a 53.007,20 euros (antes 33.007,20 €), la base de deducción minorará a medida que se incrementa la base imponible en el tramo de base comprendido entre 53.007,21 y 71.007,20 euros a razón del 37,5 por 100 de la diferencia entre la base imponible y 53.007,20 euros (antes la reducción era del 20% entre la base imponible y 33.007,20 €). A la cuantificación de la base anual máxima de deducción, mediante la siguiente operación matemática:

$$6.750 - 37,5\% (\text{Base imponible} - 53.007,20)$$

la denominaremos «fórmula polinómica».

Mediante una simple tabla se puede ver el efecto degresivo del importe de la deducción a partir del importe en el que opera la limitación sobre la base de deducción –33.007,20 € RDL 6/2010; 53.007,20 € RDL 5/2011– (para cantidades invertidas igual a la base anual máxima de deducción 4.000 y 6.750 € respectivamente).

Base imponible	Deducción 2010	Base imponible	Deducción 2011/2012
33.007,20	400,00	53.007,20	1.350,00
38.007,20	300,00	58.007,20	975,00
43.007,20	200,00	63.007,20	600,00
48.007,20	100,00	68.007,20	225,00
53.007,20	0,00	71.007,20	0,00

3. PRECISIONES DE LOS PARÁMETROS DE DEDUCCIÓN

De los parámetros que dan lugar a la aplicación de la deducción por obras de mejora, quizá el que mayor complejidad y dudas suscite sea el relativo a la finalidad que se pretende conseguir con la realización de las obras, esto es, la mejora de la eficiencia energética, garantizar la seguridad y estanqueidad de los edificios, o mejora en la accesibilidad de los edificios (... *siempre que tengan por objeto la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, o favorezcan la accesibilidad al edificio o las viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, así como por las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación realizadas durante dicho periodo que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda del contribuyente*). Una prueba de lo que acabamos de señalar radica en que las consultas formuladas a la Dirección General

de Tributos, fundamentalmente están dirigidas a determinar si la realización de una determinada obra está o no recogida en el glosario que la disposición adicional 29.^a enumera, la cual se remite, en cuanto a su concreción, a lo dispuesto en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre (BOE del 24), por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012.

Otro de los aspectos que pueden revestir cierta complejidad, en cuanto a su concreción, es el relativo a la aplicación de las limitaciones tanto por lo que respecta a la base imponible, como a la base de la deducción. En este sentido, la Agencia Tributaria, mediante Nota Informativa de 25 de febrero de 2011 (la indicada nota se encuentra en la página web de la Agencia Tributaria www.aeat.es), sintetizó las preguntas más frecuentes que se habían planteado, respecto a la deducción por obras de mejora en la vivienda (en aquel momento habitual), incidiendo las mismas fundamentalmente sobre los límites indicados. A estas cuestiones haremos referencia más adelante.

A) Especificación del tipo de obras que se pueden acoger a la deducción por obras de mejora en la vivienda

El artículo 58 de este real decreto establece lo que se consideran actuaciones protegidas, a efectos de su financiación en el marco del propio real decreto. En su número 1, hace una enumeración de lo que se consideran actuaciones protegidas en sus tres apartados, en los mismos términos que la enumeración realizada por la disposición adicional 29.^a cuando señala el objeto que debe perseguir la obra. Así el artículo 58.1 señala: 1. Se consideran actuaciones protegidas a efectos de su financiación en el marco de este real decreto, las siguientes:

- a) Actuaciones para mejorar la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente en los edificios y viviendas, y la utilización de energías renovables.
- b) Actuaciones para garantizar la seguridad y la estanqueidad de los edificios.
- c) Actuaciones para mejora de la accesibilidad al edificio y/o a sus viviendas.

La disposición adicional 29.^a realiza la enumeración de los objetivos que deben perseguirse para que la obra genere la deducción fiscal, en los mismos términos que el artículo 58.1, con la única salvedad que a la hora de hacer referencia a la seguridad y a la estanqueidad de la vivienda o del edificio, añade, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros.

El artículo 58, en sus apartados 2.º a 4.º, hace una precisión en orden a concretar qué se consideran actuaciones dirigidas a cada una de las finalidades. Así establece:

2. Se considerarán actuaciones para la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente en los edificios y viviendas y la utilización de energías renovables, las siguientes:

- a) Instalación de paneles solares, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, en un porcentaje, al menos, del 50 por 100 de la contribución mínima exigible para edificios nuevos, según lo establecido en la sección HE-4 *Contribución solar mínima de agua caliente sanitaria* del DB-HE del Código Técnico de la Edificación.
- b) Mejora de la envolvente térmica del edificio para reducir su demanda energética, mediante actuaciones como el incremento del aislamiento térmico, la sustitución de carpinterías y acristalamientos de los huecos, u otras, siempre que se demuestre su eficacia energética, considerando factores como la severidad climática y las orientaciones.
- c) Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.
- d) Mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.
- e) Cuantas otras sirvan para cumplir los parámetros establecidos en los Documentos Básicos del Código Técnico de la Edificación DB-HE de ahorro de energía, DB-HS salubridad, y DB-HS, protección contra el ruido.

3. Se considerarán actuaciones para garantizar la seguridad y la estanqueidad de los edificios las siguientes:

- a) Cualquier intervención sobre los elementos estructurales del edificio tales como muros, pilares, vigas y forjados, incluida la cimentación, que esté destinada a reforzar o consolidar sus deficiencias con objeto de alcanzar una resistencia mecánica, estabilidad, y aptitud al servicio que sean adecuadas al uso del edificio.
- b) Las instalaciones eléctricas, con el fin de adaptarlas a la normativa vigente.
- c) Cualquier intervención sobre los elementos de la envolvente afectados por humedades, como cubiertas y muros, de forma que se minimice el riesgo de afección al edificio y a sus elementos constructivos y estructurales, por humedades provenientes de precipitaciones atmosféricas, de escorrentías, del terreno o de condensaciones.

4. Se considerarán actuaciones para la mejora de la accesibilidad las actuaciones tendentes a adecuar los edificios de viviendas o las viviendas a la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre Propiedad Horizontal, modificada por la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, a lo regulado en desarrollo del Real Decreto 505/2007, de 20 de abril, por el que se aprueban las condiciones básicas de accesibilidad y no discriminación de las personas con discapacidad para el acceso y utilización de los espacios públicos urbanizados y edificaciones, o a la normativa autonómica en materia de promoción de la accesibilidad. En particular:

- a) La instalación de ascensores o adaptación de los mismos a las necesidades de personas con discapacidad o a las nuevas normativas que hubieran entrado en vigor tras su instalación.
- b) La instalación o mejora de rampas de acceso a los edificios, adaptadas a las necesidades de personas con discapacidad.
- c) La instalación o mejora de dispositivos de acceso a los edificios, adaptados a las necesidades de personas con discapacidad sensorial.
- d) La instalación de elementos de información que permitan la orientación en el uso de escaleras y ascensores de manera que las personas tengan una referencia adecuada de dónde se encuentran.
- e) Obras de adaptación de las viviendas a las necesidades de personas con discapacidad o de personas mayores de 65 años.

Consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos

Como se ha indicado anteriormente, a nivel de consulta tributaria, el aspecto que ha primado es el relativo a la determinación si un tipo de obras está incluido en el ámbito de la disposición adicional 29.^a, y por tanto si la realización de la misma da derecho a la aplicación de la deducción por obras de mejora.

En la página web de la Dirección General de Tributos se han publicado, bajo la rúbrica «deducción obras de mejora», 11 consultas vinculantes, que abarcan el periodo septiembre 2010 a marzo 2011. En muchos de los casos planteados a la Dirección General de Tributos, se suscitan cuestiones de hecho, sin que a este tipo de situaciones la Dirección General de Tributos ponga respuesta, señalando que «lo anterior es una cuestión de hecho cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo, sino a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria».

En otras ocasiones, tampoco nos encontramos con respuestas concretas, limitándose la contestación a la remisión al artículo 58 del Real Decreto 2066/2008, donde se establece lo que se entienden por actuaciones protegidas a efectos de su financiación en el marco del propio real decreto, e indicando en su conclusión... la deducción por obras de mejora se deberá aplicar, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por la normativa...

Relación de consultas planteadas a la Dirección General de Tributos, respecto a la deducción por obras de mejora en la vivienda:

CONSULTA VINCULANTE 2039-10 (CV2039-10), de 16 de septiembre (NFC039262). Gastos de instalación de ascensor y de cambio de contadores de luz, consecuencia de la obra de los ascensores. Se plantea la cuestión de procedencia de la deducción por obras de mejora, y si la deducción se aplica por cada propietario o por la comunidad.

En cuanto a la remisión a la normativa que califica la naturaleza de las obras, se hace mención al artículo 58.4 en el que se definen lo que se consideran actuaciones para la mejora de la accesibilidad –entre las que se encuentran la instalación de ascensores o adaptación de los mismos–.

Se indica que al no ser la comunidad de propietarios sujeto pasivo en IRPF, la deducción por obras de mejora se deberá aplicar, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por la normativa, por cada propietario en su respectiva declaración de IRPF, y al tratarse de una obra colectiva, en proporción a la cuota de participación en la comunidad.

Debe señalarse que la Dirección General de Tributos parece vincular la realización de obras que afectan a los ascensores, con el apartado correspondiente a las actuaciones para la mejora de la accesibilidad, así la remisión que se hace en esta consulta a la normativa del Real Decreto 2066/2008, es al artículo 58.4. En este sentido, sería discutible considerar como generadoras de la deducción las cantidades satisfechas respecto a las revisiones obligatorias de mantenimiento de ascensores, pues el apartado del artículo 58 del real decreto citado, en el que se podría considerar incluido las obras correspondientes al mantenimiento de los ascensores, sería el 3.º, actuaciones para garantizar la seguridad en el edificio, y este apartado se refiere a las obras destinadas a los elementos estructurales del edificio dirigidos a consolidar sus deficiencias. En aquellos casos en que las obras de mejora respecto de los ascensores estén dirigidas a la consecución de la mejora de la eficiencia energética, las mismas deberían cumplir los parámetros establecidos en los Documentos Básicos del Código Técnico de la Edificación DB-HE de ahorro de energía.

CV2292-10, de 25 de septiembre (NFC039502). Obras efectuadas por una comunidad de propietarios, figurando en la factura «Certificación a cuenta, de contrato de obra de refuerzo estructural», y en el acta de aprobación del plan de seguridad y salud en el trabajo, Obra: Básico y de ejecución de restauración de fachada de edificio de viviendas. Se solicita si procede aplicar la deducción por obras de mejora.

Se indica, en consecuencia, la deducción se podrá aplicar... si las obras responden al concepto de actuaciones para garantizar la seguridad y estanqueidad del edificio en los términos que recoge el Real Decreto 2066/2008. Lo anterior es una cuestión de hecho cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria.

CV2592-10, de 30 de noviembre (NFC039640). Refuerzo y reparación del forjado del techo de la planta baja, de los anillos estructurales de hormigón armado en la fachada lateral derecha, de todas las tuberías de recogida de aguas y de los desconchados y grietas de la fachada. Se plantea con carácter general si procede aplicar alguna desgravación.

Se analizan los requisitos que deben concurrir para calificar una obra como de rehabilitación (art. 55.5 Reglamento del IRPF «que la obra haya sido calificada o declarada como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas o que tenga por objeto la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas, siempre que su coste exceda del 25% del precio de adquisición o de su valor de mercado), y en caso de que no concurren los requisitos señalados, las obras tendrían el carácter de reparación o mejora, no pudiendo ser consideradas como coste de adquisición a efectos de la deducción por inversión en vivienda. Se añade no obstante, que para las cantidades satisfechas desde el 14 de abril de 2010, si las mismas tienen por objeto alguno de los mencionados en la disposición adicional 29.ª, la deducción por obras de mejora sería aplicable. A estos efectos se remite al artículo 58.3 del Real Decreto 2066/2008, en el que se indica lo que se consideran actuaciones para garantizar la seguridad y la estanqueidad de los edificios.

En el caso de no cumplirse los requisitos que permitan considerar que las obras tienen por objeto garantizar la seguridad y estanqueidad, si las mismas redundan en un alargamiento en la vida del bien, y pueden considerarse como mejoras a los efectos de integrarse en el importe del valor de adquisición del inmueble (art. 35 Ley del IRPF), podrían incidir en el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial.

CV2591-10, de 30 de noviembre (NFC039638). Cambio de las ventanas por deterioro de las mismas, e instalación de calefacción (calderas de biomasa o de pellets). Se plantea la posibilidad de aplicar la deducción regulada en la disposición adicional 29.^a de la Ley del IRPF.

Se considera la procedencia de la deducción, siempre que pueda acreditarse que la sustitución de las ventanas permita conseguir eficiencia energética, y la instalación de la calefacción suponga asimismo la consecución de eficiencia energética o utilización de energías renovables [art. 58.2 c) RD 2066/2008].

