

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093587

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de mayo de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 1049/2021

### SUMARIO:

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Transmisión de bienes inmuebles.** *Reforma integral: consideración como mejora o como gastos de conservación y reparación.* La ONGT manifestó su disconformidad con el valor de adquisición declarado por el interesado, centrándose, en concreto, la controversia en el importe adicionado al valor de adquisición como inversión o mejora. Por tanto, se debe determinar si las obras ejecutadas han de calificarse como ampliaciones o mejoras, incrementando el valor de adquisición o, por el contrario, se trata de gastos de conservación y reparación, y si ha quedado acreditado que el interesado soportó el pago de las mismas.

En relación con el concepto de mejora, 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 art. 13 del RD 439/2007 (Rgto IRPF), 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.

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 mejoras o ampliaciones del inmovilizado los que deben considerarse, en el ámbito del IRPF, como mayor importe del valor de adquisición. Aplicado al caso de inmuebles, ello se produciría claramente en el caso de un aumento de su superficie construida, incorporando nuevos elementos estructurales. También en la incorporación de elementos, instalaciones nuevas, previamente inexistentes.

Ello supone que, en todo caso, el contribuyente ha de poder justificar debidamente ante la Administración tributaria tanto las diversas obras efectuadas y su coste, como ese aumento de su eficacia o capacidad productiva que permita diferenciarlas de las obras de conservación o reparación. Es decir, para aumentar el valor de adquisición del inmueble en el valor de las mejoras debe desglosarse el importe de cada gasto, a fin de analizar si se trata de un gasto de mantenimiento o una mejora, conservar las facturas de los mismos, así como acreditar que ello ha conllevado un aumento de su capacidad productiva, lo que tratándose de inmuebles se reflejaría en un aumento constatable del precio de venta o en el incremento del importe de la renta o alquiler. Recuérdese, además, en este particular, que en caso de arrendamiento las obras de mejora no se deducen directamente sino a través de la amortización de las mismas y si se han producido obras de mejora en un inmueble arrendado, habrán sido amortizadas a efectos del Impuesto, y, por tanto, al calcular la ganancia patrimonial tendrán que minorar el valor de adquisición, al igual que la amortización del inmueble.

Las afirmaciones globales de haberse llevado a cabo una "reforma", "reforma integral" u otras denominaciones no implican per se que estemos ante una ampliación o mejora. La conclusión ha de alcanzarse en un análisis pormenorizado, caso a caso, ponderando en qué medida dichas obras o intervenciones encajan en la conceptualización que se acaba de perfilar. Y, como hemos indicado, ello requiere un sustrato probatorio que acredite que tal inversión conlleva un aumento mensurable de la productividad del inmueble plasmado en el aumento de la renta generada.

En este sentido, el TEAC ha considerado razonable admitir como prueba de tratarse de obras de rehabilitación conceptuales de mejora, aquellas obras que tuvieran derecho a la aplicación del tipo reducido del IVA. No se trata de trasladar a los efectos que aquí nos ocupan la exigencia de los requisitos específicos que la normativa del IVA prevé sino de estimar que aquellas obras que ahí se consideran de rehabilitación reúnen la envergadura y sustantividad para poder concluir que constituyen una ampliación o mejora, en atención a las condiciones cualitativas y cuantitativas demandadas. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 12, 13 y 24.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 34 y 35.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 13.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

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

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución con liquidación provisional referida al IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES, modelo 210, ejercicio 2018, dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Con fecha 20-03-2018, el ahora reclamante, considerándose residente en Canadá, presentó declaración por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, modelo 210, fecha de devengo 29/01/2018, con un resultado a devolver de 9.944,56 euros, declarando la transmisión de un inmueble sito en ..., ....

En el citado modelo 210 consignó como fecha de adquisición ... 2011 y declaró un valor de adquisición de 515.497,70 euros y un valor de transmisión de 550.000,00 euros. Además, rellenó la casilla correspondiente a la fecha de la mejora: 21/05/2012. La retención del 3% practicada ascendió a 16.500,00 euros.

