

LA POLÉMICA FISCAL RESPECTO DEL TRATAMIENTO EN EL IRPF DE LOS GASTOS DE CONSERVACIÓN Y MEJORAS EN INMUEBLES

Sergio Gorina Torrents

Abogado especializado en fiscalidad patrimonial

Miembro del Grupo de Expertos en IRPF de AEDAF

(España)

Resumen

Determinar si los gastos en obras realizadas en un inmueble son simples reparaciones o auténticas mejoras se ha convertido en un rompecabezas fiscal. La distinción no es menor: de ella depende que el desembolso se deduzca «íntegramente» de los rendimientos del capital inmobiliario en el IRPF o sólo vía amortización y se recupere al vender el inmueble. A falta de una definición legal clara de «mejora», la Administración ha recurrido a criterios contables para zanjar la cuestión, generando una doctrina controvertida. Las recientes resoluciones del TEAC en 2023 y 2024 reafirman esta línea, pero también evidencian tensiones con los principios de capacidad económica y seguridad jurídica. En este artículo analizamos el marco normativo, los criterios administrativos de la DGT, las últimas resoluciones del TEAC y algunos criterios jurisprudenciales sobre la cuestión, ofreciendo nuestra visión crítica y posibles vías de mejora.

Cómo citar: Gorina Torrents, S. (2025). La polémica fiscal respecto del tratamiento en el IRPF de los gastos de conservación y mejoras en inmuebles. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 359-371.

SUMARIO

1. Marco normativo: IRPF vs. Contabilidad en la calificación de reformas
2. Criterios de la Dirección General de Tributos sobre reparaciones vs. mejoras
3. Las resoluciones del TEAC en 2023 y 2024: consolidación de un criterio estricto
4. Criterios jurisprudenciales
5. Comentario crítico sobre la doctrina administrativa

1. Marco normativo: IRPF vs. Contabilidad en la calificación de reformas

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) los gastos relacionados con los inmuebles están regulados en dos apartados: a) como gastos deducibles dentro de los rendimientos del capital inmobiliario (artículo 23 de la Ley y 13 a) del Reglamento) y b) como eventual componente del valor de adquisición a efectos de determinar la ganancia patrimonial en una transacción (artículo 35.1 de la ley).

Así, según dispone el artículo 23 de la ley, los gastos de reparación y conservación del inmueble (junto con los gastos de financiación) son deducibles con el único límite de los ingresos íntegros del período (el exceso puede compensarse en los cuatro ejercicios posteriores).

A su vez, el artículo 13 a) del Reglamento de IRPF, establece la siguiente aclaración:

«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.»

Por su parte, el artículo 35.1 de la ley del IRPF, establece que, en las transmisiones a título oneroso, 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."

Por tanto, como puede verse, la importancia de clasificar un gasto en un inmueble como reparación y conservación o como mejora es fundamental: si un desembolso en obras se califica como mejora, no podrá deducirse como gasto directo durante la tenencia del inmueble (ya que únicamente se podrá llevar a gasto vía amortización), pero sí incrementará su valor de adquisición minorando una futura plusvalía en la venta. Si, por el contrario, se califica como mera reparación o conservación, sucede lo inverso: se podría deducir (con límites) como gasto anual si el inmueble se destina al arrendamiento, pero no se añadiría al coste del inmueble a efectos de calcular la ganancia patrimonial en la transmisión. Esta dicotomía genera efectos muy distintos según los casos, e incluso puede llevar a que ciertos gastos queden sin reconocimiento fiscal alguno (por ejemplo, reformas en una vivienda de uso propio, no deducibles al no generar rentas, que tampoco se permiten como mayor coste de adquisición al vender).

¿Dónde traza la normativa la línea entre reparación y mejora? La Ley del IRPF no define estos términos. Tan solo, a nivel reglamentario, se aclara que no se consideran gastos deducibles de reparación «las cantidades destinadas a ampliación o mejora» y, del precepto se entiende que son reparaciones deducibles aquellas actuaciones destinadas a mantener el uso normal de los bienes materiales, por desgaste o avería, incluyendo la sustitución de elementos. En otras palabras, el reglamento distingue reparación de mejora pero no ofrece una definición positiva de qué se considera «mejora» ni tampoco profundiza en el concepto «sustitución de elementos» en el sentido de si algún tipo de sustituciones (por ejemplo, las de cierta envergadura) podrían implicar o no un cambio de calificación a «mejora» (por ejemplo, una sustitución de una cocina entera). Por tanto, la delimitación ha quedado básicamente en manos de la interpretación administrativa y jurisprudencial.