CV2630-10, de 3 de diciembre (NFC039840). Se adquiere una vivienda habitual, financiándose mediante préstamo hipotecario. Al cabo de unos años se realizan obras de ampliación y reforma de la indicada vivienda, que asimismo se financian por un préstamo hipotecario. Posibilidad de deducir en IRPF en un mismo ejercicio por los conceptos adquisición de vivienda y reforma/ampliación.

La deducción por inversión en vivienda habitual comprende dos modalidades, o la adquisición de vivienda (a la que se asimila la ampliación), y la rehabilitación. La base máxima de deducción por inversión en vivienda habitual, por ambas modalidades, adquisición y rehabilitación, no podrá exceder de 9.015 euros, y engloba tanto las cantidades destinadas a la adquisición o ampliación, como a la rehabilitación.

Se trae a colación la disposición adicional 29.^a, si bien no se efectúan consideraciones en cuanto a su aplicación.

CV2658-10, de 13 de diciembre (NFC039878). Adquisición de un sistema de renovación de aire en la vivienda para que no se produzcan humedades por condensación, mediante el mismo se introduce aire exterior limpio que se filtra, y se calienta, para renovar el aire. Se plantea la aplicación de la deducción disposición adicional 29.^a.

Se trae a colación el artículo 58.2 e) del Real Decreto 2066/2008, en el que se indica que se consideran actuaciones para la mejora de la eficiencia energética las que sirvan para cumplir los parámetros establecidos en los Documentos Básicos del Código Técnico de la Edificación DB-HS salubridad,... indicando la Dirección General de Tributos que la determinación de si la instalación de un sistema de renovación de aire sirve para cumplir las exigencias básicas de salubridad, es una cuestión ajena al ámbito de competencias del Centro Directivo.

CV0060-11, de 18 de enero (NFC040086). Se pregunta, si se entienden como obras de instalación de equipos o sistemas de telecomunicaciones, las correspondientes al control de

acceso al edificio (portero o videoporteros) o circuitos de videovigilancia sin conexión a central de alarma.

No les resulta de aplicación la deducción, por cuanto el objeto de tales obras no se puede encuadrar dentro de las recogidas por la disposición adicional 29.^a.

CV0220-11, de 3 de febrero (NFC040322). Aplicación de la deducción disposición adicional 29.^a, por el cambio de caldera, con objeto de obtener mayor eficiencia energética.

Se trae a colación el artículo 58.2 c) del Real Decreto 2066/2008, que se refiere a las obras destinadas a la mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen la eficiencia energética o supongan la utilización de energías renovables, para indicar que procede aplicar la deducción si efectivamente se consigue la eficiencia energética o la utilización de las indicadas energías.

CV0352-11, de 15 de febrero (NFC040474). Entidad dedicada al control de plagas, en concreto control de termitas mediante una barrera química, mediante la inyección de termicida en los elementos de madera de vigas, marcos de puertas y ventanas para impedir el acceso de las termitas a un edificio.

Si estas obras cumplen el requisito de garantizar la seguridad y estanqueidad del edificio, de manera que refuercen o consoliden deficiencias, con objeto de alcanzar una resistencia mecánica, estabilidad y aptitud al servicio que sean adecuadas al uso del edificio [art. 58.3 a) RD 2066/2008], permitirán la aplicación de la deducción por obras de mejora.

CV0502-11, de 1 de marzo (NFC040707). Entidad dedicada a la venta, reparación e instalación de puertas, plantea la cuestión de si sus clientes podrán aplicar la deducción por obras de mejora, correspondientes a la instalación o sustitución de puertas.

Se indica que en el caso de puertas interiores, este tipo de obras no quedarían incluidas entre las señaladas por la disposición adicional 29.^a. En caso de las puertas exteriores, se indica que en su caso daría derecho a la deducción, si mediante las indicadas obras se produjera una mejora de su accesibilidad en los términos del Real Decreto 2066/2008.

CV0548-11, de 7 de marzo (NFC040794). Obras de impermeabilización de las terrazas de los áticos, mediante la anulación de las conducciones que recogen agua de lluvia y que discurren por el interior de los suelos de las terrazas, dándoles su salida por el exterior del edificio.

Se indica que, en su caso, únicamente tendrían derecho los comuneros que fueran propietarios de vivienda (habitual), no así los titulares de locales comerciales o plazas de garaje. En cuanto al cumplimiento de los requisitos relativos al objeto de la obra, se indica que si la misma responde al concepto de actuaciones para garantizar la seguridad y estanqueidad del edificio en los términos del artículo 58.3 c) del Real Decreto 2066/2008 (intervención sobre los elementos de la envolvente afectados por humedades, como cubiertas y muros, de forma que se minimice el riesgo de afección al edificio y a sus elementos constructivos y estructurales, por humedades provenientes de precipitaciones atmosféricas, de escorrentías, del terreno o de condensaciones), sí tendría derecho.

B) Limitaciones en la aplicación de la deducción: base imponible y base de la deducción

Ya se ha señalado que en la aplicación de la deducción por obras de mejora en la vivienda, la misma está sometida a una doble limitación:

- De una parte para el contribuyente que vaya a aplicarla, su base imponible no podrá exceder de 71.007,20 euros, entendiendo por base imponible, de acuerdo con el artículo 47 de la Ley del IRPF, la suma de la base imponible general y del ahorro.
- De otra parte la base de deducción, cantidad sobre la que opera el porcentaje del 20 por 100, está sometida a una doble limitación:
 - Por declaración.
 - Cuando la base imponible sea igual o inferior a 53.007,20 euros, el límite será de 6.750 euros anuales.
 - Cuando la base imponible esté comprendida entre 53.007,20 y 71.007,20 euros, el límite de la base de deducción será 6.750 euros menos el resultado de multiplicar por 0,375 la diferencia entre la base imponible y 53.007,20 euros.
 - Por vivienda.
 - Son 20.000 euros.

Respecto a la limitación sobre la base imponible, se puede indicar que el límite opera de un doble modo, dado que la deducción por las obras realizadas en un determinado ejercicio puede desplegar sus efectos en distintos periodos impositivos en aquellos casos en que el importe de las obras exceda del límite de la base máxima anual (6.750 € íntegros o minorado con la fórmula polinómica). El importe de la base imponible en el ejercicio en que se realice la obra no podrá exceder de 71.007,20 euros, y en aquellos casos en que el importe de las obras exceda del límite de la base máxima anual de deducción, y el exceso se deduzca en los cuatro ejercicios siguientes, para poder ejercitar la deducción por el exceso, es asimismo necesario que la base imponible correspondiente a los años posteriores no exceda del límite de 71.007,20 euros en los indicados subsiguientes años. Esta conclusión, no recogida expresamente en la norma, se deduce de la aplicación de la fórmula polinómica, en conjunción con la regla contenida en la propia disposición adicional en la que se indica: «Las cantidades satisfechas en el ejercicio no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes». Así en aquellos casos en que la base imponible fuera igual a 71.007,20, el importe de la base de deducción sería cero, con base en la aplicación de la base máxima anual de deducción:

$$6.750 - 0,375 \times (71.007,20 - 53.007,20) = 0$$

siendo negativo, y por tanto no operando la base de deducción, en caso de exceder de la cantidad de 71.007,20.