### Segundo.

Con fecha 04-03-2020 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (en adelante, ONGT), mediante la notificación de Requerimiento, inició un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribía a comprobar la base imponible declarada de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida.

A los efectos de subsanar las incidencias detectadas se solicitaba la aportación de las escrituras de compraventa del inmueble objeto de enajenación, así como los justificantes de los gastos tenidos en cuenta para la determinación de la base imponible.

### Tercero.

Ante la falta de atención al requerimiento, la ONGT dictó Propuesta de Liquidación Provisional, con trámite de alegaciones, de la que resultaba una cuota a pagar de 31.950,00 euros, lo que suponía que no procedía practicar la devolución solicitada en la declaración por 9.944,56 euros.

De los datos que obraban en poder de la ONGT se desprendía que el reclamante había adquirido el inmueble objeto de comprobación mediante escritura de compraventa de fecha ... de 2011 por un precio 295.000,00 euros. No se adicionaron gastos o tributos inherentes a la adquisición al no haberse aportado justificante alguno.

Además, se determinó que el inmueble fue transmitido el ... 2018 por un precio de 550.000,00 euros. Tampoco se tuvieron en cuenta tributos o gastos inherentes a la venta por no haberse aportado justificante alguno.

En consecuencia, se fijaba una ganancia patrimonial de 255.000,00 euros (550.000,00 -295.000,00) y una cuota íntegra de 48.450,00 euros. Al haberse declarado retenciones por importe de 16.500,00 se proponía un resultado a ingresar de 31.950,00 euros.

### Cuarto.

El reclamante presentó un escrito manifestando su disconformidad con la propuesta de liquidación, alegando que, cuando adquirió la vivienda, ésta se encontraba en estado ruinoso, por lo que para poder hacerla habitable tuvo que rehabilitarla.

El proyecto de obra fue dirigido por la arquitecta Sra. **Bts**, cuya factura por dichos trabajos se presenta como documento número 1. Se contrató, además, la dirección de obra al arquitecto técnico D. **Cmp** cuya factura se adjunta como documento nº 2. Por otra parte, la obra de rehabilitación fue contratada a la empresa constructora **XZ**, S.L., cuyo proyecto de ejecución se aporta como documento nº3. El importe ascendió a 155.063,58 euros, más el 10% de IVA.

Indicaba, asimismo, que la compra de la vivienda se hizo a través de un préstamo hipotecario otorgado por la entidad **QR** por importe de 520.000 euros, con el que se pagó el importe inicial de la compra de la misma por valor de 295.000 euros más el coste de la obra de rehabilitación por importe de 220.497,50 euros. (documento 5).

Además, el estado ruinoso de la vivienda no solo se podía demostrar con el proyecto de reforma integral contratado a la empresa **XZ**, S.L., sino también con los informes de tasación realizados por la empresa **TW**, S.L. y que se adjuntaban como documentos números 6, 7 y 8.

La ONGT, a la vista de las alegaciones planteadas, dictó resolución con liquidación provisional confirmando la propuesta de liquidación.

Argumentaba que no se habían aportado medios de prueba suficientes que justificasen la existencia de inversiones o mejoras, tal y como manifestaba el contribuyente. En este sentido, no se había justificado ampliación alguna de superficie construida, ni la instalación de nuevos elementos de inmovilizado, ni de nuevas estancias; los conceptos descritos, tanto en el presupuesto de la empresa que realizó las obras, **XZ SL**, como en los informes de valoración intermedia de las obras aportados, se detallaba un inmueble deteriorado por uso y la realización de actuaciones sobre el mismo para restituir este deterioro, sin que estos trabajos debieran calificarse como inversiones o mejoras ya que no contribuían a aumentar de la capacidad o habitabilidad de la finca, sino únicamente a que el inmueble pudiera seguir utilizándose conforme a la misma capacidad productiva o de uso que tenía en el momento de su construcción.

