

IMPUTACIÓN DE RENTA INMOBILIARIA POR VIVIENDA HABITUAL EN EL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

Hermes Graván Montes.

Abogado. Zurbarán Abogados, S.L.P.

1. INTRODUCCIÓN.

La configuración legal del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español (“**Régimen de Impatriados**” o, coloquialmente, Ley Beckham)¹ combina elementos tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“**IRPF**”) como del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (“**IRNR**”), sin lograr, en determinados casos, que dicha conjugación entre ambas figuras impositivas sea absolutamente clara, generando situaciones interpretables y, por tanto, potencialmente litigiosas.

Este artículo tiene por objeto analizar una de dichas situaciones controvertidas, como es si resulta jurídicamente admisible el gravamen de la vivienda habitual en el Régimen de Impatriados como imputación de renta inmobiliaria. Con dicho fin, se examinará la normativa aplicable y los pronunciamientos judiciales existentes, para fundamentar jurídicamente, en contra del criterio judicial actual, que, a nuestro juicio, nos encontramos ante un supuesto de no sujeción.

2. ANÁLISIS NORMATIVO.

El siguiente análisis normativo parte de la configuración de la imputación de renta inmobiliaria que se realiza en la Ley del IRPF², así como de su delimitación conceptual como “*renta potencial*” realizada por el Tribunal Constitucional³, para posteriormente poner de relieve la descoordinación existente en esta modalidad impositiva entre la normativa del IRPF y la del IRNR, a efectos del Régimen de Impatriados.

2.1. Concepto de imputación de renta inmobiliaria y regulación en el IRPF.

La imputación de renta por la titularidad de bienes inmuebles urbanos no arrendados se introdujo en el sistema tributario moderno español por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre del IRPF. Desde dicho momento, su regulación legal ha ido sufriendo

¹ Regulado legalmente en el artículo 93 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.

² 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 (“**Ley del IRPF**”).

³ Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre de 2006, Fundamentos Jurídicos 6 y 8.

variaciones hasta su versión actual prevista en el artículo 85 de la Ley del IRPF, en virtud de la cual, debe imputarse como renta en el IRPF un determinado porcentaje del valor de los bienes inmuebles urbanos, así como rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, que no estén afectos a actividades económicas y que no generen rendimientos del capital, *“excluida la vivienda habitual”* y el suelo no edificado.

En lo que se refiere a la delimitación conceptual de este tipo de renta, en palabras del Tribunal Constitucional⁴, se trata de una manifestación de capacidad económica que, si bien no deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido-, sí conecta con una renta potencial: tales inmuebles son susceptibles de generar una renta a la que *“renuncia”* su titular.

De este modo, el presupuesto fáctico que determina la existencia de capacidad económica y, por tanto, que habilita constitucionalmente⁵ esta modalidad de gravamen es la titularidad de un bien inmueble cuyas características y situación lo hagan susceptible de generar una renta real que su propietario decide no obtener, convirtiéndose así en una renta potencial. Aunque resulte obvio, no está de más recordar que el IRPF -como su propio nombre indica- es un impuesto directo sobre la renta (real o potencial) y no sobre el patrimonio del contribuyente.

Precisamente por dicha razón, el legislador ha optado acertadamente por *“excluir”* de gravamen la vivienda habitual del contribuyente, ya que ésta, al destinarse a cubrir las necesidades más elementales de residencia de las personas físicas, no es susceptible de generar renta real ni potencial alguna en el IRPF. Debe resaltarse que el legislador opta por articular este supuesto como uno de exclusión o no sujeción al IRPF y no como un supuesto de exención, ya que, en este caso, por la propia función de la vivienda habitual no se origina renta real ni potencial que pueda declararse posteriormente como exenta. Por tanto, incluso aunque el legislador no lo hubiese *“excluido”* expresamente en la literalidad de la norma, tampoco cabría imputación de renta inmobiliaria sobre la vivienda habitual, por ser un supuesto de no sujeción (no de exención).

Para que una renta esté exenta en el IRPF, primero, debe estar sujeta a dicho impuesto, por existir una renta real o potencial, y la titularidad de la vivienda habitual, por su propia función, no es susceptible de generar rendimiento real ni potencial alguno en dicho impuesto, motivo por el cual debe considerarse como no sujeta.

2.2. Regulación del Régimen Impatriados en el IRPF e IRNR: descoordinación normativa.

El artículo 93.2 de la Ley del IRPF, al establecer la fiscalidad del Régimen de Impatriados, opta por realizar una remisión a la normativa del IRNR⁶ sobre rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con una serie de especialidades, entre las que no se indica nada sobre las imputaciones de renta inmobiliaria.

⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre de 2006, Fundamento Jurídico 6.

⁵ Conforme al artículo 31.1. de la Constitución Española.