En aquellos casos en que en el ejercicio en que se realicen las obras, la base imponible del contribuyente supere el límite de 71.003,20 euros, no se podrá deducir en los periodos impositivos siguientes, aunque en los mismos la base imponible esté dentro del límite fijado por la norma.

De lo anterior se puede colegir que, en todo caso para que nazca el derecho a la deducción, es necesario que en el ejercicio en que se realizan las obras, el importe de la base imponible no exceda del límite de 71.003,20 euros, cumplido este requisito la deducción surge y se podrá aplicar íntegramente en el mismo ejercicio por el importe satisfecho por las obras hasta el límite de la base anual máxima de deducción (6.750 € íntegros o minorados en la fórmula polinómica). Cuando el importe satisfecho por las obras exceda del límite de la base máxima anual, el exceso se podrá deducir en los siguientes cuatro ejercicios, si bien se debe entender que asimismo se requiere que en estos ejercicios posteriores la base imponible no podrá superar el límite de 71.003,20, y en aquellos casos en que la base imponible de estos ejercicios esté comprendida entre 53.007,20 y 71.007,20, operará el límite de la base anual máxima de 6.750 euros menos la fórmula polinómica.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de que en ningún caso el importe de la base de deducción por vivienda podrá exceder de 20.000 euros. Este límite opera en el caso de que sobre una vivienda se realice una o varias obras por su propietario único, en cuyo caso el límite indicado operaría en el transcurso de varios años, ya que el importe de la base anual máxima no puede exceder de 6.750 euros, y por tanto una obra cuyo importe alcanzara el límite de 20.000 euros, se podría aplicar la deducción durante el ejercicio en que se satisfizo su importe, y los dos siguientes. Asimismo este límite opera en caso de que la vivienda sea propiedad de dos o más personas, en cuyo caso el límite solo afectara respecto a los contribuyentes cuya base imponible, en el ejercicio en que se realizan las obras, no alcance el importe de 71.007,20 euros.

Para aclarar lo anterior vamos a exponer varios de los supuestos contenidos en la Nota Informativa de la AEAT de 25 de febrero de 2011 (si bien con la aplicación de los parámetros de deducción de la disp. adic. 29.^a según la redacción del RDL 5/2011).

EJEMPLO 1:

Contribuyente con base imponible en el ejercicio 2011 de 55.000 euros, satisface 7.250 euros por obras de sustitución del gas de su vivienda.

Límite por declaración. Al exceder la base imponible de 53.007, 20 euros, opera el límite de la base máxima anual de deducción de la fórmula polinómica:

$$6.750 - 0,375 \times (55.000 - 53.007,20) = 6.002,7$$

Deducción aplicable 20% \times 6.002,7 = 1.200,54

El resto de lo satisfecho por las obras (7.250 - 6.002,7 = 1.247,3) se podrá aplicar en los cuatro ejercicios siguientes (2012 a 2015), si bien operando en los indicados ejercicios el límite de la base máxima anual de los ejercicios siguientes, el cual se determinará en

.../...

.../...

función de la base imponible del indicado periodo. Si la misma es superior a 71.007,20 euros en el ejercicio 2012, no procedería la aplicación, si es inferior a la indicada cantidad procedería aplicar, si bien en aquellos casos en que la misma en el ejercicio 2012 estuviera comprendida entre 53.007,20 y 71.007,20 se aplicaría con el límite de la fórmula polinómica. Si por ejemplo la base imponible en el ejercicio siguiente, 2012, fuera de 69.000 euros, el importe de la base máxima anual de deducción en el indicado ejercicio 2012, sería:

$$6.750 - 0,375 \times (69.000 - 53.007,20) = 752,7 \text{ € (importe inferior a la cantidad pendiente de aplicar del ejercicio anterior, 1.247,3).}$$

$$\text{Deducción aplicable } 20\% \times 752,7 = 150,4.$$

El resto de lo satisfecho por las obras (7.250 - 6.002,7 - 752,7), 494,6, será la base de deducción de los tres ejercicios siguientes (2013 a 2015).

Es posible, que en un mismo ejercicio proceda la aplicación de la deducción por obras de mejora en la vivienda, sobre cantidades satisfechas en ejercicios anteriores, que no han podido ser objeto de deducción por exceder del límite de la base máxima anual, y cantidades satisfechas en el propio ejercicio. En estos casos, sobre la base del límite de la base máxima de deducción del ejercicio en curso, se podrán aplicar conjuntamente ambas deducciones, si bien se deducirán en primer lugar las cantidades correspondientes a años anteriores. A este respecto la disposición adicional 29.^a dispone: «A tal efecto, cuando concurren cantidades deducibles en el ejercicio con cantidades deducibles procedentes de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de deducción por exceder de la base máxima de deducción, el límite anteriormente indicado será único para el conjunto de tales cantidades, deduciéndose en primer lugar las cantidades correspondientes a años anteriores».

EJEMPLO 2:

Siguiendo con los datos del ejemplo 1, en el caso de realizar obras en el ejercicio 2012 en la misma vivienda en que se realizaron obras en 2011 (7.250 €) por importe de 15.000 euros, siendo la base imponible del ejercicio 2012 la cantidad de 60.000 euros. A los efectos de aplicar la deducción, en primer lugar se aplicaría la cantidad pendiente de ejercicios anteriores.

Límite por declaración. Al exceder la base imponible de 53.007,20 euros, opera el límite de la base máxima anual de deducción de la fórmula polinómica:

$$6.750 - 0,375 (60.000 - 53.007,20) = 4.127,7$$

$$\text{Base deducción pendiente ejercicios anteriores} = 7.250 - 6.002,7 = 1.247,3 \text{ euros.}$$

.../...

.../...

Límite por vivienda 20.000 euros. Al haberse satisfecho 7.250 euros en el ejercicio 2011, únicamente se podría aplicar la deducción por el resto, 12.750 euros, luego de los 15.000 satisfechos en 2012, solo se podrían aplicar 12.750.

Al ser el límite del ejercicio 4.127,7, se podrían aplicar los 1.247,3 euros de ejercicios anteriores, y 2.880,4 del ejercicio 2012. El resto de lo satisfecho en 2012, hasta llegar al límite de 12.750, se podría aplicar en los ejercicios 2013 a 2016.