Además, tampoco había quedado acreditado que el coste de las inversiones o mejoras realizadas hubiera sido soportado por el interesado. A estos efectos, no se aportaron facturas emitidas por la empresa constructora **XZ SL**, ni cheques, transferencias bancarias, recibos de recepción de pagos en efectivo, o justificantes de cualquier otro medio de pago de dichas facturas que acreditaran que fue el interesado el que realmente soportó el pago de las obras alegadas. Por su parte, **XZ SL** no declaró en el modelo 347 haber recibido ingreso alguno realizado por el interesado, por lo que tampoco quedaría probado que el contribuyente soportase el pago de las obras alegadas.

En cuanto a la escritura aportada por el contribuyente, no era la de constitución del préstamo hipotecario con el que el contribuyente financió la adquisición del inmueble, como se manifestó, sino una novación del préstamo realizada dos años después, mediante la que se acordaba un periodo de carencia de pago del principal, por lo que nada aportaba al expediente.

## Quinto.

No estando conforme con la liquidación provisional, el interesado interpuso el 08-01-2021 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en síntesis, que, las obras realizadas debían ser calificadas de inversiones y mejoras.

Expone que adquirió a la entidad **QR** la vivienda en cuestión. Que el mismo día en el que realizó la escritura de compraventa la entidad **QR** le concedió un préstamo con garantía hipotecaria sobre la finca por importe de 520.000 euros y que con dicho préstamo hipotecario hizo frente al pago del importe total de la vivienda así como al pago de las obras de mejora e inversiones realizadas en la misma con posterioridad a su adquisición.

Al ser el propio banco el que a través de las certificaciones presentadas realizaba el pago de las mismas, carece de justificantes de pago, dejando señalados a efectos probatorios los archivos que obran en poder del banco en relación a la cuenta ..., cuya titularidad le pertenecía, por cuanto cuando dejó de residir en España la dio de baja y ahora le es imposible acceder a los movimientos bancarios.

Por otra parte, señala que las obras realizadas han sido en todo momento de inversiones y mejoras ya que con las mismas ha dotado a la vivienda de elementos que claramente se califican de mejoras como las obras para la instalación de un ascensor en el interior de la vivienda para dotarla de accesibilidad o la instalación de una piscina en la cubierta o de un sistema de climatización de la que la vivienda carecía. Incluso, para la mejora de la eficiencia energética reformó toda la carpintería metálica de la vivienda y se eliminaron muros para dotarla de mayor habitabilidad en su conjunto.

A los efectos de acreditar sus manifestaciones aporta las certificaciones de obras junto con las correspondientes facturas emitidas por la entidad constructora **XZ SL**.

## 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.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:  
Determinar si la Resolución con liquidación provisional dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria es conforme a derecho.

### Tercero.

Tal y como acabamos de exponer, el objeto de la liquidación impugnada fue la determinación de la ganancia patrimonial obtenida por el reclamante en la venta de un inmueble sito en ....

La ONGT manifestó su disconformidad con el valor de adquisición declarado por el interesado, centrándose, en concreto, la controversia en el importe adicionado al valor de adquisición como inversión o mejora.

Consideraba la Administración que no se había acreditado la condición de inversión o mejora de las obras efectuadas toda vez que, a su juicio, constituían obras de conservación y reparación efectuadas con la finalidad de que el inmueble pudiera seguir utilizándose conforme a la misma capacidad productiva o de uso que tenía en el momento de su construcción. En este sentido, la documentación aportada detallaba un inmueble deteriorado por el uso y la realización de actuaciones sobre el mismo para restituir este deterioro, sin que estos trabajos debieran calificarse como inversiones o mejoras ya que no contribuían a aumentar de la capacidad o habitabilidad de la finca.

Además, tampoco se había acreditado que el coste de las obras hubiera sido soportado por el interesado, al no haberse aportado facturas emitidas por la empresa constructora **XZ SL**, ni cheques, transferencias bancarias, recibos de recepción de pagos en efectivo o justificantes de cualquier otro medio de pago de dichas facturas que acreditaran que había sido el interesado el que realmente había soportado el pago de las obras alegadas.

El reclamante, por el contrario, sostiene que dichos gastos sí tienen la consideración de mejora en la medida en que se procedió a dotar a la vivienda de elementos de los que carecía .

