



PRESIDENTE: JESUS PRESA LEAL	Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja
Vocales: ÁNGEL BELLO PERIBAÑEZ	SALA
SECRETARIA: EVA BERRUETA BEA	FECHA: 30 de agosto de 2023

PROCEDIMIENTO: 26-00090-2022

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE: [REDACTED]

REPRESENTANTE: KHALIL FERNÁNDEZ, SAMI - NIF 16624523P

DOMICILIO [REDACTED]

RIOJA) - España

En LOGROÑO, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 3/3/2022 fue interpuesta la presente reclamación contra el acuerdo dictado el 9/2/2022 por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación de La Rioja de la Agencia Tributaria que desestima el recurso de reposición formulado contra la liquidación provisional con n.º de referencia 202010072101911W practicada respecto de la declaración de IRPF-2020. El acto administrativo impugnado fue notificado el 10/2/2022.

SEGUNDO.- Del expediente electrónico remitido interesa destacar:

El interesado presentó declaración individual de IRPF-2020 con resultado a ingresar de [REDACTED] euros. El contribuyente declaró la obtención, entre otros rendimientos, de rendimientos de capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de diversos inmuebles, entre otros, el sito en [REDACTED] de Logroño. En concreto, el arrendamiento de este inmueble determinó un rendimiento neto negativo de [REDACTED] euros conforme a los siguientes datos:

Nº de días que el inmueble ha estado arrendado	61
Ingresos íntegros computables de capital inmobiliario	1.100,00



26-00090-2022

245

15194 - 239093010142 - 03 - 000 - 4

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente

Gastos de reparación y conservación de 2020	19 145,75
Intereses y gastos de reparación y conservación que se aplican a este ejercicio	1.100,00
Gastos deducibles de 2020 a deducir en los 4 años siguientes	18 045,75
Gastos de comunidad	402,92
Servicios y suministros	39,94
Tipo de adquisición: Onerosa	X
Fechas de adquisición del inmueble	16/01/2020
Nº de días que el inmueble ha estado arrendado	61
Valor catastral	82 000,00
Valor catastral de la construcción	67.439,25
% (Valor catastral construcción/Valor catastral)	82,24
Importe de adquisición	82 000,00
Gastos y tributos inherentes a la adquisición	100
Importe de las mejoras realizadas en 2020	19 145,75
Base de amortización	86 664,79
Amortización del inmueble	433,33
Rendimiento neto	-876,19
Rendimiento neto reducido	-876,19

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL BELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO



La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente

La oficina gestora tramitó un procedimiento de comprobación limitada respecto de la declaración anterior, que finalizó con la práctica de la liquidación provisional con n.º de referencia 202010072101911W en la que, entre otros extremos, se regularizaron los rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento del inmueble sito en [redacted]. A la vista de la documentación aportada por el interesado durante la tramitación del procedimiento (las facturas n.º 20006, 20012, 20013, 20016 y 20018 expedidas por [redacted] S.L." por el concepto "Trabajos de albañilería" por importes de 12.240,19 euros, 4.080,06 euros y 2.282,03 euros cada una de las tres últimas, respectivamente, IVA incluido; recibos bancarios justificativos del pago de la cuota de la comunidad de propietarios de los meses de abril a diciembre de 2020, recibo del pago de las tasas por servicios y canon de saneamiento del Ayuntamiento de Logroño del primer semestre de 2020, cuatro recibos bancarios justificativos del pago de cuatro facturas de Iberdrola entre julio y octubre de 2020, copia del contrato de arrendamiento de la vivienda suscrito el 26/9/2020), la Administración cuantificó el rendimiento neto reducido en 442,74 euros. La oficina gestora argumentó:

"El contribuyente ha declarado incorrectamente los rendimientos del capital inmobiliario del inmueble arrendado sito en [redacted]. Concretamente, el inmueble ha estado arrendado desde el día 1 de Octubre, por ello los ingresos del capital inmobiliario son los de 3 meses, es decir, 1.650 euros. Respecto a los gastos conforme al contrato solamente son a cargo del arrendatario los gastos de comunidad y el IBI. Como solo ha justificado los gastos de comunidad, el importe de los gastos asciende a 172,68 euros. No se admite como gasto deducible las facturas que aporta de la rehabilitación de un inmueble ya que no se ha probado que se trata de rehabilitación del inmueble objeto de alquiler. El gasto de amortización se ha admitido conforme a los datos declarados pero teniendo en cuenta que el inmueble ha estado arrendado durante 3 meses".

