

Diferencia entre inversión y gastos de conservación y reparación de los inmuebles en el IRPF: importancia de la factura

Análisis de la [RTEAC de 24 de septiembre de 2020, RG 3838/2019](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2020, donde, una vez más, se aclara la diferencia entre el concepto de inversión-mejora, que sí es considerado mayor valor de adquisición del inmueble a efectos del IRPF, respecto de los gastos de reparación y conservación, que no lo son. La resolución pone de relieve la trascendencia de la factura como medio de prueba a la hora de verificar las actuaciones realizadas sobre el inmueble.

1. Supuesto de hecho

El caso trata de un contribuyente por el impuesto sobre la renta de no residentes, en cuya declaración (modelo 210), consignó una ganancia de patrimonio originada como consecuencia de la transmisión, en 2018, de un inmueble adquirido en 2014. La Administración tributaria comprobó el valor de adquisición declarado, reduciéndolo en 46.270,15 euros, ya que no admitió una serie de facturas que aumentaban dicho valor de adquisición en concepto de mejoras, tales como «instalación de caldera», «cubrimiento con un porche y colocación de baldosas», «sustitución de elementos de inmovilizado ya existente» o «adquisición de mobiliario: encimera, fregadero, horno».

El contribuyente entendía que tales facturas documentaban inversiones realizadas en el inmueble: concretamente, respecto de la caldera, especifica que se trata de la «instalación y montaje de una caldera» donde anteriormente no había ninguna; con relación a los trabajos de forjado del porche, interpretaba el contribuyente que se trataba de una mejora en cuanto inversión que aumenta la vida útil del activo. Por último, la adquisición de mobiliario (encimera, fregadero, horno, etc.), también era calificada como mejora por el contribuyente, pues al tratarse de elementos que no son separables, quedaban integrados en el propio inmueble. Reconocía, en cambio, el sujeto pasivo que la sustitución de elementos de inmovilizado ya existente (como embellecedores) no eran mayor valor de adquisición puesto que no podían ser calificados como mejora.

La interpretación de la Administración tributaria era muy distinta. A juicio de los órganos de gestión que efectuaron las actuaciones de comprobación limitada, todas las facturas aportadas por el contribuyente deben tomarse como gastos de reparación y conservación, al no suponer aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble.

2. Doctrina del tribunal

La Sala 1.^a del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ratifica la postura de la Administración tributaria y, basando su argumentación jurídica en la literalidad de las facturas aportadas, considera que las actuaciones documentadas representan todas ellas

gastos de reparación y conservación, y no mejoras, por lo que no pueden ser adicionados al valor de adquisición del inmueble. En concreto:

- Respecto de la instalación de la caldera, en el «concepto» de la factura aportada consta exactamente «mano de obra de montaje, modificación instalación y comprobación». A juicio del tribunal, de dicha descripción no resulta que no hubiera una caldera anterior, como alegaba el contribuyente, sino al contrario, el término «modificación instalación» alude a una instalación ya existente que hubo de ser modificada. Por tanto, se trata de un supuesto de sustitución de un elemento que redundaría en la conservación o mantenimiento en uso del inmueble y que no debe adicionarse al valor de adquisición.
- En cuanto a los trabajos de forjado en el porche trasero de la casa, si bien el contribuyente considera que «alargan la vida útil del activo, tal y como se desprende del concepto y desglose de la factura, que habla de *refuerzo, colocación de nueva viga y capa de compresión de hormigón, así como de impermeabilización*», a juicio del TEAC la descripción de la factura no es suficiente, pues de la misma «no se puede inferir que se esté aumentando la vida útil o habitabilidad del inmueble ni que se haya producido un aumento de la eficacia productiva del mismo que permita calificar dichos gastos como mejoras». Necesitaría el TEAC otros elementos probatorios (no aportados por el contribuyente) distintos a la descripción de la factura, por lo que califica los gastos como de reparación y conservación y no permite su incorporación como mayor valor de adquisición.
- Por último, considera el TEAC que el mobiliario incorporado al inmueble de forma inseparable (como la encimera de la cocina, el fregadero, el horno, etc.), no son gastos que contribuyan a aumentar la vida útil ni la habitabilidad de dicho inmueble, por lo que no pueden ser calificados como mejoras.

3. Comentario crítico

El derecho tributario es una rama jurídica que forma parte del derecho público, de manera que la interpretación de las normas tributarias que puedan resultar dudosas o cuyo contenido no esté claramente definido ha de hacerse, como dispone el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), según criterios jurídicos: los establecidos por el Código Civil (art. 3.1), esto es, el sentido propio de las palabras, en relación con el contexto, con los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo, finalmente, al espíritu y finalidad de la propia norma.