La controversia radica, por tanto, en determinar si las obras ejecutadas han de calificarse como ampliaciones o mejoras, incrementando el valor de adquisición o, por el contrario, se trata de gastos de conservación y reparación, y si ha quedado acreditado que el interesado soportó el pago de las mismas.

Para su resolución debemos partir del artículo 12 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), indica en su apartado 1 que: "*constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente*", y el artículo 13.1 recoge que: "*se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (i) Las ganancias patrimoniales...; 3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos...*"

Por su parte, el artículo 24.4 del TRLIRNR remite, para el cálculo de las ganancias de patrimonio, a la Ley del IRPF.

A estos efectos, según el Artículo 34.1 de la Ley 35/2006 del IRPF el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: "*a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales*".

El artículo 35 de la Ley del IRPF establece, en relación a las transmisiones a título oneroso:

*"1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:*

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

*En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.*

*2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.*

*Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste".*

En este sentido, y en relación con el concepto de mejora, 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 mejoras o ampliaciones del inmovilizado los que deben considerarse, en el ámbito del IRPF, como mayor importe del valor de adquisición.

Así, la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, siguiendo la posición ya mantenida en la anterior Resolución de 30 de julio de 1991, dispone en su punto 2.3 del apartado segundo:

### *"2.3 Ampliación y mejora del inmovilizado material.*

1. *La «ampliación» consiste en un proceso mediante el cual 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.*
3. *Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos, serán los siguientes:*

*a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:*

- 1. Aumento de su capacidad de producción,*
- 2. Mejora sustancial en su productividad, o*
- 3. Alargamiento de la vida útil estimada del activo."*

En base a estos preceptos, la Dirección General de Tributos, 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).

## **Cuarto.**

Tras esta recensión de los criterios del ICAC y de la DGT podemos avanzar que con los gastos de reparación y conservación se mantiene un activo en buenas condiciones de funcionamiento, conservando su capacidad productiva, merced a intervenciones de reparación de elementos existentes, que no requieren ser sustituidos o sustituyendo un elemento existente pero que, no siendo susceptible de reparación o hallándose obsoleto, requiere su reemplazo por uno nuevo, manteniendo su destino y capacidad productiva.

Frente a ello, según los criterios del ICAC aludidos y aplicados en las consultas de la DGT, la ampliación o mejora conlleva que se implanta alguna dotación previamente inexistente, o se realizan intervenciones estructurales de envergadura tal que conlleva un alargamiento de su vida útil, o un aumento sustancial de su eficacia productiva.

Aplicado al caso de inmuebles, ello se produciría claramente en el caso de un aumento de su superficie construida, incorporando nuevos elementos estructurales. También en la incorporación de elementos, instalaciones nuevas, previamente inexistentes.

Ello supone que, en todo caso, el contribuyente ha de poder justificar debidamente ante la Administración Tributaria tanto las diversas obras efectuadas y su coste, como ese aumento de su eficacia o capacidad productiva que permita diferenciarlas de las obras de conservación o reparación. Es decir, para aumentar el valor de adquisición del inmueble en el valor de las mejoras debe desglosarse el importe de cada gasto, a fin de analizar si se trata de un gasto de mantenimiento o una mejora, conservar las facturas de los mismos, así como acreditar que ello ha

conllevado un aumento de su capacidad productiva; lo que tratándose de inmuebles se reflejaría en un aumento constatable del precio de venta o en el incremento del importe de la renta o alquiler. Recuérdese además, en este particular, que en caso de arrendamiento las obras de mejora no se deducen directamente sino a través de la amortización de las mismas y si se han producido obras de mejora en un inmueble arrendado, habrán sido amortizadas a efectos del impuesto, y, por tanto, al calcular la ganancia patrimonial tendrán que minorar el valor de adquisición, al igual que la amortización del inmueble.

