

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/03697/2025/00/00

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **17/07/2025**

Asunto:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español. Artículo 93 Ley 35/2006, del IRPF. Imputación de rentas inmobiliarias por vivienda habitual.

Criterio:

Aquellos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación del régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, recogido en el artículo 93 de la Ley 35/2006 del IRPF ("régimen de impatriados") deberán tributar por las rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos sitos en territorio español no afectos a actividades económicas, con independencia de que constituyan su vivienda habitual.

Unificación de Criterio.

Referencias normativas:

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
93

Conceptos:

Bienes
Inmuebles
Régimen especial de trabajadores desplazados
Vivienda habitual

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 17 de julio de 2025

PROCEDIMIENTO: 00-03697-2025-00

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

RECURRENTE: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA - Q2826000H

INTERESADO: **DOÑA X** - ...

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de noviembre de 2024, recaída en la reclamación nº 28/21428/2023 interpuesta frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

La obligada tributaria DOÑA X presentó la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) del ejercicio 2020 utilizando, a tal fin, el modelo 151 previsto para los trabajadores desplazados en territorio español acogidos al régimen especial del artículo 93 de la Ley 35/2006 reguladora del IRPF.

En su autoliquidación presentada hizo constar como domicilio habitual el sito en el municipio B de la Comunidad de Madrid, indicando que era titular del pleno dominio del mismo (clave de titularidad 1).

Mediante comunicación notificada en fecha 07/03/2023 se inició procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada IRPF de 2020 cuyo alcance incluía, entre otros aspectos, "comprobar las imputaciones de renta inmobiliaria sujetas a tributación en el

Régimen Especial para trabajadores desplazados a territorio español del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según los datos que constan en nuestras bases de datos."

La Oficina Gestora, dictó liquidación provisional en la que, entre otros conceptos, regularizó la existencia de una renta inmobiliaria imputada no declarada por DOÑA X por el inmueble de su propiedad sito en el Municipio B.

La obligada tributaria interpuso frente al acuerdo de liquidación recurso potestativo de reposición aduciendo que era su vivienda habitual y que, por ende, no era procedente la imputación de renta inmobiliaria.

La oficina gestora desestimó el recurso con apoyo en varias sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sentencia TSJ de Madrid nº 364/2018 recaída en Procedimiento Ordinario 933/2017; Sentencia TSJ de Madrid nº 362/2018 recaída en Procedimiento Ordinario 863/2017), en las que se ha declarado que en el régimen especial de trabajadores desplazados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el inmueble en el que el contribuyente reside genera renta inmobiliaria imputada.

SEGUNDO. Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, la interesada DOÑA X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Madrid.

En particular, la interesada discutía la imputación de renta inmobiliaria cuantificada por la Administración Tributaria por entender que "no se trata de un elemento sobre el que exista una renta real o potencial, por lo que se trata de un supuesto de no sujeción", así como otras cuestiones referidas a otros elementos de la liquidación provisional tales como la tributación de las aportaciones a planes de pensiones y retenciones.

Así, el TEAR de Madrid en el fundamento de derecho cuarto transcribe el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulador del régimen de impatriados para, seguidamente, en el fundamento de derecho quinto que seguidamente transcribimos, enjuiciar la conformidad a derecho de la imputación de renta inmobiliaria imputada a DOÑA X por su vivienda habitual sita en el municipio B de Madrid:

Resolución TEAR de Madrid impugnada (RG 28/21428/2023)- la negrita se contiene en la resolución y el subrayado es añadido-

<<QUINTO. En el presente caso, no es objeto de controversia entre las partes la procedencia de la aplicación del citado régimen especial, siendo la primera cuestión planteada en el expediente si procede o no la imputación de renta inmobiliaria por el inmueble situado en a Calle (...) en municipio B (Madrid), que constituye la vivienda habitual del interesado.

En este sentido, el artículo 13 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, señala

<<1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (...)