En el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) no existe una definición concreta de lo que debe entenderse por «inversiones» y «mejoras». Efectivamente, el artículo 35 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas... (LIRPF), cuando indica la forma de calcular el valor de adquisición de los bienes, a efectos de determinar la posible variación patrimonial derivada de su transmisión, establece que al importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado hay que sumar «el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos».

El artículo 13 del reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), sí concreta de forma muy explícita qué son los gastos de reparación y conservación («los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones; los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros»), los cuales resultan deducibles en el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario, a diferencia de las cantidades destinadas a ampliación o mejora. Estas, en cambio, incrementan el valor de adquisición del inmueble al que afectan (art. 35 LIRPF).

Antes de que desapareciera de nuestro ordenamiento tributario (en 2013) la deducción por inversión en vivienda habitual, el artículo 54 del RIRPF especificaba determinadas actuaciones que se asimilaban a la adquisición de la vivienda del contribuyente dando derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual: la ampliación de la vivienda (entendiendo por tal cuando se produjera el aumento de su superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año), o la construcción (cuando el contribuyente satisficiera directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras). En cambio, el reglamento excluía expresamente de la consideración como adquisición de vivienda de los gastos de conservación y reparación (en los términos del art. 12 –actualmente 13– RIRPF) las mejoras, o las adquisiciones de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas, instalaciones deportivas y, en general, los anexos que se adquirieran de forma independiente (esto es, en distinta escritura pública) de la vivienda.

Este es el contexto normativo aplicable. Sin embargo, como hemos apuntado en líneas anteriores, tanto la Administración tributaria como el TEAC resuelven sus dudas interpretativas sobre la concreción de los conceptos «inversiones/mejoras» versus «gastos de conservación/reparación» acudiendo a la normativa contable (Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias). Podría parecer lógico utilizar como criterio interpretativo las normas contables cuando surjan dudas en el impuesto sobre sociedades (cuya base imponible se obtiene a partir del resultado contable de la empresa) o, incluso, para determinar el rendimiento neto de actividades económicas en el IRPF. De hecho, el artículo 40 del RIRPF considera como valor de adquisición el valor contable, pero solo respecto a la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas.

En cambio, si estamos hablando del cálculo de la ganancia patrimonial de un particular, no residente, que transmite un inmueble, utilizar como paradigma de interpretación la normativa contable no resulta tan apropiado.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 16 de diciembre de 2019 (rec. núm. 1336/2018 –NFJ081150–)¹ ha analizado pormenorizadamente la diferenciación entre mejoras y obras de reparación, alcanzando las siguientes conclusiones a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre este tema:

- «La calificación de unas concretas obras como de mejora o de reparación es aleatoria y difícil, por depender de diversos factores».
- «Con carácter general, se considera que los gastos de conservación o reparación son los que tienen por finalidad mantener los inmuebles en condiciones normales de uso, evitar daños en el mismo o arreglar los daños que se hayan producido, siempre que no provoquen la modificación de la estructura, configuración o superficie habitable de la finca».
- Constituye en cambio mejora «el adicionamiento de elementos estructurales o de uso que supongan un mayor valor de adquisición, porque implican su incorporación al inmueble como un elemento más del mismo».

De conformidad con estos criterios interpretativos, la adquisición de elementos de uso como fregadero, encimera, horno, etc., antes inexistentes y que se incorporan de manera fija y definitiva al inmueble deberían ser calificados como mejoras y, consecuentemente, incrementar el valor de adquisición del inmueble. Lo mismo cabría decir de los trabajos de forjado en el porche trasero de la vivienda, por cuanto inciden en elementos estructurales de la misma.

No podemos perder de vista que, como afirma la sentencia del TSJ de Madrid antes citada, «los conceptos de conservación, reparación y mejora son conceptos jurídicos indeterminados», por lo que su concreción exige acudir «a los principios esenciales que presiden la regulación del IRPF en materia de gastos». Es decir, la jurisprudencia no recurre a la normativa contable para la determinación de los conceptos de mejora o gastos de reparación y conservación, sino a la propia legislación sobre imposición directa de las personas físicas.

