

## EXPEDIENTE 344/2014

En la ciudad de Pamplona a 11 de noviembre de 2015, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito presentado por don AAA, con N.I.F. XXX, en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2012.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El ahora recurrente presentó, conjuntamente con su esposa, su reglamentaria declaración-liquidación por el Impuesto y año de referencia.

SEGUNDO.- Posteriormente, los órganos de gestión del impuesto dictaron propuesta de liquidación provisional modificando, entre otras cosas, los gastos de capital inmobiliario

TERCERO.- En fecha 8 de abril de 2014 presentó el interesado las correspondientes alegaciones. Dichas alegaciones fueron estimadas en parte dictándose, en 23 de mayo de 2014, por el Jefe de la Sección Técnica y de Control del I.R.P.F., liquidación provisional.

CUARTO.- Mediante escrito con fecha de entrada en el Registro General electrónico del Gobierno de Navarra de 2 de julio de 2014 interpone el interesado reclamación económico-administrativa, solicitando el incremento del gasto de capital inmobiliario.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ha de declararse la competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Foral para el conocimiento y resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta, dada la naturaleza del acto administrativo impugnado, en virtud de lo que disponen los artículos 154 y 155 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y los artículos 18 y 19 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, habiendo sido formulada la misma dentro de plazo y por persona debidamente legitimada al efecto.

SEGUNDO.- Pretende el interesado en primer lugar que para el cálculo de los gastos de amortización derivados de los inmuebles arrendados sitios en la calle (...) de Pamplona y en la calle (...) de Vitoria, cuyas adquisiciones se produjeron de forma lucrativa por herencia, se tome como costes de adquisición un valor de adquisición *“integrado por su valor de mercado, que no es otro que el consignado a los efectos del I. Sucesiones, más los gastos de su adquisición”*.

El artículo 25.1 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 4/2008, de 2 de junio, dispone que tienen la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario *“los necesarios para su obtención”* y *“las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo”*. De igual manera, el artículo 12 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, reitera que tendrán la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario *“todos los necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por el uso o transcurso del tiempo en los bienes o derechos de los que procedan los rendimientos”*, conteniendo el segundo párrafo de dicho precepto una relación ejemplificativa de gastos deducibles, entre los que cabe destacar *“las cantidades destinadas a amortización en las condiciones establecidas”* en el artículo 13 del referido Reglamento, el cual exige en su apartado 1 para la deducibilidad de las cantidades destinadas a dicho fin *“que respondan a su depreciación efectiva”* y considera como tal, en el supuesto de inmuebles (letra a), *“cuando, en cada año, no exceda del resultado de aplicar el 3 por 100 sobre el coste de adquisición o mejora satisfecho, sin incluir en el cómputo el del suelo.”*

*Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se estimará en un 25 por ciento del coste de adquisición satisfecho.”* Y en el supuesto de bienes de naturaleza mobiliaria (letra b) del mencionado apartado, *“cuando, en cada año, no exceda del resultado de aplicar a los costes de adquisición satisfechos los coeficientes de*

*amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones a que se refiere el artículo 26 de este Reglamento*”, por lo que la amortización del mobiliario cumple el requisito de efectividad cuando, en cada año, no exceda del resultado de aplicar el 15 por ciento sobre el valor de adquisición.

En el supuesto que nos ocupa, como ya se ha expuesto, se consideran gastos deducibles la amortización de inmuebles, siempre que respondan a la depreciación efectiva, considerándose como tal *“cuando, en cada año, no exceda del resultado de aplicar el 3 por 100 sobre el coste de adquisición o mejora satisfecho, sin incluir en el cómputo el del suelo”*. El diccionario de la lengua española de la Real Academia Española define el término *“amortizar”* como *“recuperar o compensar los fondos invertidos en alguna empresa”* y la palabra *“coste”* como *“el gasto realizado para la obtención o adquisición de una cosa o de un servicio”*. Por lo tanto, no cabe otra interpretación que la que se extrae del propio sentido de las palabras excluyendo cualquier tipo de analogía al estar contemplado el caso específico en la correspondiente norma, es decir, que la amortización o recuperación de los fondos invertidos se aplica sobre el gasto realizado para su adquisición. Es decir, tanto si se trata del cálculo del gasto de amortización de inmuebles arrendados como de bienes muebles cedidos conjuntamente con dichos inmuebles, el coeficiente de amortización se aplicará sobre los costes de adquisición o mejora *“satisfechos”*, sin incluir en su cómputo el del suelo, sin opción para el contribuyente de elección de la base en ningún caso, conforme a la normativa en vigor aplicable al caso.

Y no se observa en los criterios utilizados por la Administración para el cálculo de las amortizaciones de los inmuebles arrendados vulneración alguna de cualquier principio de equidad y de interpretación de las normas, ni se le ha causado indefensión al interesado.

TERCERO.- En segundo lugar pretende el interesado que se considere como gastos de conservación y reparación, a efectos del cálculo de los rendimientos del capital inmobiliario, a la cuantía satisfecha por el interesado a la Comunidad de Propietarios (...), S.L. de Pamplona por *“gastos de comunidad”* y *“supresión de barreras arquitectónicas”* o subsidiariamente que se considere a dicha cuantía como mejora del inmueble y por tanto amortizable.

El artículo 25.1.a) del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recoge entre los gastos de capital inmobiliario los *“gastos de reparación y conservación del inmueble”* necesarios para la obtención de los ingresos, especificándose en el artículo 12, letra f, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, qué gastos tienen dicha consideración a estos efectos:

*“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.*

*No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.”*

Es decir, serán gastos de reparación y conservación los producidos con la finalidad de mantener el inmueble en sus condiciones originales de uso, sin modificación de estructura, configuración, ni superficie y gastos de ampliación o mejora las inversiones que supongan una mejora ostensible o ampliación del inmueble que supongan bien un aumento de su capacidad o habitabilidad o alargamiento de su vida útil, bien un incremento de su capacidad generadora de ingresos.

La Sección gestora del Impuesto deniega la consideración de las cantidades satisfechas como gastos de conservación y reparación en base a que *“la instalación del ascensor no es necesaria para el alquiler del local comercial”*

Únicamente consta en el expediente para acreditar dichos gastos un certificado emitido por el administrador de la comunidad de propietarios de la Calle (...), en el que se hace constar que: *“D. AAA, propietario del local izquierdo de dicha comunidad, ha abonado durante el ejercicio 2012, la cantidad de 51.571,33 Euros para afrontar los gastos de la misma. Su cuota de participación en elementos comunes es del 22% y el 19,17% la correspondiente a la obra de supresión de barreras arquitectónicas”*.

Pues bien, tanto si se trata de obras de rehabilitación del inmueble o de otro tipo de obras, resulta necesario analizar el conjunto total de partidas que integran dichas obras para poder diferenciar cuáles tienen o merecen la consideración de gastos de conservación o reparación y por tanto deducibles en los casos en que sean necesarios para la obtención de los ingresos, de aquellos otros que puedan considerarse como mera ampliación o mejora del inmueble y por tanto no deducibles, teniéndose en cuenta únicamente para el cálculo del gasto de amortización del mismo.

Manifiesta el interesado que las obras se refieren a “*la instalación de un ascensor dentro del expediente de rehabilitación (...)*” y que “*el local comercial ubicado en la C/ (...) de Pamplona que es objeto del arrendamiento revisado, no dispone de acceso al edificio del que forma parte ni al portal del mismo*”, por lo que la no realización de dichas obras no implicaría la absoluta imposibilidad de destinar el inmueble al arrendamiento ni aumentarían la capacidad ni habitabilidad del inmueble, ni la vida útil del inmueble o su capacidad de generar ingresos, consecuencias estas últimas necesarias para que las obras efectuadas puedan considerarse como una inversión en el inmueble y resulten amortizables, es decir no serían, en ningún caso, gastos necesarios para la obtención de ingresos y por tanto no podrían tener la consideración de gastos deducibles a efectos del cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario, ni serían gastos amortizables como subsidiariamente solicita el interesado.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que, la Sección gestora del Impuesto ya vino a admitir en su propuesta de liquidación de fecha 16 de marzo de 2014, confirmada posteriormente mediante liquidación provisional, la inclusión en ejercicios futuros del gasto de amortización de dichos importes. Así pues, la inclusión en ejercicios futuros del gasto de amortización de dichos importes, habrá de mantenerse para ejercicios posteriores.

Y, en consecuencia, este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por don AAA en relación con liquidación provisional girada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2012, confirmándose dicho acto administrativo en sus propios términos.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 25 de noviembre de 2015.