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.

h) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas>>

A estos efectos cabe traer a colación lo dispuesto en la sentencia del TSJ de Madrid de 6 de mayo de 2024 (n.º recurso: 685/2022), que en un caso idéntico al presente concluye lo siguiente (en negrita por éste TEAR):

*<<La Sala, por su parte, se separa del criterio expresado en la anterior sentencia [Sentencia de la Sección 5ª nº 364/2022, de 20 de julio de 2022, Rec. 431/2020] por entender que **resulta aplicable al actor lo dispuesto por el artículo 85 de la Ley del LRPF, a que se remite el artículo 24.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que nombra el artículo 87 equivalente del entonces vigente texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que exime a la vivienda habitual de la imputación como renta inmobiliaria.***

Resulta lógico que el artículo 13.1.h) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes no exceptúe a la vivienda habitual de las rentas obtenidas en territorio español por los titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español, porque está destinado a personas que no mantienen su residencia en España.

*Debemos recalcar que **el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF se aplica en cambio a las personas físicas que precisamente adquieren la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, que se trata de un régimen inscrito en el ámbito de la propia LIRPF y que reconoce la facultad de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, pero manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, y que simplemente permite la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.***

*En méritos a lo expuesto, **procede la estimación de la demanda, reconociendo al actor el derecho a la exención de la vivienda habitual de imputación de renta inmobiliaria>>***

Pues bien, en virtud de lo expuesto, este Tribunal comparte el criterio expuesto por la reciente sentencia del TSJ de Madrid, por lo que constituyendo el inmueble referido la vivienda habitual de la parte reclamante, dicha circunstancia exonerará para que no sea de aplicación la imputación de rentas inmobiliarias efectuada por la Oficina Gestora>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Madrid, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 12 de diciembre de 2024, ha interpuesto la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT el día 14 de febrero de 2025, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Directora recurrente delimita del siguiente modo la controversia jurídica a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

<<La cuestión controvertida en el presente recurso se centra en determinar si, aquellos contribuyentes que opten por la aplicación del régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, recogido en el artículo 93 de la LIRPF ("régimen de impatriados") deberán tributar también por las rentas imputadas de inmuebles sitos en territorio español que constituyan su vivienda habitual, o si, por el contrario, pueden excluir de tributación la renta imputada por dicha vivienda habitual>>

Controversia jurídica que, a su juicio, debe resolverse a la luz del artículo 85 de la Ley del IRPF relativo a la imputación de rentas inmobiliarias, el artículo 93 LIRPF que regula el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español y los artículos 13.1 h) y 24.5 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes.

Tras exponer la normativa aplicable, formula las siguientes alegaciones (la **negrita** y el subrayado son los contenidos en el escrito de interposición):

*<<Este Departamento considera que **aquellos contribuyentes que opten por la aplicación del Régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, recogido en el artículo 93 de la LIRPF ("régimen de impatriados") deberán tributar también por el importe correspondiente a las rentas imputadas de la que sea su vivienda habitual en territorio español.***

El motivo por el cual deben tributar por ello es que estos contribuyentes, al optar por la aplicación del régimen especial, pasan a determinar su deuda tributaria conforme al TRLIRNR (RD Legislativo 5/2004). Según el art. 13.1.h) del TRLIRNR, se consideran 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. El hecho de que, a efectos de la determinación de la renta imputada, el art. 24.5 del TRLIRN remita al art. 85 LIRPF, y que este último precepto excluya de imputación a la vivienda habitual no implica que esta exclusión sea aplicable en el IRNR, por cuanto el concepto de vivienda habitual es un concepto propio del IRPF.

Asimismo, debe añadirse que la norma de sujeción establecida en el art. 13.1.h) TRLIRNR no establece salvedad alguna para el caso de que el inmueble constituya la vivienda habitual del contribuyente, lo que implica que deberá tributar por la renta imputada de dicho inmueble.