Ante este vacío en la definición fiscal, la Administración Tributaria ha recurrido al criterio contable para orientar la calificación. En particular, se apoya en la Resolución de 1 de marzo de 2013 del ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), relativa a inmovilizado material, que establece cuándo un gasto posterior a la adquisición de un bien se puede activar como mayor valor del activo (es decir, considerarse inversión) o debe contabilizarse como gasto del ejercicio. Dicha normativa contable define dos conceptos clave: *ampliación* y *mejora*. Una *ampliación* es el proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos al inmovilizado, obteniendo como consecuencia una mayor capacidad de producción o de servicio, mientras que una *mejora* es una intervención que optimiza los recursos existentes, mejorando la eficiencia o prolongando la vida útil, sin aumentar la capacidad máxima de producción. Por ejemplo, añadir un nuevo módulo productivo a una máquina se considera ampliación (ahora puede producir más unidades que antes), mientras que sustituir componentes por otros más modernos que reducen el consumo energético (pero sin aumentar la cantidad producida) se considera una mejora en términos contables.

Trasladados al ámbito inmobiliario, estos criterios sugieren que solo las obras que aumenten sustancialmente la capacidad, eficacia o vida útil del inmueble podrían capitalizarse como mejoras, mientras que las demás —orientadas simplemente a mantener o reponer el estado original— deberían ser gastos del ejercicio. Sin embargo, ya se anticipa un problema: los conceptos de «capacidad productiva» o «eficiencia» resultan inherentes al mundo empresarial y pueden ser difusos cuando hablamos de la reforma de una vivienda o local por una persona física que actúa como particular.

Además, conviene recordar que la lógica contable no coincide necesariamente con la lógica fiscal del IRPF. En contabilidad (y, por extensión, en el Impuesto sobre Sociedades) cualquier desembolso acabará impactando en el resultado: si no se incorpora como mayor valor del activo (para depreciarlo), se llevará a gastos, de modo que en última instancia influirá en la base imponible empresarial bien vía amortización o bien como gasto directo disminuyendo el beneficio del ejercicio. En el IRPF, en cambio, rige una compartimentación de rentas por categorías estancas (rendimientos, ganancias patrimoniales, etc.), con limitadas posibilidades de compensación entre ellas. Esto significa que, si un gasto en reformas no se admite como mejora, en la práctica, muchas veces

el particular acabará soportando una tributación sobre una renta superior a la realmente obtenida. Más adelante abundaremos en esta cuestión, pero baste señalar aquí que la extrapolación mecánica de las normas contables al IRPF puede conducir a situaciones de sobreimposición contrarias a principios tributarios básicos.

2. Criterios de la Dirección General de Tributos sobre reparaciones vs. mejoras

Como puede apreciarse, la delimitación práctica entre gastos de reparación-conservación y las inversiones o mejoras dista de ser nítida, lo que ha motivado un elevado volumen de consultas a la Dirección General de Tributos (DGT) con supuestos muy específicos.

Resulta llamativo que, en no pocas ocasiones, la DGT eluda una respuesta categórica y reconduzca la decisión al terreno fáctico, subordinándola al «carácter» concreto de las obras realizadas, tal y como sucede en la reciente Consulta Vinculante V0537-24 (09-04-2024).

En ella, la cuestión planteada era si las obras realizadas (cambio de ventanas para mejorar la eficiencia energética, renovación de baños y cocina) podían formar parte del valor de adquisición a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial generada en la venta. Aquí, tras reproducir la normativa contable, la DGT concluye que:

«En consecuencia, si el consultante ha realizado obras de reforma en su vivienda, 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 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.»

