

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3146-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	11/12/2018
NORMATIVA	LIRPF, Ley 35/2006. Artículo 23. RIRPF RD 439/2007, Artículo 13
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante se plantea destinar al alquiler una vivienda de su propiedad, pero para ello debe realizar unos gastos en la misma, como cambio de aparato de aire acondicionado y caldera, acuchillado del suelo, y pintura del inmueble.
CUESTION-PLANTEADA	Si a efectos de la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario los referidos gastos efectuados con anterioridad al alquiler tienen la consideración de gasto deducible.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se realiza como actividad económica, por no reunir los requisitos del artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, los rendimientos que pueda producir dicho arrendamiento constituyen rendimientos del capital inmobiliario, por lo que para determinar la deducibilidad de los gastos a que se refiere la consultante se hace necesario acudir al artículo 23.1 de la Ley del Impuesto y, en su desarrollo, al artículo 13 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, que dispone lo siguiente:</p> <p>“Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.</p> <p>En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior:</p> <p>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.</p> <p>A estos efectos, tendrán la consideración de gastos de reparación y conservación:</p> <p>Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.</p> <p>Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.</p> <p>No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>b) 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 los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>

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

(...).

f) 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.

g) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

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

De acuerdo con esta regulación, tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario los gastos de conservación y reparación, teniendo tal consideración los gastos objeto de consulta.

Ahora bien, la deducibilidad de los gastos anteriores al arrendamiento está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos. Ello hace necesario, en un supuesto como el que es objeto de consulta, en el que la vivienda no está alquilada, sino en expectativas de alquiler, la existencia de una correlación entre los gastos de conservación y reparación, y los ingresos derivados del posterior arrendamiento de la vivienda.

Lo anterior comporta que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario, a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute, y no al disfrute, siquiera temporal, de la vivienda por su titular. Por tanto, en el caso planteado, en la medida en que las reparaciones a las que se refiere en su escrito, se dirijan de forma exclusiva a poner el inmueble en condiciones de poder arrendarlo tendrán la consideración de gasto deducible.

Como se ha indicado anteriormente, el importe máximo deducible por los gastos de reparación y conservación efectuados en la vivienda, no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario computados en el período impositivo por el arrendamiento de la citada vivienda, el exceso podrá computarse en los cuatro años siguientes, en la forma expuesta.

En cuanto a su imputación temporal, el artículo 14.1.b) de la Ley del Impuesto determina, con carácter general, que los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

De acuerdo con este precepto, los ingresos y los gastos derivados del arrendamiento de la vivienda se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por quienes hayan de percibirlos.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.