Es importante, no obstante, como también remarca el tribunal madrileño, el aspecto fáctico de la cuestión, que exige un esfuerzo probatorio del contribuyente, sobre el que, no lo olvidemos, recae la carga de la prueba puesto que trata de hacer valer su derecho a incrementar el valor de adquisición del inmueble que transmite (art. 105 LGT). Para ello, es preciso que aporte facturas de las inversiones/gastos realizados y, si estas no fueran suficientemente clarificadoras, deberá añadir cualquier otro documento probatorio, como informes técnicos, fotografías del estado del inmueble con anterioridad a la inversión o gasto, etc.²

¹ La sentencia cita, a su vez, otra de la misma Sala y Sección, de 25 de abril de 2014 (rec. núm. 1334/2011 –NFJ055036–).

² La Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V1583/2020, de 26 de mayo (NFC076289), se refiere a cómo proceder cuando no se ha conservado la factura, no puede obtenerse un duplicado de la misma

En definitiva, y siguiendo la jurisprudencia aludida, la normativa del IRPF distingue entre gastos necesarios para la obtención de la renta (los de reparación y conservación), que son gastos deducibles (eso sí, solo en el caso de que el inmueble esté arrendado o sea ese su destino, *ex art. 23.1 a).1.º LIRPF*; nunca si está desocupado o si fuera la vivienda habitual, que está exenta de tributación –*art. 85 LIRPF*–), y gastos que supongan un aumento, bien cuantitativo (ampliación), o bien cualitativo (mejora), del activo material (inmueble), los cuales en ningún caso serán gasto deducible, pero sí mayor valor de adquisición:

los [gastos] de conservación y reparación (deducibles) [están] destinados a mantener la vida útil del inmueble o su capacidad de uso, mientras que los gastos de ampliación y mejora (de inversión, no deducibles) redundan en una mejora o ampliación del inmueble, materializadas bien en un aumento de su capacidad o habitabilidad o bien en un alargamiento de su vida útil, que no son deducibles sino que deberán tenerse en cuenta a la hora de calcular el coste de adquisición del inmueble (fundamento de derecho quinto).

Finaliza la sentencia del TSJ Madrid de 16 de diciembre de 2019 haciendo una enumeración de actuaciones que deben ser incluidas como obras de conservación: trabajos de demolición, albañilería, fontanería, cerrajería metálica y cristales, carpintería de madera, pintura y otros, destinados al cambio de los elementos antiguos por otros, que permitan mantener la vivienda en condiciones normales de uso, sin aumentar sus capacidades (por ejemplo, el cambio de instalación eléctrica para ajustarla a la normativa sobre baja tensión).

Son en cambio obras de inversión o mejoras: la consolidación y tratamiento de la fachada, y la sustitución de elementos de madera de la estructura, del forjado y de la cubierta por otros de acero.

Si acudimos a las consultas de la DGT³, la casuística sobre unos conceptos y otros es similar:

- Gastos de reparación y conservación (no amortizables y deducibles). Sustitución de:
 - Cuadro antiguo de electricidad.
 - Puertas y ventanas antiguas.
 - Tuberías y griferías antiguas.

(por haber desaparecido la empresa que ejecutó las obras), pero se está en posesión del presupuesto de la obra y del justificante de pago por transferencia bancaria. La respuesta de la DGT es una remisión a la normativa general sobre valoración de los medios de prueba (art. 106.1 LGT), que deberá ser efectuada por los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria.

³ Fuente: <www.emlb.es>.

- Parqué desgastado y colocación de nuevo rodapié.
 - Aire acondicionado.
 - Ascensor.
 - Caldera comunitaria.
 - Obras en la red de saneamiento y en el entronque de la red general debido a su mal estado.
- Mejoras (amortizables):
 - Sustitución de una calefacción de carbón por otra de gasóleo.
 - Instalación de un montapersonas.
 - Adquisición de electrodomésticos.
 - Adquisición de plataforma salvaescaleras en la zona común del portal de una comunidad de vecinos.
 - Indemnización satisfecha a un inquilino para su desalojo. Si la indemnización se financia con un préstamo, serán gastos los intereses a partir del momento en que el inmueble vuelva a estar arrendado.
 - Obras de reparación en un inmueble afectado por aluminosis: las actuaciones sobre paredes, techos o pavimentación son gastos de conservación, mientras que las destinadas a la consolidación del edificio constituyen una mejora, en cuanto que afectan a la propia estructura del edificio.

De las consultas de la DGT más recientes, podemos extraer nuevos ejemplos. Son mejoras las obras de insonorización de las paredes de la vivienda (Consulta V2401/2020, de 14 de julio –NFC077087–), así como las de aislamiento térmico –siempre que se aporte prueba (Consulta V2048/2020, de 22 de junio –NFC076793–).