Este tipo de respuestas evasivas que devuelven al consultante la responsabilidad de acertar en la calificación de la obra realizada las encontramos, entre otras, en las consultas de la DGT de fecha 14-06-2022, V1389/2022; DGT: 14-07-2020, V2401/2020; DGT: 27-09-2017, V2419/2017; DGT: 27-04-2016, V1858/2016; DGT: 30-10-2020 V3257/2020.

Por el contrario, la DGT, en otras ocasiones sí que ha ido perfilando qué tipo de obras en inmuebles se consideran gastos de reparación y conservación (deducibles con límite en arrendamientos, y no computables en el valor de adquisición) y cuáles constituyen inversiones o mejoras (únicamente deducibles como gasto vía amortización y computable como coste del inmueble). De la doctrina administrativa puede extraerse una regla general: las actuaciones que

simplemente reponen, sustituyen o arreglan elementos desgastados para mantener el uso normal del inmueble se tratan como reparaciones, mientras que aquellas que añaden elementos nuevos no existentes, aumentan la superficie o capacidad, o prolongan significativamente la vida útil del bien se califican como mejoras.

En este tipo de pronunciamientos, la DGT, sí que ha ido resolviendo casos específicos y ha calificado como reparaciones o gastos de conservación, entre otros: la sustitución de instalaciones ya antiguas (un cuadro eléctrico obsoleto, tuberías y grifería deterioradas), la renovación de acabados (alicatado y solado de cocina/baño, parquet desgastado por nuevo pavimento, pintura de paredes), el arreglo o cambio de ventanas y puertas dañadas, la retirada de escombros y limpieza tras una obra, etc (DGT 29-12-99; CV 2-3-10). En cambio, son inversiones o mejoras aquellas obras que suponen un salto cualitativo en las prestaciones del inmueble. Así, la instalación ex novo de sistemas o elementos donde no los había – calefacción central, ascensor, aislamiento especial, piscina, puerta de seguridad, etc.– se considera mejora y no gasto deducible. Por el contrario, cuando ya existen y es preciso sustituirlos, por razones de mantenimiento del uso normal, estas sustituciones son gasto deducible, no mejora. De igual modo, una ampliación de la superficie habitable (por ejemplo, construir una planta adicional o cerrar una terraza para incorporarla a la vivienda) es por su propia naturaleza una mejora, pues incrementa la capacidad o habitabilidad del bien.

Por tanto, como puede verse, la DGT ha emitido consultas en las que ofrece ciertas guías para proceder a la calificación de la obra realizada. Por tanto, una vez resuelta la calificación, la consecuencia debería ser clara: o gasto directo del ejercicio o gasto vía amortización.

No obstante, tampoco esta última aseveración, resulta cierta en todos los casos. Nos referimos a la sustitución de electrodomésticos, muebles de cocina, sofás, aparatos de climatización, etc. La DGT ha tendido a tratarlos como un caso de gastos de conservación, en la medida en que reemplazar un electrodoméstico averiado por otro nuevo simplemente mantiene la funcionalidad y calidad del inmueble arrendado. Sin embargo, la forma de deducir su coste presenta singularidades. En determinadas consultas de la DGT (ie, V2385/2019 de fecha 11-9-2019), (y como veremos, este criterio ha sido refrendado por la reciente doctrina TEAC), se ha indicado que el gasto por sustituir, por ejemplo, un frigorífico o una lavadora en una vivienda alquilada no se deduce íntegramente en el año, sino que ha de hacerse vía amortización en varios ejercicios, aplicando las tablas de amortización del IRPF para mobiliario y enseres (que permiten una depreciación máxima anual del 10% del valor). De este modo, aunque conceptualmente se considere un gasto de mantenimiento del inmueble, en la práctica, el criterio de la DGT (y ahora también del TEAC) es que el propietario recupere fiscalmente ese coste a lo largo de unos años, reflejando el hecho de que el nuevo electrodoméstico tiene una vida útil prolongada (superior al año). Nos encontramos así con una curiosa categoría híbrida: gastos de conservación deducibles pero mediante amortización, fórmula que evita computarlos como mejora pero tampoco permite su deducción inmediata en un único ejercicio. Un auténtico *tertium genus* creado por vía de interpretación (y, en nuestra humilde opinión, incompatible con el mandato contenido en el artículo 13 del Reglamento del

IRPF que sujeta a «todos» los gastos de conservación, sin distinciones, al único límite de los ingresos del ejercicio).