En este sentido cabe citar la consulta de la DGT de 15-02-2019 N.º V0333/2019. En ella, en relación con el IRPF, la descripción sucinta de hechos era:

*"El consultante traslada su domicilio a Soria en 2019 a una vivienda que ha estado alquilada desde 2017. Piensa reformar dicha vivienda (cocina, baño, ventanas, puertas, y suelo), con motivo de venderla en 2019. Cuestión planteada: Cuál sería el valor de adquisición de dicha vivienda, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente derivada de su venta. En concreto, se pregunta si las obras de reforma formarían parte del valor de adquisición del inmueble".*

Pues bien, en la contestación a la cuestión planteada, tras hacer referencia a la normativa y a los criterios de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en los mismos términos que se ha hecho previamente en nuestra resolución, se concluye que:

*"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. De tener las posibles inversiones que haya podido realizar el consultante la consideración de ampliación o mejoras, estas formarían parte del valor de adquisición del inmueble.*

*En consecuencia, si el consultante ha efectuado en su vivienda obras de reforma, en función del carácter que tengan éstas, las mismas se podrán calificar de mejoras o ampliación, en cuyo caso se deberán tener en cuenta al calcular el valor de adquisición del inmueble transmitido, o bien, de gastos de conservación o reparación, los cuales no se deberán tener en cuenta en dicho cálculo.*

*Tratándose de cuestiones de hecho el contribuyente habrá de poder justificar debidamente, en su momento, las diversas obras por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone, tal como ya se ha explicado con anterioridad, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, a los que corresponderá su oportuna valoración a requerimiento de los mismos.*

*En general, la justificación, tanto de dichos gastos como de cualquier otro por los desembolsos a los que pueda realizar el consultante, deberá efectuarse mediante factura expedida por quien realice las obras o preste el servicio, que deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, o, más recientemente, en el artículo 3 y 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29), por los que se regula, sucesivamente, el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, así como de conservar los justificantes de las operaciones realizadas.*

*Por último, y teniendo en cuenta que el inmueble objeto de consulta ha estado arrendado desde 2017, de acuerdo con el artículo 40 del RIRPF deberá tenerse en cuenta el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima con independencia de su efectiva consideración como gasto, que minorará el valor de adquisición del inmueble a la hora de calcular la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente. Aclarando el artículo 40 del RIRPF, que se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso (el porcentaje fijo que proceda, se aplicará en función del número de días en que el inmueble hubiera estado arrendado en cada período impositivo).*

*Por último, cabe explicar que respecto a los gastos incurridos para proceder a la venta de un inmueble por los que se pregunta en el escrito de consulta, en cuanto sean inherentes a la transmisión, su incidencia se produce a través de su deducibilidad del valor de transmisión en los términos de los artículos 34 y 35 transcritos".*

En suma, se requiere un análisis de cada una de las intervenciones, obras, etc. facturadas que el contribuyente pretenda incorporar como mejora al valor de adquisición.

**Este TEAC tiene ya sentado el criterio, en Resoluciones de 25/09/2023 (RG 946/2020) y 25-09-2023 (RG 5267-2020),** respecto a que las afirmaciones globales de haberse llevado a cabo una "reforma", "reforma integral" u otras denominaciones no implican per se que estemos ante una ampliación o mejora. La conclusión ha de alcanzarse en un análisis pormenorizado, caso a caso, ponderando en qué medida dichas obras o intervenciones encajan en la conceptualización que se acaba de perfilar. Y, como hemos indicado, ello requiere un sustrato probatorio que acredite que tal inversión conlleva un aumento mensurable de la productividad del inmueble plasmado en el aumento de la renta generada.

En este sentido, este TEAC, en esas mismas resoluciones, ha considerado razonable admitir como prueba de tratarse de obras de rehabilitación conceptuales de mejora, aquellas obras de rehabilitación que tuvieran derecho a la aplicación del tipo reducido del IVA. No se trata de trasladar a los efectos que aquí nos ocupan la exigencia de los requisitos específicos que la normativa del IVA prevé sino de estimar que aquellas obras que ahí se consideran de rehabilitación reúnen la envergadura y sustantividad para poder concluir que constituyen una ampliación o mejora, en atención a las condiciones cualitativas y cuantitativas demandadas.