La oficina gestora realizó los siguientes cálculos:

N ° de días que el inmueble ha estado arrendado	61
Ingresos íntegros computables de capital inmobiliario	1 650,00
Gastos de comunidad	172,68
Tipo de adquisición: Onerosa	X
Fechas de adquisición del inmueble	16/01/2020
N ° de días que el inmueble ha estado arrendado	92
Valor catastral	82 000,00

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO





Valor catastral de la construcción	49.126,2
% (Valor catastral construcción/Valor catastral)	59,91
Importe de adquisición	82.000,00
Base de amortización	49.126,20
Amortización del inmueble	370,46
Rendimiento neto	1.106,86
Reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda	664,12
Rendimiento neto reducido	442,74

El interesado interpuso recurso de reposición contra la liquidación provisional solicitando que se tuvieran en cuenta como gasto fiscalmente deducible el importe de las obras de rehabilitación llevadas a cabo en el inmueble sito en [REDACTED]. En su defensa, adjuntó nuevamente las facturas expedidas por [REDACTED] 20006, 20012, 20013, 20016 y 20018 aunque esta vez figura como concepto "Rehabilitación de vivienda en Calle [REDACTED]".

La oficina gestora desestimó el recurso formulado mediante la resolución ahora impugnada, argumentando:

"En este caso, a la vista de la documentación que figura en el expediente de comprobación limitada IRPF 202010072101911W, el contribuyente ya aportó en fase de alegaciones al trámite de alegaciones y propuesta e liquidación provisional las citadas facturas números 20006, 20012, 20013, 20016 y 20018 emitidas por la empresa [REDACTED], si bien en las mismas únicamente figuraba como concepto en todas ellas el de "Trabajos de albañilería" sin más indicación ni del lugar en el que se habían realizado los trabajos ni en qué consistían los mismos. Ahora, en fase de Recurso de Reposición, el recurrente aporta las mismas facturas con la única diferencia de que en el concepto ahora figura la indicación "Rehabilitación de vivienda en Calle [REDACTED]".

No se ha aportado por parte del recurrente el Proyecto de Rehabilitación, presupuesto, o cualquier otra justificación documental que permita determinar la



La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente

naturaleza de los trabajos a realizar y por tanto su consideración como gasto de conservación y reparación o como gasto de ampliación y mejora del inmueble arrendado, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por tanto, no se admite la deducibilidad del gasto al no haber quedado acreditada la naturaleza del mismo por parte del contribuyente".

TERCERO.- La parte reclamante, en escrito de interposición, manifiesta su disconformidad con la regularización del rendimiento neto del capital inmobiliario derivado del arrendamiento de la vivienda sita en C/ [REDACTED] de Logroño.

Señala que durante el año 2020 se llevaron a cabo obras de reparación y conservación de la vivienda, obras necesarias ya que la misma fue construida en el año 1967.

