

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN DE 11 DE DICIEMBRE DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Gastos deducibles. Amortización en caso de inmuebles adquiridos a título lucrativo.

La cuestión que se plantea en la presente resolución se centra en determinar cómo se debe calcular el importe de la amortización del inmueble arrendado, a los efectos de determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario, en aquellos supuestos en los que el inmueble fue adquirido por herencia. La Administración viene interpretando que dicha amortización se calcula aplicando el 3% al mayor de los dos valores a los que se hacen referencia en el art. 23.1.b) de la LIRPF –coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en ambos casos el valor del suelo – y, a estos efectos, se entiende por «coste de adquisición satisfecho» el importe de los gastos y tributos inherentes a su adquisición, así como el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el inmueble. Por el contrario, el contribuyente argumenta que la amortización debe calcularse aplicando el 3% sobre el valor del inmueble determinado por la comunidad autónoma a efectos del ISD.

Pues bien, el Tribunal Administrativo da la razón al contribuyente y determina que la amortización a considerar será el 3% sobre el valor del inmueble a efectos de ISD. Como argumento principal establece un paralelismo con el tratamiento de los inmuebles adquiridos a título lucrativo en el Impuesto sobre Sociedades y establece que, dado que, tanto en caso de personas jurídicas como en caso de inmuebles adquiridos por persona física que desarrollan una actividad económica, los inmuebles se valoran por su valor de mercado, siendo esta la base amortizable, según la normativa del Impuesto sobre Sociedades y las normas contables, no hay motivo para discriminar al resto de personas físicas. Así, entiende el Tribunal que el art. 23.1.b) resulta de aplicación a supuestos en los que los inmuebles fueron adquiridos a título oneroso, pero no para adquisiciones a título lucrativo, de ahí que el precepto haga uso del concepto «coste de adquisición satisfecho».

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- Tal y como el propio reclamante manifiesta, la única cuestión que centra el objeto del debate de la presente reclamación es el cálculo de la amortización del inmueble arrendado, sito en la Calle San Miguel 5, 1, 02, CD (Sevilla), que fue adquirido por herencia por el interesado.

El criterio aplicado por la Oficina gestora al respecto, tal y como se recoge en las propuestas y liquidaciones posteriores es el siguiente:

«La amortización de los inmuebles se calculará aplicando el 3% al mayor de los siguientes valores: coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en ambos casos el valor del suelo. En las adquisiciones de inmueble por herencia sólo podrá considerarse como coste de adquisición satisfecho el importe de los gastos y tributos inherentes a su adquisición, así como el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el inmueble. No obstante, la amortización acumulada no podrá exceder del coste de adquisición satisfecho.»

Por el contrario, el reclamante mantiene, aludiendo a las Sentencias del TSI de Andalucía, Sala de Granada, que la amortización se calcule aplicando el 3% al valor determinado por la Administración Autonómica en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En dicha sentencia se trae a colación el criterio de unicidad del Tribunal Supremo a la hora de determinar el valor de adquisición en la determinación de las ganancias patrimoniales, según el cuál el valor previo fijado por una Administración Tributaria, parece razonable y coherente que vincule al respecto al resto de Administraciones Tributarias en relación al resto de impuestos estatales. De tal modo que la Sentencia del Tribunal Supremo vinculaba a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para el cálculo del valor de adquisición de una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF, con el valor fijado por la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma respecto al TPO, dado que ambos son impuestos estatales, estando este último cedido a la Comunidad Autónoma.

(...)

SEXTO.- Si bien, expuesto lo anterior consideramos conveniente a efectos de resolver la cuestión aquí planteada realizar una comparación en relación a las personas jurídicas, en concreto cuando se realiza una actividad económica, al igual que de tratarse de una persona física que ejercitara una actividad económica. La Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014 dispone en el artículo 17.4 lo siguiente:

«4. Se valoraran por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales: a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.»

Es decir, en el caso de una adquisición a título lucrativo de una persona jurídica, esta integrará en su patrimonio el elemento a su valor de mercado. En estos casos, el artículo 12 de la misma norma, no establece distinción alguna en cuanto al modo de adquisición del elemento patrimonial, siempre que se corresponda con su depreciación efectiva:

«1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.»

Para ahondar aún más en la cuestión acudiremos al Plan General de Contabilidad, en concreto a la Norma de Registro y Valoración 18ª «*Subvenciones, donaciones y legados recibidos*». De acuerdo con la normativa contable, estos elementos no monetarios se valorarán por el valor razonable del bien recibido (esto es, su valor de mercado), imputándose el ingreso derivado del mismo proporcionalmente a la dotación a la amortización efectuada en ese período. Es decir, que la normativa contable prevé específicamente en atención a los elementos patrimoniales recibidos a título lucrativo, que los mismos se valoren a su valor de mercado, y que estos serán amortizables igualmente.

SÉPTIMO.- Dicho todo lo anterior, hay que poner de relieve que en el caso de los elementos patrimoniales percibidos por personas jurídicas, al igual que en el caso de: los percibidos en el ejercicio de una actividad económica por una persona física, estos se valorarán según la normativa contable y la Ley del Impuesto sobre Sociedades, conforme a su valor de mercado. Además, también se prevé específicamente que estos elementos patrimoniales son amortizables de acuerdo a su depreciación efectiva.

Por lo tanto, qué duda cabe que si un elemento patrimonial adquirido a título lucrativo, tanto por personas jurídicas como físicas, en el ejercicio de una actividad económica se valorará por su valor de mercado y este será la base amortizable, por qué no lo iba a serlo igualmente respecto al resto de personas físicas, pues no hay ningún precepto en la normativa del IRPF que establezca dicha discriminación.

Entendemos de acuerdo con lo expuesto que, cuando los artículo 23.1.b) de la Ley y artículo 14 del Reglamento se refieren al «*coste de adquisición satisfecho*» lo hacen en atención a adquisición onerosas, mientras que en atención a las adquisiciones lucrativas se refieren al que haya prevalecido a efecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, adicionándole la parte proporcional del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente al valor de la construcción, así: como la parte proporcional de los gastos inherentes a la adquisición (dado que el valor del suelo siempre queda excluido). Estos se valorarán según la normativa contable y la Ley del Impuesto sobre Sociedades, conforme a su valor de mercado. Además, también se prevé específicamente que estos elementos patrimoniales son amortizables de acuerdo a su depreciación efectiva.

Por lo tanto, qué duda cabe que si un elemento patrimonial adquirido a título lucrativo, tanto por personas jurídicas como físicas, en el ejercicio de una actividad económica se valorará por su valor de mercado y este será la base amortizable, por qué no lo iba a serlo igualmente respecto al resto de personas físicas, pues no hay ningún precepto en la normativa del IRPF que establezca dicha discriminación. Entendemos de acuerdo con lo expuesto que, cuando los artículo 23.1.b) de la Ley y artículo 14 del Reglamento se refieren al «*coste de adquisición satisfecho*» lo hacen en atención a adquisición onerosas, mientras que en aten-

ción a las adquisiciones lucrativas se refieren al que haya prevalecido a efecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, adicionándole la parte proporcional del Impuesto &o sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente al valor de la construcción, así, como la parte proporcional de los gastos inherentes a la adquisición (dado que el valor del suelo siempre queda excluido).

(...)