Así, cualitativamente, se admitirían aquellas obras de rehabilitación en que más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se correspondiera con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación, en los términos que enseguida veremos; y, cuantitativamente, cuando el importe total de las obras excediera del 25% del precio de adquisición de la edificación (si se efectuó en los dos años anteriores al inicio de las obras de rehabilitación), o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación, descontando en ambos casos el valor del suelo.

Naturalmente, a estos efectos, resulta necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

Como obras análogas a las de rehabilitación se califican: las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica; las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados; las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante; las de reconstrucción de fachadas y patios interiores; las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Como obras conexas a las de rehabilitación se consideran las que a continuación se cita, cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- Las obras de albañilería, fontanería y carpintería, directamente asociadas.
- Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- Las obras de rehabilitación energética. Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

En las especificaciones que se han expuesto, merece resaltarse la inclusión, entre las obras análogas a las de rehabilitación, de las obras de ampliación de la superficie habitable: resulta ilustrativo que únicamente la ampliación de la vivienda que aumente la superficie habitable se considera merecedor del referido tratamiento; las obras de reforma interior de una vivienda no se consideran construcción.

Con independencia de que tales criterios distintivos se extraigan de la regulación del IVA, que duda cabe que conceptualmente lo que interesa enfatizar es la distinción entre obras de ampliación de la superficie habitable de aquellas otras que suponen una mera reforma interior; lo cual tiene indudable repercusión en la conceptualización de las mejoras.

Sin aumento de la superficie habitable, la mera reordenación del espacio disponible no puede, en principio, calificarse de mejora; dicha reordenación con supresión o ampliación de estancias responde a las necesidades, conveniencias, gusto, en suma, subjetividad de quien las realiza, sin que implique per se un aumento de la productividad asociada al inmueble. Lo mismo puede decirse de afirmaciones tales como "modernización" del inmueble etc.

A priori, no cabe admitir sin más una relación directamente proporcional entre el acondicionamiento u reordenación y el aumento de potenciales clientes de compra o alquiler y del precio de venta o alquiler, pues, de nuevo, dependerá de las necesidades, estética etc de estos, de modo que lo que para unos resulte un aliciente, para otros constituirá un inconveniente o rémora en la demanda. En suma, que la pretensión de que dicha reforma implica tal aumento de rentabilidad deberá acreditarse fehacientemente.

También es conveniente detenerse, dentro de las especificaciones que se hacían en las obras conexas a las de rehabilitación, en la advertencia de que estas obras son las indisolublemente unidas a la rehabilitación y que la mera sustitución de cableado, tuberías desgastadas, etc, que no estuviera incorporado a un proceso de rehabilitación, constituyen gastos de conservación y no mejoras; criterio que, como hemos visto, viene aplicando la DGT y este TEAC en múltiples resoluciones.

Por último, valga recordar que este TEAC ha abordado en algún caso lo relativo a las mejoras energéticas, señalando que ciertamente la mejora de eficiencia energética podría considerarse como un aumento de la

productividad del inmueble, en tanto que puede proporcionar un ahorro energético significativo. Ahora bien tal incremento de la eficiencia energética ha de ser constatable y acreditado mediante la obtención de un certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente, antes y después de las obras.

## Quinto.

Detallada así la diferenciación entre mejora y gastos de conservación y reparación que ha de regir la presente controversia, estamos ya en condiciones de enjuiciar si existe alguna partida acreditada que responda al concepto de mejora; análisis que debemos realizar sin olvidar que la cuestión que se plantea es eminentemente probatoria.

En cuanto a la carga de la prueba, el artículo 105 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece que "*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*", de manera que la Administración deberá probar la realización del hecho imponible y los elementos de cuantificación de la obligación, mientras que compete al obligado tributario acreditar las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, por lo que en el presente caso le compete al interesado la prueba de la realidad de las inversiones y mejoras realizadas en el inmueble transmitido así como la realidad de haber incurrido él mismo en ellas.

En el presente caso, como antecedentes relevantes obrantes en el expediente, cabe resaltar:

El interesado adquiere la vivienda mediante escritura pública de fecha ... 2011 por importe de 295.000,00 euros. La venta se efectuó mediante escritura pública de ... 2018 por importe de 550.000,00 euros.