Además de las facturas expedidas por "[REDACTED] S.L.", aportó proyecto de reforma de la vivienda realizado por la misma empresa. En el apartado "Descripción general y actuaciones" del proyecto se indica que "No se modifican superficies. Las actuaciones a llevar a cabo son las siguientes: saneamiento de la instalación eléctrica, demolición del baño para hacerlo accesible y sanear la instalación de fontanería del mismo, así como sustitución del alicatado y aparatos sanitarios, incluyendo la sustitución de bañera por plato de ducha. Saneamiento de los paramentos verticales y horizontales de todas las estancias, exceptuando la cocina. Sustitución de solados cerámicos por solado laminado y rodapié en toda la vivienda. En baño se sustituye el solado cerámico por uno nuevo, y en cocina se mantiene el existente. Rehabilitación de la carpintería interior de madera. La carpintería exterior existente es de aluminio anodizado sin persianas o existentes defectuosas por lo que se llevará acabo la colocación de estas y reparación de las existentes". A continuación, el proyecto detalla las actuaciones a realizar (englobándolas en demoliciones, albañilería, fontanería, electricidad, pintura, carpintería y varios) y el importe de cada una de ellas, incluyendo por último diversos planos del inmueble (planta superficies, planta mediciones, planta calefacción, planta electricidad, planta iluminación y planta mobiliario).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- La cuestión que plantea la presente reclamación consiste en determinar si las partidas documentadas en las facturas expedidas por "[REDACTED]" pueden calificarse como gastos de reparación y

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO





conservación del inmueble como pretende el reclamante.

TERCERO.- El artículo 23 de la Ley 35/2006 del IRPF regula los gastos deducibles y reducciones aplicables para determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario, disponiendo en la redacción vigente en el ejercicio que nos ocupa:

"1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

1º Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1º.

2º Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de aquéllos y no tengan carácter sancionador.

3º Los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

4º Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales.

b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

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 valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

(...)"

Dicho precepto encuentra su desarrollo reglamentario en los artículos 13 y 14 del Reglamento del IRPF (aprobado por Real Decreto 439/2007), disponiendo el primero de ellos:

"Artículo 13 Gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario

Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

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 del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación.*

A estos efectos, tendrán la consideración de 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 u otros.

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

El importe total a deducir por los gastos previstos en este apartado a) no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.

El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

(...)

h) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento".

Como resulta de lo dispuesto en este precepto, no son deducibles las cantidades destinadas a la ampliación o mejora de los bienes, al constituir las mismas un mayor valor de adquisición cuya recuperación se efectúa a través de las correspondientes amortizaciones, reguladas en el artículo 14 del Reglamento.

CUARTO.- Para resolver la cuestión formulada, debe determinarse si las obras realizadas pueden calificarse como gastos de conservación y reparación, en cuyo caso podría admitirse la deducibilidad de las mismas en concepto de gastos, o si se trata de obras de ampliación o mejora, en cuyo caso tendrían la consideración de mayor valor de adquisición del inmueble, pudiendo proceder a su amortización, como ya se ha dicho, conforme a lo previsto en el artículo 14 del Reglamento del IRPF.

El concepto de mejora no aparece contemplado expresamente en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ahora bien, la 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 (BOE de 8 de marzo de 2013), en el apartado 3 de su norma segunda entiende por "mejora" el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

Asimismo, el apartado 3 de la norma segunda de la citada Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas define el concepto de ampliación, que



consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

Por el contrario, no formarán parte del valor de adquisición los gastos de reparación y conservación de la vivienda a los cuales sí hace referencia el Reglamento del Impuesto en su artículo 13, al señalar los gastos deducibles en la determinación del rendimiento del capital inmobiliario.

De acuerdo con estos preceptos, debe entenderse que constituyen reparaciones y conservaciones las destinadas a mantener la vida útil del inmueble y su capacidad productiva o de uso, mientras que cabe considerar como ampliaciones o mejoras las que redundan, bien en un aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble, bien en un alargamiento de su vida útil.

En relación a esta cuestión, el TEAC señala en resolución 00-03838-2019, de 24/09/2020:

"(...) En este sentido, y en relación con este valor, cabe distinguir entre las inversiones y mejoras, que sí serían mayor valor de adquisición, de los gastos de conservación y mantenimiento.

Así, estos últimos se refieren a gastos efectuados de manera regular, con la finalidad de mantener el uso normal del bien en cuestión, conforme especifica el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, RD 439/2007, estando dichas partidas vinculadas a la noción de mantenimiento del estado de los bienes que los generan, contribuyendo a mantener la vida útil del inmueble.