Importe de la deducción 2012 = $4.127,7 \times 20\% = 825,54$ euros.

También se puede dar el caso de que en las obras realizadas en un determinado ejercicio, las mismas se satisfagan en forma aplazada. En este caso, al haberse pagado únicamente una parte del importe, la base de la deducción estará constituida por el importe satisfecho, de acuerdo con lo indicado en el párrafo 3 de la disposición adicional 29.^a (*La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal*).

EJEMPLO 3:

Contribuyente con bases imponibles en 2011 de 60.000 euros, y en 2012 de 65.000 euros, acuerda con el profesional que ejecuta una obra en su vivienda en julio de 2011, por importe total de 10.000 euros, efectuar un pago en 2011 de 5.000 euros y en 2012 de los 5.000 restantes.

Deducción 2011:

Importe pagado en 2011: 5.000 euros.

Límite por declaración. Al exceder la base imponible de 53.007,20 euros, opera el límite de la base máxima anual de deducción de la fórmula polinómica:

$$6.750 - 0,375 \times (60.000 - 53.007,20) = 4.127,7$$

Límite por vivienda: 20.000 euros (el total de la obra asciende a 10.000 €).

Deducción correspondiente a 2011: $4.127,7 \times 20\% = 825,54$ euros.

Resto ($5.000 - 4.127,7 = 872,3$ €), aplicable en los años 2012 a 2015.

.../...

.../...

Deducción 2012:

Se aplicaría en primer lugar la cantidad pendiente del año anterior (872,3), y a continuación el importe pagado en 2012, correspondiente al segundo plazo de la obra ejecutada en 2011.

Límite por declaración. Al exceder la base imponible de 53.007,20 euros, opera el límite de la base máxima anual de deducción de la fórmula polinómica:

$$6.750 - 0,375 \times (65.000 - 53.007,20) = 2.252,7$$

Deducción pendiente año anterior: $872,3 \times 20\% = 174,46$ euros.

Límite base de deducción aplicable en 2012: $2.252,7 - 872,3 = 1.380,4$ euros.

Deducción correspondiente a 2012: $1.380,4 \times 20\% = 276,08$ euros.

Total deducción a declarar en 2012: $174,46 + 276,08 = 450,54$ euros.

Resto de base de deducción deducible en los cuatro ejercicios posteriores a 2012, procedente de pago efectuado en 2012, por la obra ejecutada en 2011: $5.000 - 1.380,4 = 3.619,6$ euros.

Cabe la posibilidad de que las obras se realicen en viviendas que pertenezcan a varios propietarios, en cuyo caso la deducción correspondiente a obras de mejora en la vivienda se aplicará por cada propietario, en función de su porcentaje en la propiedad del inmueble (*Cuando concurren varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el citado límite de 20.000 euros –límite por vivienda– se distribuirá entre los copropietarios en función de su respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble*).

En aquellos casos en que uno de los copropietarios no pueda aplicar la deducción, por exceder su base imponible de 71.007,20 euros, el límite acumulado de deducción por vivienda de 20.000 € se aplicará respecto al resto de los copropietarios cuyas bases imponibles en el año en que se realicen las obras no exceda del límite citado.

EJEMPLO 4:

Tres hermanos son copropietarios de una vivienda heredada de sus padres a partes iguales. En 2011, las bases imponibles de los hermanos «A», «B» y «C» son de 45.000, 55.000 y 80.000 euros respectivamente, satisfaciendo por obras de mejora en la vivienda la cantidad de 15.000 euros en total, abonando cada uno una tercera parte.

.../...

.../...

Si concurren varios propietarios en la aplicación de la deducción respecto a una misma vivienda, el límite de 20.000 euros se debe distribuir entre los copropietarios con derecho a deducción, en función de su porcentaje. En el ejemplo, al exceder la base imponible de «C» del límite de la base imponible, el importe de 20.000 euros por vivienda solo afecta a «A» y a «B», que son los que tienen derecho a la deducción. La base de deducción será el importe de lo satisfecho por los hermanos que tengan derecho a deducción, el importe satisfecho por «C» no se atribuye a los otros dos hermanos.

- Deducción «A» (base imponible 45.000 €).
 - Importe pagado por «A»: 5.000 euros.
 - Límite por declaración: 6.750 euros.
 - Límite acumulado por vivienda: 20.000/2.
 - Deducción aplicable en 2011: $5.000 \times 20\% = 1.000$ euros.
- Deducción «B» (base imponible 55.000 €).
 - Importe pagado por B: 5.000 euros.
 - Límite por declaración: $6.750 - 0,375 \times (55.000 - 53.007,20) = 6.002,7$ euros.
 - Límite acumulado por vivienda: 20.000/2.
 - Deducción aplicable en 2011: $5.000 \times 20\% = 1.000$ euros.
- Deducción «C». Al ser la base imponible superior a 71.007,20 euros no podrá aplicar la deducción. En el caso de que en el ejercicio 2012, la base imponible fuera inferior a 71.007,20 euros, tampoco tendría derecho a aplicar la deducción correspondiente a obras de mejora efectuadas y pagadas en 2011, pues el derecho a la deducción no llegó a generarse en 2011.

Si uno de los copropietarios ha satisfecho cantidades por importe superior a la cantidad que le hubiera correspondido en función del porcentaje de participación, no tendría derecho a practicar la deducción por el exceso. En el ejemplo anterior, si «A» satisface 7.000 euros y «B» y «C» 4.000, «A» solo tendría derecho a aplicar la deducción sobre un importe de 5.000 euros (33% de 15.000), «B» aplicaría la deducción sobre 4.000 euros y «C» no tendría derecho a aplicar la deducción, al ser su base imponible superior a 71.007,20 euros.

4. INCOMPATIBILIDADES Y EXCLUSIONES

La disposición adicional 29.^a es contundente al declarar la incompatibilidad entre la deducción por obras de mejora en la vivienda, y la deducción por inversión en vivienda habitual (que comprende tanto la adquisición o ampliación de vivienda, la rehabilitación, y las obras de adecuación de la vivien-

da habitual por personas con discapacidad), así indica: «En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente practique la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere el artículo 68.1 de esta ley». Por tanto la realización de obras de mejora, en aquellos casos en que las mismas reúnan los requisitos que dan lugar a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual, y se practique la deducción por inversión en vivienda habitual, no permite la aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional 29.^a (los posibles casos de conflicto o coincidencia de supuestos recaerán en los casos de rehabilitación o en las obras de adecuación). Entiendo que la circunstancia de aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual no implica sistemáticamente la no aplicación de la deducción por obras de mejora en la vivienda, lo que sí es incompatible es que las cantidades satisfechas por el contribuyente que generen el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, esas mismas cantidades puedan aplicarse como base de la deducción por obras de mejora, y ello con independencia de que se hayan agotado o no los límites establecidos, opinión esta última discrepante con la sustentada por un responsable político, según lo transcrito en la prensa (*Cinco días*, 16 de junio de 2011, pág. 33). La realización de obras, calificadas como de mejora, a tenor de lo dispuesto en la disposición adicional 29.^a, realizadas en una vivienda, y la simultánea inversión en una vivienda habitual, podrán dar lugar simultáneamente a la aplicación de ambas deducciones, siempre que la inversión en la vivienda habitual, de una parte, y la obra de mejora, de otra, se satisfagan de forma independiente, esto es, que junto al importe invertido en la adquisición se destinen otras cantidades al pago de la obra de mejora.

Cuestión distinta será la que resulte de la situación en que una sola inversión en una determinada obra pueda dar lugar, por la naturaleza de la obra realizada, a que la misma se considere como rehabilitación o adecuación de vivienda, y simultáneamente como obra de mejora. Dentro de la deducción por inversión en vivienda habitual, el artículo 68.1 regula en el apartado 1.º la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda, y en el apartado 4.º la deducción por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de discapacidad. Tanto el caso de la rehabilitación como el de adecuación de la vivienda pivotan sobre elementos en los que se puede producir la concurrencia con la deducción por obras de mejora. Así el artículo 58.3 del Real Decreto 2066/2008, al que se remite la disposición adicional 29.^a, considera actuaciones para garantizar la seguridad y estanqueidad de los edificios las que operan sobre los elementos estructurales del edificio tales como muros, pilares, vigas y forjados, incluida la cimentación, que esté destinada a reforzar o consolidar sus deficiencias con objeto de alcanzar una resistencia mecánica, estabilidad y aptitud al servicio que sean adecuadas al uso del edificio, mientras que el artículo 55.5 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo), considera rehabilitación las obras que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición o del valor de mercado. De otra parte, el artículo 58.4 del Real Decreto 2066/2008 citado, incluye entre las actuaciones para la mejora de la accesibilidad a las de adaptación de los ascensores a las necesidades de las personas con discapacidad, mejora de rampas de acceso a los edificios y mejora de dispositivos de acceso a los edificios adaptados a las necesidades de las personas con discapacidad sensorial; mientras que el artículo 57.1 del Reglamento del IRPF considera como obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad, entre otras, a aquellas que supongan una modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la vía pública y la finca, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico, o las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad, si bien el n.º 2 del indicado artículo exige que la acreditación de la necesidad de la obra de adecuación

se certifique por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales, o el órgano competente de la Comunidad Autónoma. En aquellos supuestos en que concurren los requisitos para considerar como una obra de rehabilitación (68.1.1.º Ley IRPF) o de adecuación (68.1.4.º), con los señalados por el Real Decreto 2066/2008, para calificar una actuación dirigida a garantizar la seguridad (58.3) o mejorar la accesibilidad (58.4), será el contribuyente el que deberá optar por aplicar el artículo 68 de la Ley de IRPF o la disposición adicional 29.^a, cuando la cantidad satisfecha pueda dar lugar a una u otra deducción.

Sin la contundencia de la norma del IRPF, la Dirección General de Tributos parece vedar la posibilidad de que el importe satisfecho por obras que den lugar a la aplicación de la disposición adicional 29.^a pueda tener efectos respecto al cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial, al entender en la contestación a una consulta (CV2592-10, de 30 de noviembre –NFC039640–), que plantea los efectos que tienen las obras de reparación y forjado del techo de la planta baja respecto a la aplicación de algún tipo de desgravación, que si no se cumplen los requisitos que la Ley del IRPF exige a la hora de calificar una obra como de rehabilitación, o los correspondientes a la aplicación de la disposición adicional 29.^a, si las mismas redundan en un alargamiento en la vida del bien, y pueden considerarse como mejoras a los efectos de integrarse en el importe del valor de adquisición del inmueble (art. 35 Ley del IRPF), podrían incidir en el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial. De los términos de la contestación, entiendo que la Dirección General de Tributos no considera procedente que la obra de mejora pueda permitir la aplicación de la deducción de la disposición adicional 29.^a, y a su vez incrementar el valor de adquisición del bien objeto de la obra, en el caso de la transmisión del mismo, si bien el artículo 35.1 b) de la Ley del IRPF al disponer que «El valor de adquisición estará formado por la suma de: 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 hubieren sido satisfechos por el adquirente», no parece excluir como mejoras a las contempladas por la disposición adicional 29.^a, y de otra parte, la disposición adicional 29.^a tampoco excluye la compatibilidad de ambas ventajas fiscales.

De otra parte, la disposición adicional 29.^a excluye de su ámbito a las obras realizadas en viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos. A los efectos de precisar el concepto de vivienda afecta a una actividad económica, entiendo que se incluirían en su ámbito, los locales comerciales, así como los inmuebles arrendados que constituyan para su titular un rendimiento de actividad económica, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF (2. *A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad. b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa*). Los inmuebles cedidos a terceros, respecto de los que se obtengan rendimientos de capital inmobiliario, entiendo que no quedarían excluidos del ámbito de la deducción, al no quedar dentro del ámbito de los rendimientos de la actividad económica. En aquellos casos en que en un inmueble cedido en arrendamiento, el arrendatario afectara el inmueble, la vivienda, a una actividad económica, cabría aplicar la deducción por las obras de mejora realizadas en el mismo, al tener la consideración para el titular de la vivienda, para el propietario de la vivienda, de rendimiento de capital inmobiliario. A este respecto, el artículo 21 de la Ley de IRPF, a la hora de definir los rendimientos de capital señala en su apartado 1: «Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o

derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y *no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por este*», precisando el número 2: «En todo caso se incluirán como rendimientos de capital: a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, *que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente*». De lo anterior se puede concluir que en caso de realizarse una actividad económica por persona distinta al contribuyente, nos encontramos con un rendimiento de capital inmobiliario, y por tanto las viviendas que generen este tipo de rendimientos no se ven excluidas del ámbito de la deducción por obras de mejora.

Señalar que, la deducción por obras de mejora únicamente podrá aplicarla el propietario de la vivienda, tanto en el caso de que la misma esté a su disposición o que esté cedida a tercero, ya que la disposición adicional 29.^a dispone: «Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 71.007,20 euros anuales, podrán deducirse el 20 por 100 de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 5/2011 hasta el 31 de diciembre de 2012 por las obras realizadas durante dicho periodo en cualquier vivienda de su propiedad o en el edificio en la que esta se encuentre».