Por último, en cuanto al porcentaje de amortización de un elemento calificado como inversión o mejora, en caso de incorporación de nuevos elementos, como un ascensor, aparatos de aire acondicionado o incluso toldos, el criterio manifestado en las consultas más recientes de la DGT es el de aplicar el porcentaje que para inmuebles establece el artículo 14.2 a) del RIRPF, es decir, el 3 por ciento. (DGT nº V545-24 de 9-04-2024; V2216-23 de 27-07-2023).

3. Las resoluciones del TEAC en 2023 y 2024: consolidación de un criterio estricto

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) se ha pronunciado recientemente en varias resoluciones de 2023 y 2024 que abordan de lleno esta problemática, generalmente en el contexto de contribuyentes no residentes (IRNR) que venden inmuebles en España tras haber realizado reformas importantes. Estas resoluciones, de fecha 25 de septiembre de 2023 y 27 de mayo de 2024, reafirman en esencia los criterios antes descritos, subrayando la necesidad de prueba por parte del contribuyente y aportando algunas consideraciones dignas de mención.

Resoluciones de 25 de septiembre de 2023 (R.G. 946/2020 y R.G. 5267/2020). Estas dos resoluciones gemelas (una de ellas catalogada como criterio de doctrina) abordan sendos casos de transmisiones de inmuebles por no residentes que habían realizado **reformas integrales** en los mismos, por importes muy significativos, pretendiendo agregar dichos costes al valor de adquisición para el cálculo de la ganancia patrimonial. El TEAC, no obstante, desestima en ambos casos gran parte de esos costes por considerarlos **gastos de reparación y conservación, no mejoras**. En sus fundamentos, el Tribunal sienta las siguientes pautas generales:

- Las afirmaciones genéricas del contribuyente sobre haber llevado a cabo una «reforma integral» o «rehabilitación» no implican *per se* que estemos ante una mejora o ampliación del inmueble. Es necesario concretar **qué obras específicas** se han realizado y qué impacto tienen en las prestaciones del bien.
- Para calificar unas obras como mejora, el contribuyente **debe acreditar** de forma fehaciente que dichas obras *aumentan la eficacia o capacidad productiva del inmueble*, de forma que exceden de una mera conservación. Se requiere, por tanto, un **sustrato probatorio**: facturas detalladas, licencias, proyectos técnicos, etc., que demuestren ese salto cualitativo de las inversiones realizadas.
- Aplicando los criterios contables y de la DGT antes citados, se considera que solo hay mejora cuando las obras **incorporan elementos nuevos no existentes**, realizan intervenciones estructurales de envergadura (que aumentan superficie, habitabilidad o vida útil) o logran un aumento sus-

tancial en la eficiencia o rentabilidad del inmueble. En cambio, si las obras se limitan a redistribuir espacios interiores, renovar acabados, sustituir instalaciones y equipamientos ya existentes sin ampliar la superficie ni la capacidad de uso, entonces son simples trabajos de reparación o conservación, aunque supongan una renovación integral desde el punto de vista estético o funcional.

- Un indicador objetivo que el TEAC ve «razonable» para distinguir mejoras es si las obras pueden calificarse como rehabilitación a efectos de IVA. Recordemos que, en IVA, una «rehabilitación» de edificio exige que más del 50% del coste total de la obra corresponda a elementos estructurales o análogos, y además que el coste total exceda del 25% del precio de adquisición (entre otros requisitos). Si se cumplen esos umbrales, se presume que la obra no es meramente ornamental sino que incide en la propia configuración del inmueble, por lo que cabría tratarla como mejora también en IRPF. Por el contrario, sin un aumento de superficie habitable ni una afectación estructural, una mera reordenación o actualización interior *no* puede calificarse de mejora sustancial.