⁶ 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 (*“Ley del IRNR”*).

La falta de mención específica hace que, en principio, al Régimen de Impatriados le resulte de aplicación el supuesto de imputación de renta inmobiliaria previsto en el artículo 13.1.h) de la Ley del IRNR, que se limita a establecer que se consideran rentas obtenidas en territorio español *“las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas”*, sin precisar nada acerca de la vivienda habitual.

Esta falta de referencia a la vivienda habitual se produce, evidentemente, por el hecho de tratarse de un impuesto sobre la renta de no residentes. Teniendo en cuenta que la vivienda habitual es aquella habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, que constituye su residencia⁷, no tiene sentido regularla en la normativa del IRNR, ya que, si concurren tales circunstancias, el contribuyente no estará sujeto a dicho impuesto, sino que tendrá la consideración de residente fiscal en España, en virtud de los artículos 8.1 y 9.1 de la Ley del IRPF, y quedará sujeto al IRPF, cuya normativa, como se ha expuesto anteriormente, sí excluye de gravamen la vivienda habitual.

Una interpretación automática e irreflexiva de ambos preceptos y de la falta de referencia a la vivienda habitual en la normativa del IRNR, podría llevar a considerar que cualquier inmueble urbano situado en España, no afecto a una actividad económica y propiedad de un contribuyente sujeto al Régimen de Impatriados está sujeto a imputación de renta inmobiliaria, con independencia de su naturaleza y situación, lo cual, en el caso de la vivienda habitual, es claramente contrario al principio de capacidad económica y al concepto de imputación de renta inmobiliaria como renta potencial interpretado -y validado- por el Tribunal Constitucional.

La falta de coordinación legislativa entre la normativa del IRPF e IRNR no debe utilizarse como pretexto para someter a gravamen manifestaciones de capacidad económica inexistentes, como es el caso de la imputación de renta inmobiliaria de la vivienda habitual en el Régimen de Impatriados. Dicha falta de coordinación debe subsanarse mediante una correcta interpretación de los artículos 12.1 y 13.1.h) de la Ley del IRNR. En virtud del primero de dichos preceptos:

“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”.

El IRNR -como su propio nombre indica- es un impuesto directo sobre la renta (real o potencial) y no sobre el patrimonio del contribuyente, de este modo, para que pueda existir una tributación por imputación de renta inmobiliaria conforme al artículo 13.1.h) de la citada Ley es necesario, con anterioridad, que el contribuyente haya obtenido una renta, en este caso, potencial. Sin embargo, tal y como se ha sostenido anteriormente, la vivienda habitual del contribuyente, por su función y uso, no es susceptible de generar

⁷ De acuerdo con el concepto establecido en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF y 41 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (**“Reglamento del IRPF”**).

una renta real ni potencial, sirve simplemente para cubrir la necesidad residencial básica de una persona física.

Por tanto, en la medida en que no existe renta real ni potencial, en virtud del artículo 12.1 de la Ley del IRNR no hay sujeción al impuesto, al igual que ocurre en el IRPF, sin resultar aplicable lo establecido en el artículo 13.1.h), que sí aplicará a aquellos inmuebles propiedad del contribuyente que sean susceptibles de generar un rendimiento potencial (por ejemplo, las segundas residencias no arrendadas ni afectas a actividades económicas).

Interpretar lo contrario, esto es, que la vivienda habitual está sujeta a imputación de renta inmobiliaria supone, a nuestro juicio, alterar la naturaleza del IRPF y del IRNR de impuestos sobre la renta para convertirlos injustificadamente en impuestos sobre el patrimonio del contribuyente, gravando así un supuesto de capacidad económica inexistente y generando situaciones de doble imposición con el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Frente al criterio y los argumentos anteriormente expuestos, la interpretación realizada hasta el momento por órganos judiciales sostiene que en el Régimen de Impatriados la vivienda habitual del contribuyente está sujeta a imputación de renta inmobiliaria. A continuación, se analizan jurídicamente tales pronunciamientos.

3. INTERPRETACIÓN JUDICIAL.

Debe exponerse el criterio reiterado del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (“**TSJM**”) en cuatro pronunciamientos, que podrían agruparse en dos grupos, en los que se analiza la procedencia de la imputación de renta inmobiliaria regularizada por la Administración tributaria a un contribuyente que aplicó el Régimen de Impatriados: (i) un primer grupo de tres sentencias en las que se resuelven los recursos interpuestos por un mismo contribuyente, en relación con los períodos impositivos 2009, 2010 y 2011⁸; y (ii) un cuarto pronunciamiento posterior, en el que se analiza un supuesto del período impositivo 2016⁹.

En el primer grupo de pronunciamientos, que tienen una fundamentación idéntica, se argumenta, resumidamente, lo siguiente:

- El contribuyente sostiene que le resulta de aplicación la exclusión literal incluida en el artículo 85 de la Ley del IRPF sobre la vivienda habitual, a pesar de que la Ley del IRNR, a la cual remite el Régimen de Impatriados, no lo indica expresamente. Por tanto, no se alega la existencia de un supuesto de no sujeción por la imposibilidad que tiene la vivienda habitual de producir una renta potencial ni tampoco la vulneración del principio de capacidad económica.

⁸ Sentencias del TSJM de 23 de abril de 2018 (n.º de recurso 932/2017) y de 5 de julio de 2018 (n.º de recurso 863/2017 y 933/2017).

⁹ Sentencia del TSJM de 20 de julio de 2022 (n.º de recurso 431/2020).

- El TSJM cita la argumentación sostenida por la Administración tributaria y la confirma, interpretando, resumidamente¹⁰: (i) que el contribuyente optó por el Régimen de Impatriados; (ii) que éste supone un beneficio fiscal que no puede ser interpretado extensivamente; y (iii) que, por tanto, *“la exención por vivienda habitual que aquí no se prevé no puede ser aplicable”*.

Por su parte, el cuarto y más reciente de los citados pronunciamientos, ofrece algún matiz adicional. En dicho caso, el contribuyente sí alegó que: *“la finalidad del régimen de imputación de rentas inmobiliarias es la de someter a tributación la potencial renta que podría obtener arrendado los inmuebles y deriva de la renuncia a la misma poniendo de manifiesto la capacidad económica del contribuyente lo que no sucede con los inmuebles destinados a vivienda habitual”*¹¹.

Sin embargo, la decisión del TSJM vuelve a ser decepcionante y, a nuestro juicio, técnicamente errónea. En primer lugar, hace referencia al artículo 14 de la Ley General Tributaria¹², que prohíbe la analogía en el ámbito de las exenciones, para posteriormente hacer una interpretación irreflexiva de la normativa de aplicación y concluir: (i) que no se establece ninguna salvedad en relación con los inmuebles urbanos destinados a residencia en la normativa sobre imputaciones de renta inmobiliaria en el IRNR; (ii) que el concepto de vivienda habitual corresponde al IRPF y es ajeno al IRNR; y (iii) que el contribuyente *“no puede pretender que se apliquen unas normas sí y otras no, a su conveniencia”*¹³.

Los cuatro pronunciamientos expuestos deben considerarse, a nuestro juicio y con todos los respetos, jurídicamente desacertados. La Administración tributaria primero, y posteriormente el TSJM al confirmar su criterio, parten de un error técnico grave que invalida toda su argumentación que es considerar la “exclusión” de la vivienda habitual en las imputaciones de renta inmobiliaria como un supuesto de exención, en lugar de un supuesto de no sujeción.

Tal y como se expuso en el punto 2.1. anterior, por la propia función de la vivienda habitual, no se origina renta real ni potencial que pueda declararse posteriormente como exenta. Por tanto, incluso aunque el legislador no lo hubiese “excluido” expresamente en la literalidad de la norma del IRPF, tampoco cabría imputación de renta inmobiliaria sobre la vivienda habitual, por ser un supuesto de no sujeción (no de exención).

El propio concepto de imputación de renta inmobiliaria, que debe respetarse en todo momento por ser el que habilita dicha modalidad tributaria a nivel constitucional como supuesto de manifestación de capacidad económica, hace que deba descartarse la sujeción a un impuesto sobre la renta de la vivienda habitual.

Tanto la Administración tributaria como el TSJM confunden la imputación de renta inmobiliaria sobre la vivienda habitual -caso en el que no hay renta real ni potencial- con otros supuestos en los cuales sí existe una renta real, pero el legislador, al configurar el Régimen de Impatriados, y dentro de su margen de decisión, decide no aplicar la exención prevista en el ámbito del IRPF. Entre otros ejemplos, puede citarse el caso de la exención

¹⁰ Sentencias del TSJM de 23 de abril de 2018 (n.º de recurso 932/2017) y de 5 de julio de 2018 (n.º de recurso 863/2017 y 933/2017), Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero.

¹¹ Sentencia del TSJM de 20 de julio de 2022 (n.º de recurso 431/2020), Fundamento de Derecho Segundo.

¹² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹³ Sentencia del TSJM de 20 de julio de 2022 (n.º de recurso 431/2020), Fundamento de Derecho Quinto.

por reinversión en vivienda habitual¹⁴. En dicho caso, sí existe una renta real derivada de la transmisión de un bien inmueble -la vivienda habitual- que el legislador decide de manera legítima declarar como exenta en el IRPF y no en el Régimen de Impatriados¹⁵.

A nuestro juicio, la interpretación realizada por el TSJM en las citadas sentencias resulta, por un lado, inconstitucional, al permitir gravar un supuesto de manifestación de capacidad económica inexistente (ni real ni potencial), prohibido por el artículo 31.1 de la Constitución Española, y, por otro, ilegal, por alterar la naturaleza del IRPF y del IRNR de impuestos sobre la renta para convertirlos injustificadamente en impuestos sobre el patrimonio del contribuyente.

Esperamos que el criterio reiterado del TSJM no sea acogido por otros Tribunales Superiores de Justicia que puedan conocer de casos similares o que, en última instancia, sea el Tribunal Supremo el que aclare la controversia y declare que no caben imputaciones de renta inmobiliaria sobre la vivienda habitual en el Régimen de Impatriados.

4. RESUMEN EJECUTIVO Y CONCLUSIONES.

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- a) El presupuesto fáctico que determina la existencia de capacidad económica y, por tanto, que habilita constitucionalmente la imputación de renta inmobiliaria es la titularidad de un bien inmueble cuyas características y situación lo hagan susceptible de generar una renta real que su propietario decide no obtener, convirtiéndose así en una renta potencial.
- b) Por dicha razón, el legislador opta acertadamente por “excluir” de gravamen la vivienda habitual del contribuyente, ya que ésta, al destinarse a cubrir las necesidades más elementales de residencia de las personas físicas, no es susceptible de generar renta real ni potencial alguna en el IRPF. Se articula, así, como un supuesto de no sujeción al IRPF y no como un supuesto de exención.
- c) En la regulación legal del Régimen de Impatriados se realiza una remisión a la normativa del IRNR sobre rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con una serie de especialidades, entre las que no se indica nada sobre las imputaciones de renta inmobiliaria.
- d) Dicha falta de coordinación debe subsanarse mediante una correcta interpretación de los artículos 12.1 y 13.1.h) de la Ley del IRNR. El IRNR es un impuesto directo sobre la renta (real o potencial) y no sobre el patrimonio del contribuyente, de este modo, para que pueda existir una tributación por imputación de renta inmobiliaria es necesario, con anterioridad, que el contribuyente haya obtenido una renta, en este caso, potencial. Sin embargo, la vivienda habitual del contribuyente, por su función y uso, no es susceptible de generar una renta real ni potencial, sirve para

¹⁴ Prevista en el artículo 38 de la Ley del IRPF.

¹⁵ Tal y como ha confirmado la Dirección General de Tributos en su consulta con n.º de referencia V0384-10.

cubrir la necesidad residencial básica de una persona física. Por tanto, en nuestra opinión, en la medida en que no existe renta real ni potencial posible, en virtud del artículo 12.1 de la Ley del IRNR, no hay sujeción al impuesto.

- e) A pesar de lo anterior, el TSJM ha afirmado reiteradamente la supuesta procedencia de las imputaciones de renta inmobiliaria sobre la vivienda habitual en el Régimen de Impatriados, sobre la base de los siguientes argumentos: (i) que no se establece ninguna salvedad en la normativa sobre imputaciones de renta inmobiliaria en el IRNR; (ii) que el concepto de vivienda habitual corresponde al IRPF y es ajeno al IRNR; y (iii) que el contribuyente *“no puede pretender que se apliquen unas normas sí y otras no, a su conveniencia”*.
- f) A nuestro juicio, dicho criterio judicial actual resulta cuestionable, sobre la base de los siguientes argumentos:
- i. La Administración tributaria y el TSJM parten de un error técnico, que es considerar la “exclusión” de la vivienda habitual en las imputaciones de renta inmobiliaria como un supuesto de exención en el IRPF, en lugar de como un supuesto de no sujeción. En efecto, por la propia función de la vivienda habitual, no se origina renta real ni potencial que pueda declararse posteriormente como exenta.
 - ii. El propio concepto de imputación de renta inmobiliaria, que debe respetarse en todo momento por ser el que habilita dicha modalidad tributaria a nivel constitucional como supuesto de manifestación de capacidad económica, hace que deba descartarse la sujeción a un impuesto sobre la renta de la vivienda habitual.
 - iii. Tanto la Administración tributaria como el TSJM confunden la imputación de renta inmobiliaria sobre la vivienda habitual -caso en el que no hay renta real ni potencial- con otros supuestos en los cuales sí existe una renta real, pero el legislador, al configurar el Régimen de Impatriados, y dentro de su margen de decisión, decide legítimamente no aplicar la exención prevista en el ámbito del IRPF. Sirva como ejemplo la exención por reinversión en vivienda habitual. En dicho caso, sí existe una renta real derivada de la transmisión de un bien inmueble -la vivienda habitual- que el legislador decide de manera legítima declarar como exenta en el IRPF y no en el Régimen de Impatriados. Esta situación no es en absoluto comparable a la imputación de renta inmobiliaria sobre la vivienda habitual.

* * *