La disposición adicional 29.^a contempla la posibilidad de que en el caso de que se realicen obras en el edificio en que se encuentre la vivienda, que tengan el calificativo de obras de mejora, según lo dispuesto en la propia norma, será de aplicación la deducción por obras de mejora en la vivienda. Se debe entender que no generará el derecho a la deducción las obras que se realicen en aquella parte del edificio, de los elementos comunes, que corresponda a las plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos. La deducción se aplicará por cada propietario y en proporción a la cuota de participación que tuviese en la comunidad (CV 2039-10, de 16 de septiembre –NFC039262–).

En la Nota Informativa de la AEAT, de 25 de febrero, se plantea la cuestión de la manera de acreditar por el copropietario los gastos satisfechos por la comunidad, en estos términos: *Si las obras se realizan en un edificio del que el contribuyente es copropietario y las facturas de las obras se emiten a nombre de la comunidad de propietarios, ¿constituyen documento de prueba válido a efectos de acreditar la deducción aplicada? El contribuyente debe poder acreditar que ha satisfecho los pagos por las obras de mejora realizadas en su vivienda habitual. El artículo 106.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional... o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.*

Si en la factura se identifica a la comunidad de propietarios como destinataria final, el contribuyente podrá justificar la inversión y gasto realizado mediante los recibos emitidos por la comunidad en los que se le exija el pago de las cantidades que proporcionalmente le correspondan, los documentos acreditativos del pago de las mismas, los documentos justificativos de las obras realizadas y demás medios de prueba admitidos en Derecho.

Fuera del ámbito del IRPF, pero relacionado con la aplicación por el contribuyente de gastos incurridos por la comunidad de propietarios, a nivel de consulta se ha planteado a la Dirección General de Tributos la posibilidad de deducir por un miembro de la comunidad de propietarios (comunidad de vecinos), que realiza una actividad económica en un local perteneciente a la comunidad de vecinos, de deducir la parte proporcional de las cuotas de IVA soportadas que le corresponda, relativas a los gastos

incurridos por la comunidad de vecinos. La Dirección General de Tributos, en Consultas vinculantes 1983-08, de 30 de octubre (NFC031333), y 0933-09, de 30 de abril (NFC032628), admite en términos semejantes a lo anteriormente señalado para el caso de la deducción por obras de mejora, en caso de realizarse en el edificio en el que se encuentre la vivienda, la posibilidad de deducir la cuota de IVA soportada por la comunidad de vecinos, por el copropietario empresario o profesional titular de un local ubicado en el edificio, en el porcentaje correspondiente a su grado de participación en la comunidad, si bien en los casos en que la comunidad que aparece como destinataria en la factura no tenga la condición de empresario o profesional. *[Por tanto, si en las facturas que documentan las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios cuya destinataria sea la comunidad de propietarios (comunidad de vecinos) se consigna, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los citados propietarios, estos podrán deducir el impuesto que les ha sido repercutido, siempre que se trate de empresarios o profesionales y se cumplan los demás requisitos para efectuar la deducción, de conformidad con lo previsto en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992. Alternativamente, y teniendo en cuenta los criterios establecidos por la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que se ha transcrito, los miembros de una comunidad de propietarios que por sí misma no tiene la condición de empresario o profesional, que sí tengan dicha condición (como es el caso de la comunidad de bienes formada por los dos locales destinados al arrendamiento de los que es copropietario el consultante), podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas a través de la citada comunidad de propietarios (comunidad de vecinos), para lo cual deberán estar en posesión de un duplicado de la factura expedida a nombre de aquella, aunque en la misma no consten los porcentajes de base imponible y cuota tributaria que les correspondan en función de su participación en la comunidad. Dichos porcentajes podrán acreditarse mediante otro tipo de documentos (escritura de división horizontal y obra nueva, estatutos de la comunidad, etc.). Esta alternativa, excepcional, y que trae su causa de la jurisprudencia comunitaria, únicamente se considera ajustada a derecho en la medida en que la comunidad que aparece como destinataria en la factura no tiene la condición de empresario o profesional, de forma que no cabe, en ninguna medida ni cuantía, la deducción por esta de las cuotas que soporta, por lo que no hay posibilidad alguna de fraude, evasión o abuso].*

5. LA DEDUCCIÓN POR OBRAS DE MEJORA EN EL MODELO DE DECLARACIÓN DEL IRPF 2010

En el modelo de declaración correspondiente al ejercicio 2010, la deducción por obras de mejora se incluye en las siguientes casillas de la página Anexo 1 (III):

- Casilla 531: NIF de la persona que ha efectuado la obra.
- Letra J: Base de la deducción.
- Casilla 773: Importe de la deducción.
- Casilla 532: Exceso de las cantidades satisfechas en el ejercicio 2010 sobre la base máxima de deducción.

En el programa PADRE, la toma de datos se realiza abriendo el menú existente en la casilla J, en donde figuran cuatro apartados, NIF de la persona que realizó la obra, importe satisfecho por el contribuyente con derecho a deducción, porcentaje que tiene el titular de la deducción en la propiedad

de la vivienda y porcentaje total en la propiedad de la vivienda de todos los contribuyentes con derecho a deducción. De estos cuatro apartados, los dos últimos cumplen la función de habilitar la aplicación de lo dispuesto por la disposición adicional vigesimonovena en los supuestos de copropiedad en la vivienda, en el sentido de determinar cuál es el porcentaje que al declarante le corresponde, respecto al conjunto de los copropietarios con derecho a deducción, respecto al límite máximo por vivienda, que en este caso será 12.000 euros de acuerdo con la normativa originaria, aplicable en el ejercicio 2010. Así, por ejemplo, en el caso en que al declarante le corresponda un 25 por 100 sobre la vivienda, siendo el porcentaje de todos los copropietarios –en donde se incluirá el porcentaje del declarante– con derecho a la deducción el 75 por 100 –sería el caso en que un copropietario con una cuota del 25%, su base imponible excediera del límite de 53.007,20 €–, ello supone que al declarante le corresponde una tercera parte de los beneficios de la deducción, por lo que el límite máximo por vivienda para él será el de 1/3 sobre 12.000. La manera en que opera el programa consiste en que en función del porcentaje parcial sobre el total, se calcula el límite particular «Lp», el que a cada copropietario le corresponde por vivienda (el porcentaje sobre el límite de 12.000 €). Si esta cantidad «Lp» es superior a lo invertido, con el límite de 4.000 euros, o en su caso del que resulte de la fórmula polinómica, se aplica como base de la deducción por vivienda la menor de estas cantidades, y el resto hasta llegar al límite «Lp» se aplica en los años siguientes –casilla 532–. Si el límite «Lp» es menor a lo satisfecho, se aplicará como base de la deducción esta cantidad, sin que proceda aplicar lo no deducido en los ejercicios siguientes.

6. CUANTIFICACIÓN DE LOS PARÁMETROS MEDIANTE UNA SIMPLE HOJA DE CÁLCULO

Ya hemos visto que en la cuantificación de la deducción por obras de mejora en la vivienda intervienen no solo el importe de la base de deducción, importe de las obras, y el porcentaje de deducción, 20 por 100, sino que también intervienen, a modo de límite, el importe de la base imponible, cuando la misma está en el intervalo entre 53.007,20 euros y 71.007,20 euros, así como el límite por vivienda de 20.000 euros.

Con el diseño de una hoja de cálculo sencilla se puede facilitar la realización de los cálculos. En aquellos casos en que es de aplicación la «fórmula polinómica» en que la base imponible está comprendida entre 53.007,20 y 71.007,20 euros, para ello se introducen una serie de «fórmulas» en las celdas que intervienen en el cálculo, y el diseño de la hoja de cálculo podría ser el siguiente:

	Columna «A»	Columna «B»
FILA 1	Importe obra	
FILA 2	Base imponible > 53.007,20	
FILA 3	Aplicación fórmula polinómica	= 6.750 - 0,375 × (B2 - 53.007,2)
FILA 4	Base de deducción	= SI (B1 > B3;B3;B1)
FILA 5	Deducción	= 0,2 × B4
FILA 6	Resto cuatro ejercicios siguientes	= B1 - B4

En las celdas B3, B4, B5 y B6 se incluirían las fórmulas, insertando primero el signo «=», introduciendo a continuación los caracteres alfanuméricos, con idéntica sintaxis a la señalada en el cuadro anterior. Las únicas celdas que requieren su introducción manual, una vez confeccionada la hoja modelo serían las correspondientes al importe de la obra (B1) y a la base imponible (B2).

En la celda B3 se determina el importe de la base de la deducción en aquellos casos en que la base imponible es mayor que 53.007,20 euros y menor que 71.007,20, para ello se introduce la denominada fórmula polinómica, «6.750 – 0,375 × (B2 – 53.007,20)», siendo B2 el importe de la base imponible que habremos de introducir en la celda B2.

En la celda B4, se determina la base de deducción. Al tratarse de la aplicación de la fórmula polinómica, la base máxima anual [disp. adic. 29.^a 1.b) LIRPF] no podrá exceder de la cantidad resultante de minorar 6.750 euros en el 37,5 por 100 de la diferencia entre la base imponible y 53.007,20 euros (celda B3). Por el indicado motivo, si la base de deducción, el importe de la obra (B1), es inferior al límite, a la base anual máxima (B3), opera como base de deducción este importe B1, y si es superior (SI B1 > B3), opera como base de deducción el importe de la fórmula polinómica (B3). Para aplicar esta condición en términos de la hoja excel, se utiliza la condición «SI», y se indica, en caso de que el importe de la obra (B1) sea mayor que la cantidad resultante de la aplicación de la fórmula polinómica (SI B1 > B3), se aplica como base de la deducción esta última (B3), si es menor el importe de la obra, se aplica como base de la deducción el importe de la obra (B1).

En la celda B5 se cuantifica el importe de la deducción mediante la aplicación del porcentaje de deducción (20%) sobre la base de deducción (importe de la celda B4).

Si el importe de la obra es superior al importe de la fórmula polinómica, el exceso se podrá aplicar en los cuatro ejercicios siguientes (B6).

De esta forma, una vez introducidas las fórmulas en las casillas B3 a B6, se pueden realizar los cálculos para distintos supuestos. Con los datos correspondientes al ejemplo 1, incluido en el epígrafe 3 B) de este artículo, se pueden realizar los cálculos correspondientes (base imponible 55.000 €; importe de las obras 7.250 €), cuyo resultado se incluye en la columna «B»:

	Columna «A»	Columna «B»
FILA 1	Importe obra	7.250,00 €
FILA 2	Base imponible > 53.007,20	55.000,00 €
FILA 3	Aplicación fórmula polinómica	6.002,70 €
FILA 4	Base de deducción	6.002,70 €
FILA 5	Deducción	1.200,54 €
FILA 6	Resto cuatro ejercicios siguientes	1.247,30 €

En caso de que no fuera de aplicación la fórmula polinómica, por ser la base imponible inferior a 53.007,20 euros, el diseño de la hoja de cálculo podría ser:

	Columna «A»	Columna «B»
FILA 1	Importe obra	
FILA 2	Base de deducción	= SI (B1 > 6.750;6.750;B1)
FILA 3	Deducción	= 0,2 × B3
FILA 4	Resto cuatro ejercicios siguientes	= B1 – B2

y para un supuesto de una obra por importe de 5.000 euros («B») o 14.000 euros («C»), los parámetros de deducción serían:

	Columna «A»	Columna «B»	Columna «C»
FILA 1	Importe obra	5.000,00 €	14.000,00 €
FILA 2	Base de deducción	5.000,00 €	6.750,00 €
FILA 3	Deducción	1.000,00 €	1.350,00 €
FILA 4	Resto cuatro ejercicios siguientes	0,00 €	7.250,00 €

Para un caso «mixto», en que uno de los copropietarios, su base imponible fuera inferior a 53.007,20 euros (columna «B»), y otro de los copropietarios, su base imponible fuera superior a la indicada cantidad (columna «C»), se podrían realizar los cálculos mediante ambas tablas. Así para el supuesto incluido en el ejemplo 4 (tres hermanos «A», «B» y «C», copropietarios de una vivienda, sus bases imponibles respectivas son: 45.000, 55.000 y 80.000, satisfaciendo por obras 15.000 euros, si bien como se indicó, la deducción se imputa a «A» y a «B» por 1/3 de 15.000, ya que la parte correspondiente a «C» no genera la deducción al ser la base imponible superior a 71.007,20 €), los cálculos serían:

Base imponible < 53.007,20 €	Hermano «A»
Importe obra	5.000,00 €
Base de deducción	5.000,00 €
Deducción	1.000,00 €
Resto cuatro ejercicios siguientes	0,00 €

Bi > 53.007,20 y < 71.007,20	Hermano «B»
Importe obra	5.000,00 €
Base imponible	55.000,00 €
Aplicación fórmula polinómica	6.002,70 €
Base de deducción	5.000,00 €
Deducción	1.000,00 €
Resto cuatro ejercicios siguientes	0,00 €