Aplicando todo lo anterior, en las resoluciones de septiembre de 2023 el TEAC terminó concluyendo que la mayor parte de las reformas alegadas eran gastos de conservación no incorporables al valor de adquisición. Por ejemplo, en el caso RG 5267/2020, los contribuyentes habían incluido como mejora unas obras por un importe aproximado de 300.000 € en un piso de lujo. La comprobación fiscal reveló que tales obras consistieron en cambiar fontanería, electricidad, iluminación, pavimentos, ventanas, puertas, armarios, mobiliario de cocina, pintura interior y exterior, etc. – en definitiva, una renovación integral pero *sin* incremento de metros cuadrados ni modificación de la estructura del edificio. El TEAC recalcó que estas actuaciones «*no redundaban en un aumento de la capacidad o habitabilidad*» del inmueble, sino que «*no han tenido otra finalidad que mantener la vida útil del bien*», por lo que no pueden calificarse de mejora y su importe no incrementa el precio de adquisición. De forma similar, en el caso RG 946/2020 se aportaron licencias municipales y proyectos donde se describían las obras como «*reformas interiores, generales o parciales, con modificaciones de tabiquería de pequeña entidad, sin alterar usos ni aumentar superficie*». Con esa base, el TEAC concluyó que nos encontrábamos ante meras obras de remodelación interna, insuficientes para considerarlas inversión.

Por lo menos, en ambas resoluciones el TEAC anuló las sanciones impuestas a los contribuyentes alegando que la Administración no había motivado suficientemente la culpabilidad en la conducta del vendedor que había considerado aquellas reformas como inversiones a computar en el coste de adquisición.

El panorama descrito no quedó cerrado en 2023. En 2024 el TEAC volvió sobre la cuestión en la Resolución de 27 de mayo de 2024 (RG 1049/2021), que supone, en realidad, la confirmación de su doctrina, aunque, en esta ocasión, fallara a favor del contribuyente. En este caso, también bajo el IRNR, un no residente vendió en 2018 una vivienda que había comprado en 2011 por 295.000 € y en la que entre medias invirtió unos 160.000 € (más IVA) en una reforma integral. La Administración había negado añadir ese importe como mejora, pero el

TEAC, tras reiterar prácticamente los criterios de sus resoluciones previas, decidió finalmente **estimar la pretensión del contribuyente**. En otras palabras, reconoció que las obras realizadas sí **constituyeron mejoras incrementables** al valor de adquisición del inmueble.

¿Por qué en este caso el resultado fue diferente? La reforma en cuestión afectó a **elementos estructurales** y aunque la resolución no lo detalla expresamente, se infiere de los hechos que la misma fue de tal envergadura que superaba el umbral de rehabilitación a efectos del IVA. Como curiosidad, el TEAC llegó a fijarse en *«la rentabilidad que ha dado la inversión»* evaluando el precio de venta final. En efecto, la vivienda se vendió por 550.000 €, generando una plusvalía importante, lo que el Tribunal menciona quizá para reforzar la idea de que esa revalorización proviene en buena medida de las mejoras introducidas. No obstante, en nuestra opinión, el argumento del incremento en la rentabilidad del inmueble gracias a la reforma, por si sólo, no sería aceptado por el TEAC para calificar las obras de «mejora» (como ocurrió en las resoluciones anteriores).

Esta resolución de 2024, por tanto, confirma la doctrina del TEAC: el listón para que una reforma se considere mejora sigue siendo alto (estructuras, ampliaciones, o incorporaciones de nuevos elementos).

Resolución de 29 de mayo de 2023 (RG 5890/2020). En esta resolución, el TEAC aborda directamente el tema de los gastos por **sustitución de electrodomésticos** en un inmueble arrendado por no residentes. El Tribunal comienza recordando la postura ya adoptada en consultas de Tributos: estos gastos se venían considerando de **reparación y conservación**, destinados a mantener el inmueble en su uso normal, *«sin ampliar la capacidad productiva ni la vida útil del mismo»*. Estos enseres (frigorífico, calentador, lavadora, etc.) se consideran **afectos al inmueble arrendado**; el propietario está obligado a reponerlos en caso necesario para garantizar la habitabilidad pactada. ¿Y cómo se deduce entonces su sustitución? El TEAC concluye que, tratándose de bienes con una vida útil plurianual, la deducción **debe realizarse vía amortización** conforme al art. 14.2.b) RIRPF, usando la tabla simplificada que fija un 10% anual máximo para mobiliario y enseres. Este criterio coincide con lo apuntado previamente por la DGT y se repite en la Resolución de 25 de septiembre de 2023 anteriormente comentada (RG 946/2020). Como hemos indicado anteriormente, no compartimos esta solución pues un gasto de conservación que se deduce como si fuera una inversión, implica crear una categoría intermedia no prevista explícitamente en la ley.