En este sentido, el artículo 13 1.a) del Reglamento de IRPF señala que tendrán la consideración de gastos de conservación y reparación:

- "a) Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones*
- b) Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros".*

Por contraposición, y a falta de una definición concreta en la propia norma, las ampliaciones o mejoras deben entenderse como auténticas inversiones que redundan en un aumento de la vida útil o habitabilidad del inmueble, o en aumento de la extensión o capacidad en otro tipo de bienes, tal y como se considera en el ámbito del Plan General Contable, siendo tan solo estos costes en verdaderas mejoras o ampliaciones del inmovilizado los que deben considerarse, en el ámbito del IRPF, como mayor importe del valor de adquisición. No así los que constituyen sustituciones por la obsolescencia o deterioro del elemento necesarios para el mantenimiento del uso y eficiencia del inmueble.

Así, la 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, regula el tratamiento de las operaciones de renovación, ampliación y mejora, y reparaciones y conservación del inmovilizado material:

« Segunda 2.1 Reparación y conservación del inmovilizado material.

1. Se entiende por «reparación» el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.

2. La «conservación» tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.

2.2 Renovación del inmovilizado material.

1. La "renovación" del inmovilizado es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.

2.3 Ampliación y mejoras del inmovilizado material.

1. La "ampliación" consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por "mejora" el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva".

En el mismo sentido se pronuncia el TEAC en resolución 00-02425-2020, de 27/10/2020, en la que además remite a lo dicho respecto a esta cuestión por la Dirección General de Tributos en diversas resoluciones:

"(...) En base a estos preceptos, la Dirección General de Tributos, que en el Acuerdo de liquidación se citan, se ha pronunciado, en reiteradas resoluciones, señalando, a modo de ejemplo, que constituyen gastos de reparación y conservación, entre otros, las obras tales como la sustitución del cuadro antiguo de electricidad, la sustitución de ventanas antiguas, la sustitución de tuberías antiguas y de grifería, el alicatado y solado del cuarto de baño y cocina, la sustitución del parquet desgastado y la colocación de nuevo rodapié, la reparación de puertas, pintura, retirada de escombros a vertedero y limpieza final de la oficina, etc. (DGT 29-12-99; CV 9-12-09; CV 2-3-10); la sustitución de la solería vieja, de las ventanas y de las máquinas de aire acondicionado (DGT V1762-12 de 11-9-12); las obras en la red de saneamiento y en el entronque de la red general, debido a su mal estado (DGT CV 12-5-11).

La instalación de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros, donde no existían, constituye una inversión o mejora y no un gasto deducible. Pero, por el contrario, cuando ya existen y es preciso sustituirlos, por razones de mantenimiento del uso normal, estas sustituciones no son mejora, sino gasto deducible (DGT 10-10-02; AEAT 27-5-03; DGT CV 30-9-08).

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

Teniendo en cuenta el criterio del TEAC y a la vista de las actuaciones realizadas en la vivienda, conforme al proyecto aportado por el interesado, en las que el denominador común es la sustitución de elementos, no cabe sino concluir que las



obras realizadas tienen la consideración de gastos de reparación y conservación, por lo que son deducibles en los términos previstos en el artículo 23.1 a) 1º de la Ley del IRPF. Ello a su vez comporta que la base de amortización tomada en consideración por la parte reclamante no pueda reputarse correcta, ya que una partida calificada como reparación y conservación en ningún caso supone un mayor valor de adquisición del inmueble y por tanto no puede formar parte de la base de amortización.

En consecuencia, debe anularse la liquidación provisional impugnada para que la Administración dicte otra en la que, manteniendo la regularización de aquellos aspectos respecto de los que el interesado no ha manifestado su disconformidad, para determinar el rendimiento neto reducido del capital inmobiliario procedente del arrendamiento de la vivienda sita en [REDACTED] de Logroño se tengan en cuenta los gastos de reparación y conservación del inmueble en los términos establecidos en el artículo 23.1. a)1º de la Ley del IRPF.

Por lo expuesto,

procede **ESTIMAR** la presente reclamación anulando la resolución impugnada y la liquidación provisional de la que trae causa, para que se dicte una nueva liquidación en los términos expuestos.

RECURSOS

Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo.