

## EXPEDIENTE 30/2012

En la ciudad de Pamplona a 27 de noviembre de 2012, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito presentado por don AAA, con N.I.F. XXX y domicilio a efecto de notificaciones en (...), en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El ahora recurrente presentó, en modalidad conjunta con su esposa, sus reglamentarias declaraciones liquidaciones por el Impuesto y años referidos en oportuno plazo.

SEGUNDO.- Los órganos gestores del impuesto dictaron propuestas de liquidación provisional, modificativas de las declaraciones liquidaciones originarias: en fecha 30 de septiembre de 2011 las correspondientes a los periodos 2008 y 2009 y en 2 de octubre de 2011 la referente al ejercicio 2010. En las precitadas propuestas de liquidación provisional se revisaban, entre otras cosas, los rendimientos de capital inmobiliario por modificación de los gastos consignados derivados del alquiler de la vivienda.

TERCERO.- Mediante escrito presentado en el Departamento de Economía y Hacienda en 13 de octubre de 2011 presentó el interesado alegaciones a las mencionas propuestas, que resultaron desestimadas mediante el dictado de las pertinentes liquidaciones provisionales en los mismos términos que las propuestas de liquidación.

CUARTO.- Y contra dichos actos administrativos viene ahora el interesado a interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal mediante escrito con fecha de entrada en el Departamento de Economía y Hacienda, de 26 de octubre de 2011, insistiendo en su pretensión de que sea admitido como gastos los relativos a la rehabilitación de la vivienda arrendada o subsidiariamente se considere que se trata de una inversión amortizable como instalaciones y maquinaria en lugar de cómo edificios o inmuebles.

### 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 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 reclamación en tiempo hábil y por persona debidamente legitimada al efecto.

SEGUNDO.- Pretende el interesado que se considere como gasto deducible en la determinación del rendimiento neto de capital inmobiliario los ocasionados por la rehabilitación de vivienda arrendada, consistentes en la instalación de ascensor y eliminación de barreras arquitectónicas, o subsidiariamente, como ya se ha expuesto, que la amortización de la citada inversión se calcule como instalaciones y maquinaria, en lugar de cómo edificios o inmuebles.

Pues bien, el artículo 25.1 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio) establece, "1. *El rendimiento neto del capital inmobiliario será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos siguientes:*

*a) Los necesarios para su obtención. El importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de tales bienes o derechos y demás gastos de financiación no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los respectivos rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho.*

*b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.*

*En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del coste de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.”*

A su vez, el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre el I.R.P.F. (Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo), en redacción vigente en los ejercicios analizados, desarrolla el artículo antes citado de la Ley, estableciendo 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.*

*En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior:*

*a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o de disfrute productores de los rendimientos, y demás gastos de financiación.*

*No obstante, la deducción de los gastos previstos en esta letra no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los respectivos rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del uso o disfrute del inmueble o del correspondiente derecho.*

*b) Los tributos y recargos que no correspondan a la Comunidad Foral o al Estado, así como las tasas, recargos y contribuciones especiales de la Comunidad Foral o del Estado, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de ellos y no tengan carácter sancionador.*

*c) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares.*

*d) Los ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.*

*e) Los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entenderá cumplido este requisito en los siguientes supuestos:*

*a') Cuando el deudor se halle en situación de concurso.*

*b') Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el sujeto pasivo y el de la finalización del periodo impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.*

*Si un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.*

*f) Los gastos de conservación y reparación. A estos efectos tendrán esta consideración:*

*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 u otros.*

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

*g) El importe de las primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.*

*h) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.*

*i) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento.”*

TERCERO.- En esencia y en lo que interesa en el presente supuesto es delimitar si los gastos llevados a cabo en las obras de rehabilitación del edificio donde se sitúa el inmueble arrendado del reclamante se

califican como reparaciones (por lo tanto como gastos deducibles) o si son mejoras por corresponder a la incorporación en el inmueble de nuevos elementos que alargan la vida útil del mismo.

Así, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid en Sentencia de 10 de abril de 2012, analizando un supuesto similar al presente, recoge: *“Sobre esta materia (rehabilitación) y con carácter general la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia viene declarado que con carácter previo al estudio de cada uno de los gastos, es preciso resaltar dos cuestiones: una fáctica, la eventual falta de un informe técnico sobre la situación de la vivienda antes de la realización de las obras, que dificulta notablemente la calificación de los gastos realizados, si son de conservación o de mejora; y otra jurídica, que los conceptos de conservación, reparación y mejora, son conceptos jurídicos indeterminados, para cuya concreción es preciso acudir a los principios esenciales que presiden la regulación del IRPF en materia de gastos. Para este impuesto gasto deducible es el necesario para la obtención del rendimiento, lo que implica una afección o conexión del gasto con el bien que origina el rendimiento en una relación de necesidad que es tendencial, es decir, con tal finalidad, siendo lo esencial para que proceda la deducción que la realización de las obras sean imprescindibles para la obtención de las rentas, y que, a la vez, no impliquen un aumento del inmueble en sus características físicas sino simplemente una adecuación de su utilidad para que pueda ser generador de las rentas que se gravan. De ahí que los gastos necesarios para la obtención de la renta -en nuestro caso, los de conservación y reparación- sean gastos deducibles, mientras que los gastos que supongan el aumento, bien cuantitativo (ampliación), o bien cualitativo (mejora), del activo material (bien), constituyan una mejora, nunca un gasto deducible, estando pues los de conservación y reparación (deducibles) 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”*.

Y tal y como señala la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 29 de mayo de 2002, la mera titulación de unas obras como de rehabilitación del inmueble no excluye por si misma la consideración de deducible fiscalmente de los gastos o inversiones que componen dicha rehabilitación, por lo que será necesario escudriñar o analizar del conjunto total de partidas que integran la acción rehabilitadora, cuáles tienen o merecen la consideración de gastos de conservación o reparación, de aquéllos otros invertidos en lo que sea mera ampliación o mejora del inmueble. En este sentido se pronuncia la Sentencia de 17 de febrero de 2011 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid: *“Esta norma, que se ha ido recogiendo en los sucesivos reglamentos del Impuesto, es interpretada por la jurisprudencia partiendo de la premisa de que la calificación de unas concretas obras como de mejora o de reparación es aleatoria y difícil por depender de diferentes factores, si bien con carácter general se considera que los gastos de reparación y conservación son los que tienen por finalidad mantener los inmuebles en condiciones originales de uso siempre que no provoquen la modificación de la estructura configuración o superficie habitable de la finca, constituyendo 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. En síntesis, obras de reparación son las que tienen por objeto arreglar y corregir daños para que el inmueble esté en condiciones normales de uso, mientras que las obras de conservación son las que tienden a mantener el inmueble en estado correcto y a evitar daños en el mismo... lo cual evidencia que las obras de rehabilitación ejecutadas por mandato imperativo de la Administración y satisfechas por el recurrente en la parte que le correspondía debían ser calificadas exclusivamente de reparación para arreglar los desperfectos del inmueble para dejarlo en condiciones de uso normal sin que implicaran mejora ni modificación estructural alguna en el mismo”*.

CUARTO.- En el caso que nos ocupa el interesado solicita que sea considerada la rehabilitación de la vivienda arrendada como gasto, aportando como única justificación de la actuación realizada documento expedido en 20 de abril de 2009 por don (...), en calidad de presidente de la Comunidad de Propietarios (...), en que certifica que el reclamante *“ha abonado la cantidad de 9.638,99 euros en concepto de última certificación de la obra de instalación de ascensor y eliminación de barreras arquitectónicas”*.

A la vista de la descripción efectuada, es evidente que un inmueble con ascensor y sin barreras arquitectónicas es más habitable que otro carente de esa infraestructura, es por ello correcto considerar que dichas obras mejoran el inmueble aumentando su valor y por lo tanto no deben tener la consideración de gasto del ejercicio. Y en este sentido, de considerar la inversión de instalación de ascensor como mejora del inmueble, se pronuncia reiterada jurisprudencia de los tribunales, así las sentencias de 22 de mayo de 2007 y de 4 de septiembre de 2007 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y la Sentencia 1151/2008, de 18 de diciembre de 2008, del Tribunal Supremo.

QUINTO.- Finalmente, solicita el interesado que si no es considerada la rehabilitación realizada en la vivienda arrendada como gasto “*se considere que se trata de una inversión amortizable como Instalaciones y Maquinaria en lugar de cómo Edificios o Inmuebles*”.

Pues bien como ya se ha expuesto, la normativa del Impuesto dispone, en la determinación del rendimiento de capital inmobiliario, la consideración entre los gastos deducibles del concepto amortización. Así: el artículo 13.1 del Reglamento del Impuesto dispone: “*1. Para la determinación del rendimiento neto de capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva, considerándose como tal:*

*a) Tratándose de inmuebles: 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 100 del coste de adquisición satisfecho.*

*b) Tratándose de bienes de naturaleza mobiliaria, susceptibles de ser utilizados por un periodo superior al año y cedidos conjuntamente con el inmueble: 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”.*

Lo dispuesto en el citado precepto reglamentario ha de ponerse en relación con el artículo 41.1 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio), que prevé: “*El valor de adquisición estará formado por la suma de:*

*a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.*

*b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente”.*

A la vista de la citada normativa y de la calificación de la rehabilitación realizada en el fundamento anterior, ha de concluirse que el importe del gasto por amortización de la instalación del ascensor, conforme a la documentación aportada por el recurrente, es ajustado a derecho.

Y, en consecuencia, este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por don AAA, contra liquidaciones dictadas por los órganos de gestión en relación con tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los años 2008, 2009 y 2010, confirmándose dichos actos administrativos en sus propios términos.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 19 de diciembre de 2012.