4. Criterios jurisprudenciales

El tratamiento de estos gastos en vía judicial ha sido dispar, reflejando la ausencia de un criterio jurisprudencial unificado. Los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) han interpretado caso por caso si determinadas obras en inmuebles se consideran gastos de reparación y conservación, siendo, cómo no, los de sustituciones de elementos y reformas interiores los más conflictivos.

Queremos llamar la atención sobre el hecho de que los asuntos enjuiciados versaban sobre regularizaciones realizadas por oficinas gestoras que no aceptaban como gastos de conservación determinadas reformas interiores (justo lo contrario que defiende el TEAC) como al revés, regularizaciones iniciadas porque la oficina gestora no aceptaba dichas reformas como costes de adquisición. Por supuesto, en ambos casos, la regularización iba acompañada del correspondiente expediente sancionador, lo cual, resulta ciertamente criticable ya que no es sencillo calificar los distintos gastos, dada la utilización por la norma de conceptos jurídicos indeterminados y lo excesivamente parco de los preceptos dedicados a regular la materia, y las regularizaciones opuestas que efectúan las propias oficinas gestoras ante una misma realidad (gastos de sustitución de elementos o reformas interiores).

Entre las sentencias que mejor recogen, en nuestra opinión, el tratamiento correcto que deben recibir este tipo de gastos, podríamos citar, la del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sentencia 1081/2012, de 8 de noviembre de 2012. Dicha Sentencia, si bien referida a la normativa del IRPF anterior (que en este punto es idéntica a la actual) el Tribunal concluyó:

En el presente caso, el recurrente aportó ante la Administración una serie de facturas que acreditaban obras como la colocación de un falso techo de obra, repicado y revoco de paredes, electricidad, fontanería, colocación de premarcos, suministro de calderas, suministro y colocación de diez ventanas, alicatados, instalación de tuberías, suministro y colocación de radiadores, desagües general del piso, suministro y colocación de suelos, de puertas, tapetas y muebles de cocina, suministro y colocación de parquet y zócalos, campana extractora, encimera, horno, fregaplatos y muebles de cocina, grifería y sanitarios, suministro de lavabos, soportes para mármol, persianas, puertas, luces, reposición de vidrios, suministro y colocación de mamparas de ducha, todo ello realizado en los dos pisos arrendados a que hace referencia.

(...) Del examen conjunto de las obras llevadas a cabo, la Sala no puede sino concluir que el contribuyente llevó a cabo una verdadera tarea de mejora de los pisos en cuestión, obras que evidentemente revalorizan el valor a efectos de arrendamiento o posibilidad de arrendamiento, porque: 1) el recurrente (a quien corresponde la carga de la prueba) no ha acreditado que los pisos estuvieran arrendados en tal situación de deterioro que hiciera falta rehacer toda la imagen de los mismos y 2) no puede entenderse que, por ejemplo, la colocación de ventanas o la de parquet (sin que conste qué había antes) e incluso la instalación de radiadores, iluminación, puertas, mármol, sanitarios, etc., en un abasto tan amplio constituya reparación de lo ya existente. Concluimos, pues, de acuerdo con la resolución del TEARC, que las obras y gastos justificados constituyen una auténtica labor de mejora que revaloriza el precio de arrendamiento y de venta de los pisos 2º 2ª y 2º 3ª de la c/ Carme, 36, propiedad del recurrente y, por lo tanto, no pueden ser deducibles como «gastos de conservación o reparación», sin perjuicio del derecho del recurrente a practicar las amortizaciones correspondientes por estos gastos de ampliación o mejora.

En la misma línea, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sentencia 1229/2016, de 20 de septiembre de 2016, o la Sentencia del

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 7 de junio de 2017, Sentencia 595/2017.

Cada una de ellas tiene por supuesto sus matices, pero en esencia, consideran que, dada la envergadura de determinadas obras de reforma interior, éstas deben calificarse como «mejoras» en el inmueble y, por tanto, incorporarse al valor de adquisición de la finca, sin ninguna necesidad de que concurran los requisitos exigidos por el TEAC.

5. Comentario crítico sobre la doctrina administrativa

A la vista de todo lo anterior, queda patente que la postura administrativa —ahora refrendada por el TEAC— es sumamente restrictiva: solo permiten tratar como mejora aquellas obras excepcionalmente transformadoras, negando tal calificación a la mayoría de reformas interiores aunque sean de gran calado. Si bien este criterio está argumentado en base a la normativa contable, desde una perspectiva jurídico-tributaria plantea serias dudas de adecuación a la ley y a principios generales.

Según establece el artículo 12.1 de la Ley General Tributaria, las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, el cual, establece que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas y que, en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Pues, bien, en nuestra opinión, una interpretación literal y sistemática de la normativa del IRPF no avala limitar las mejoras a ampliaciones estructurales.

En este sentido, el artículo de referencia que regula en la Ley del IRPF cuáles son los componentes del valor de adquisición (artículo 35.1) se refiere claramente al «coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos», y no utiliza en ningún momento el término «ampliaciones y mejoras» a las que alude la normativa contable. La normativa del IRPF sí se refiere a ampliaciones o mejoras en su Reglamento pero lo hace únicamente a los efectos de excluirlos como gastos de conservación o reparación.

Por tanto, desde un punto de vista del sentido propio de sus palabras, el artículo 35.1 habla de inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos, sin añadir calificativos como «sustanciales» o referentes a capacidad productiva. Por tanto, cabría entender que cualquier inversión que mejore el inmueble —en el sentido natural de *mejorar*: hacerlo más valioso, más atractivo, más durable— debería integrar el valor de adquisición. Si un contribuyente invierte, por ejemplo, 50.000 € en reformar integralmente una vivienda (cambiando instalaciones, calidades, distribución interior) sin tocar la estructura, es innegable que ha realizado una inversión en el inmueble que aumenta su valor respecto al estado original. Pretender que eso no cuenta como «mejora» a efectos fiscales

porque no se añadieron metros cuadrados es forzar la interpretación en contra del *sentido propio de las palabras* y del fin económico perseguido por la norma.

Desde una perspectiva civil y patrimonial, la contradicción es aún más evidente. El artículo 334 del Código Civil define la noción de bien inmueble y qué elementos forman parte del mismo. Dicho artículo ha sido interpretado por la doctrina civilista más autorizada (DÍEZ PICAZO y DELGADO ECHEVARRIA) y jurisprudencial (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1961) que ha concluido que *«todo lo que esté unido de forma fija a un inmueble, de modo que no pueda separarse sin menoscabo o deterioro, pasa a formar parte del inmueble»*. Es decir, elementos inicialmente muebles como sanitarios (lavabos, inodoros, bañeras), instalaciones de calefacción, chimeneas, piscinas, armarios empotrados, tuberías, aparatos de aire acondicionado, etc., se incorporan jurídicamente al inmueble por accesión. También, desde un punto de vista civil son «inmuebles» los bienes muebles separables pero cuya remoción causaría desperfectos (sistema de geotermia, armarios empotrados, etc.), e incluso, las llamadas «pertenencias» (p. ej., electrodomésticos colocados para el servicio de la vivienda), pueden llegar a considerarse inmuebles en sentido jurídico.

Todo ello ha sido reconocido por el propio TEAC en su Resolución de 23 de febrero de 2023 (RG 5207/2020), la cual, si bien fue dictada con ocasión de otro asunto (evitar a efectos del IRNR el desglose artificial en el precio de venta de un inmueble entre la finca y su mobiliario, para situar la plusvalía total del inmueble en España) entendemos es claramente contradictoria con sus Resoluciones de 2023 y 2024 en las que evalúa la calificación de las obras de reforma en viviendas. En este sentido, si todas esas obras de reforma, desde un punto de vista civil, son «inmueble» nos preguntamos por qué esos costes no se pueden adicionar al coste de adquisición del inmueble en la medida en que estén acreditados y ¿Qué justificación tiene la exigencia de que únicamente cuenten los que supongan una «ampliación o mejora según la normativa contable»?

La invocación de la **normativa contable** como guía universal es discutible por varias razones. En primer término, se toma la definición de mejoras del Plan General de Contabilidad en un contexto diferente (valoración posterior del inmovilizado), obviando que en la **valoración inicial** de un activo contable todo gasto necesario para su uso se incorpora al precio de adquisición. Si trasladáramos fielmente ese principio al IRPF, cuando alguien compra un inmueble y antes de utilizarlo (venderlo o alquilarlo) le hace una reforma integral para ponerlo «en condiciones de funcionamiento», el coste de esa reforma debería sumarse al valor de adquisición sin más requisitos. Sin embargo, la Administración está aplicando solo el criterio restrictivo de la valoración posterior (mejoras capitalizables solo si aumentan capacidad o eficiencia) incluso a casos que, análogamente, corresponderían a una inversión inicial en el activo.

En segundo lugar, como ya se apuntó, la contabilidad asegura que todos los desembolsos se reflejan de algún modo en el resultado (gasto o amortización). En el IRPF, por el contrario, adoptar la visión contable estricta provoca lagunas: gastos que ni se deducen ni se capitalizan, generando bases imponibles infladas artificialmente. Esto entra en colisión frontal con el **principio de capacidad económica**, consagrado en el art. 31.1 de la Constitución. Si un contribuyente compra por 200, invierte 100 en mejoras y vende por 380, su riqueza real

aumentó en 80; hacerle tributar por una ganancia de 180 implicaría gravar una renta inexistente o puramente ficticia. Llegados a este punto conviene preguntarse si resultaría aplicable aquí la doctrina sentada por nuestro Tribunal Constitucional con ocasión de la plusvalía municipal en la medida en que *«se estarían gravando situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o, al menos potencial, sino inexistente, virtual o ficticia»*.

Por último, otro pilar fundamental es el principio de legalidad y reserva de ley tributaria (art. 8 de la Ley General Tributaria). Los elementos esenciales de la tributación –hecho imponible, base imponible, etc.– deben definirse por ley formal, no por vía reglamentaria ni interpretativa. En nuestro caso, la ley delimita la base de la ganancia incluyendo mejoras, pero es la Administración (apoyada en una normativa contable) quien está precisando qué se entiende por mejora, en un sentido sumamente limitado. Esto podría considerarse una infracción del principio de reserva de ley: se está modificando, por vía de interpretación, la base imponible del IRPF en las ganancias patrimoniales.

En conclusión, la línea divisoria entre gastos de conservación y mejoras en el IRPF sigue generando una aplicación del impuesto que muchos consideran contraintuitiva e injusta. Las resoluciones del TEAC de 2023-2024 han asentado la posición oficial: solo las mejoras que aumentan capacidad, habitabilidad o vida útil –preferentemente con obra «mayor» de por medio– o incorporan elementos «nuevos» se reconocen en la base de la plusvalía, quedando las demás relegadas al cajón de las reparaciones (deducibles solo si hay ingresos y con límites, o amortizables si acaso). Este criterio, genera desafección. Al fin y al cabo, cuando el contribuyente afronta el coste de una reforma importante, espera (y con razón) que el impuesto sobre la ganancia futura refleje esa inversión para tributar solo por la riqueza realmente generada. Por todo ello, sería conveniente que la Administración Tributaria y el legislador tomaran en consideración estas cuestiones. Una posible solución pasa por actualizar la normativa fiscal, (estableciendo quizás un umbral mínimo en las reformas y sustituciones de elementos superado el cual toda obra se considere inversión) –o al menos su interpretación– para acomodarla mejor a la realidad económica de las reformas en inmuebles, garantizando a los contribuyentes un tratamiento más justo y conforme a la legalidad.