Por otra parte, obra en el expediente la siguiente documentación:

- Factura nº3/2013 expedida por **Bts** por el concepto: Entrega a cuenta honorarios por Dirección de obra de reforma general de vivienda sita en ....

- Factura nº1/2013 expedida por **Cmp** por el concepto: Honorarios devengados por mi actuación profesional como dirección técnica en obra sita en ....

- Contrato para la ejecución de obras formalizado el 21-05-2012 entre el reclamante y **XZ SL**, en calidad de entidad constructora. Se fija un precio de 157.797,13 euros, IVA no incluido, que comprenden, además de la ejecución del proyecto, la del Plan de Seguridad y Salud, así como el coste del Plan de Control de Calidad y la Gestión de los Residuos generados en la obra.

En el mismo se indica que dentro de los quince días que sigan a la fecha del perfeccionamiento del contrato, se procederá a levantar el Acta del Replanteo Previo y de común acuerdo, en un plazo no mayor a un mes, el Acta de Inicio de Obras y que las obras deberán estar terminadas y entregadas en un plazo de once meses contados a partir de la fecha de la firma del acta de inicio de las obras.

- Presupuesto del Proyecto de ejecución formalizado por **XZ SL** por un importe total de 155.063,58 euros. Entre los 17 capítulos de este presupuesto se contienen, entre otras, las siguientes descripciones: Muro de carga a derribar, cajeadado para foso ascensor, excavación en zanja para ejecución de cimentación de murete de ascensor, acometida a red general (alcantarillado) según normas ..., aire acondicionado, ascensor hidráulico, depuradora piscina...

- Informes de valoración intermedia de obra realizados por **TW SA** en fechas 17-01-2013, 25-04-2013 y 17-09-2014 donde se fijan valores de tasación por importe de 622.407,11 euros (con un porcentaje ejecutado del 19,100 %), 697.077,53 euros (porcentaje del 65,82%) y 773.731,85 euros (porcentaje del 93,42%), respectivamente. Se establece en los mismos un valor hipótesis de edificio terminado de 1.035.062,87 euros.

- Por otra parte, las obras aparecen respaldadas por las correspondientes certificaciones y facturas emitidas por **XZ SL** y ... (quién asumió la finalización de las obras al momento de declararse la empresa **XZ SL** en concurso de acreedores, según señala el reclamante), por un importe total de 161.097,24 euros.

Pues bien, a juicio de presente TEAC, de la documentación aportada se desprende que las obras han sido justificadas como obras de ampliación y mejora, pues se aprecia que se han llevado a cabo modificaciones estructurales sustanciales, suponiendo el importe total de las obras (161.097,24 euros), comenzadas un año después de adquirido el inmueble (primera certificación es de junio de 2012), un 54% del valor de adquisición (295.000,00 euros).

Y tal ampliación, concluida en octubre de 2014, conlleva en poco más de tres años (se vende en enero de 2018 por 550.000 euros) un incremento casi del doble en el precio de la vivienda y de la rentabilidad obtenida.

Resultan especialmente significativos los informes de valoración intermedia de obra elaborados por la entidad **TW SA** a los efectos de tasar el inmueble para obtener una garantía hipotecaria, en la medida en que certifican un aumento de la productividad del inmueble.

Una vez concluido que las obras efectuadas merecen la calificación de ampliación o mejora resta por determinar el importe a adicionar al valor de adquisición.



El interesado declaró un valor de adquisición global de 515.497,70 euros, sin distinguir el importe que, a su juicio, correspondía a la mejora. No obstante, dado que el valor de adquisición del inmueble ascendió a 295.000,00 euros, según escritura de compraventa de fecha ... 2011, el importe que le correspondería a la mejora ascendería a 220.497,7 euros.

Sin embargo, las certificaciones aportadas únicamente justifican obras por importe de 161.097,24 euros más IVA, por lo que únicamente podemos admitir dicho importe como valor mayor de adquisición.

En consecuencia, procede estimar parcialmente las alegaciones de interesado y considerar como mayor valor de adquisición 161.097,24 euros más IVA correspondiente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

## ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas