

Rendimientos del capital inmobiliario o maximización del beneficio de la Administración

Una vez más, los contribuyentes nos encontramos a la espera de que el Tribunal Supremo pueda imponer un poco de cordura frente a los criterios interpretativos que, de cuando en cuando, nos llegan de la AEAT.

Si bien en la Ley por la que se creó el ente allá por 1991 se señalaba que su cometido era “la aplicación efectiva del sistema tributario estatal”, parece que esa efectividad se realiza cada vez con más frecuencia en base a la interpretación que se le da a la empresa en la teoría económica neoclásica, que no es otra que la maximización de la ganancia -en este caso, de la recaudación-.

Las cuestiones que tiene sobre la mesa el Tribunal Supremo que se van a analizar en el presente artículo son dos, (I) la deducibilidad de los gastos generados por los inmuebles en expectativa de arrendamiento y (II) la base de cálculo de la amortización de los citados inmuebles, todo ello para la determinación del rendimiento de capital inmobiliario obtenido por los contribuyentes en su IRPF anual.

La primera de las cuestiones se basa en si la deducción de los gastos que por los diversos conceptos se relacionan debe admitirse única y exclusivamente por el tiempo en el que el inmueble estuvo arrendado y se percibieron rentas, en la proporción que corresponda, o bien, si se deben deducir los gastos correspondientes no solo a ese periodo sino también aquellos correspondientes al periodo en el que el inmueble no estuvo alquilado pero sí en disposición de poder arrendarse.

Algunos Tribunales Superiores de Justicia están ya admitiendo, en contra del criterio de la Administración, que dichos gastos son necesarios para la obtención de los ingresos, presentes o futuros y que, por tanto, deben ser deducibles en su totalidad y no solamente por el periodo en el que el inmueble estuvo efectivamente arrendado.

Se trata de gastos que son necesarios e inherentes a la titularidad del inmueble, o bien de gastos en los que se debe incurrir con el objeto de mantener el citado inmueble en condiciones de expectativa de arrendamiento, sin los cuales, se dificultaría o impediría el arrendamiento efectivo del inmueble. Se trata por tanto de gastos que, en una interpretación razonable y lógica de la Ley de IRPF, entrarían dentro del concepto de gastos necesarios para la obtención de los rendimientos -algo que la Administración se niega a admitir-, ya que, sin incurrir en los mismos, sería imposible la obtención de rendimiento tributable alguno en el futuro.

En la medida en la que el inmueble NO está a disposición de su propietario, y está en “búsqueda activa de inquilino”, evidentemente esos gastos permitirán el eventual arrendamiento, y serán por tanto necesarios para la obtención de los ingresos, por lo que deberían computarse en su totalidad y no solamente por el periodo en el que se ha arrendado efectivamente el inmueble.

La segunda de las cuestiones sobre las que debe pronunciarse el Alto Tribunal es la determinación de la base de cálculo cuando la adquisición del inmueble ha tenido lugar por herencia u otro título gratuito a los efectos de determinar el gasto por amortización, en la que la Administración, a través de numerosas consultas vinculantes, ha venido considerando que la base de cálculo debe ser el coste de adquisición satisfecho, es decir, el importe de los gastos y tributos satisfechos por la adquisición.

La consecuencia de esa interpretación es que, en la práctica totalidad de los casos en los que los inmuebles se hayan adquirido a título gratuito, la amortización a practicar equivaldrá al 3 por ciento sobre el valor catastral, sin incluir el valor del suelo, esto es, por un valor casi con toda seguridad inferior al que se ha tenido que declarar a efectos del cálculo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta circunstancia se opone al valor de adquisición que la propia normativa de este último impuesto otorga a los bienes que componen la herencia, que no es otro que el valor real del inmueble y no el valor por el que realmente se recibe, esto es, 0 euros, cuando el inmueble es exactamente el mismo. De esta interpretación resulta un menor gasto por amortización al declarar el rendimiento derivado del arrendamiento del inmueble, lo que evidentemente incrementará la base imponible y, por ende, el impuesto a pagar por la obtención de estos rendimientos.

El artículo 31.1 de la Constitución Española señala que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”, por lo que la interpretación que realiza la Administración choca frontalmente con los principios de igualdad y progresividad. Con su posicionamiento, la Administración parece considerar que el valor de un inmueble se basa en la maximización de su propio beneficio -de la recaudación- al considerar que, a efectos de calcular un impuesto como el de sucesiones y donaciones, el valor de adquisición es su valor real, pero para la determinación del gasto por amortización, y por ende minorar el quantum a pagar por otro impuesto, el valor de referencia es inexistente, cuando el concepto es exactamente el mismo, el coste o valor de adquisición.

La sentencia del Alto Tribunal que todos esperamos tenga lugar, en caso de fallar en favor del contribuyente, implicaría la posibilidad de rectificar las autoliquidaciones presentadas en la medida en la que no se tratase de ejercicios prescritos -autoliquidaciones de los últimos cuatro años a contar desde el último día del plazo de presentación-, y solicitar mediante una posible solicitud de devolución del IRPF.

Fernando Plata Moujir

*Asociado senior del Departamento Fiscal
de Garrido Abogados*