*En esencia, el denominado "régimen de impatriados" supone un tratamiento fiscal generalmente más favorable para este colectivo que para el resto de contribuyentes sujetos al IRPF. Ello se debe a que **la determinación de la deuda tributaria debe hacerse con arreglo a las normas establecidas en el TRLIRNR, con algunas excepciones claramente delimitadas en los artículos 93.2 LIRPF y 114 RIRPF. Sin embargo, ninguna de estas excepciones se refiere a la imputación de rentas inmobiliarias.***

Entiende esta Administración que, una vez se ha optado por este régimen, esta opción se debe aplicar a todos los efectos, tanto los que resultan fiscalmente más favorables, como los que no. En cualquier caso, como decimos, se trata de un régimen opcional y susceptible de renuncia en los términos del artículo 117 RIRPF. En vista de estas circunstancias, el contribuyente puede optar también por aplicar el régimen general del IRPF, y tributar como el resto de residentes fiscales, sin imputar rentas inmobiliarias por su vivienda habitual. Lo que entendemos que no permite el ordenamiento jurídico es una suerte de "opción a medias" o aplicación "selectiva" de la normativa del IRNR, que es lo que en estos casos pretende el obligado tributario.

Adicionalmente, la Directora recurrente aduce una posible incongruencia en la tesis defendida por el TEAR de Madrid. Así, considera que la argumentación jurídica que emplea la resolución recurrida para rechazar la pretensión de la recurrente de aplicar la reducción en base imponible prevista en el artículo 52 LIRPF por la realización de aportaciones a planes de pensiones, debía haber sido igualmente aplicada para confirmar la procedencia jurídica de la imputación de rentas inmobiliarias.

Concretamente, transcribe parcialmente la resolución del TEAR añadiendo los subrayados:

<<Pues bien, al tratarse de un régimen especial y opcional, no cabe admitir la alegación referida a la discriminación entre los residentes y no residentes, ya que la parte reclamante podría haber presentado el modelo 100 y haber aplicado la reducción pretendida, por lo que, en virtud de lo expuesto, este Tribunal concluye que no procede la aplicación de la reducción por aportaciones a planes de pensiones.

SÉPTIMO. Por último, en cuanto al importe de las retenciones a tener en cuenta, en el sentido de las que debieron ser retenidas e ingresadas, en consonancia con el artículo 99.5 de la Ley del IRPF, alegado por la parte reclamante, este Tribunal considera que, tal y como se exponía para el caso de la reducción por haberse realizado aportaciones a planes de pensiones, el hecho de que la parte reclamante optara por la aplicación del Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, determina que la deuda tributaria se determine con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, por lo que lo expuesto en el artículo citado no es de aplicación al presente caso>>

Afirmaciones de la resolución impugnada a las que se refiere la Directora recurrente en los siguientes términos:

<<Al estimar la referida alegación, el TEAR no solo se está oponiendo al criterio aplicado por el Órgano gestor y la DGT, sino que se está contradiciendo a sí mismo, sin justificación aparente, más allá de la referencia a la sentencia del TSJM (recordemos que lo establecido en una sentencia de TSJ no constituye jurisprudencia ni fuente del Derecho y, por tanto, no vincula a la Administración tributaria)

(...)

Por coherencia y consistencia del sistema normativo, no cabe aplicar unos determinados beneficios fiscales e inaplicar otros, concurriendo en todos ellos las mismas circunstancias:

Se trata de un régimen opcional, al que el obligado opta de forma voluntaria, en función de sus intereses y preferencias.

El régimen fiscal especial supone la determinación de la deuda con arreglo al TRLIRNR, y añadimos: para lo favorable y lo desfavorable. De tal modo el, al optar por dicho régimen, el interesado ha debido tomar en consideración todas las eventuales implicaciones.

Lo que no parece admisible es que el TEAR justifique la omisión de determinados beneficios fiscales en el TRLIRNR y no otros. Es decir, el TEAR se coloca en la posición del legislador y considera lógico que el legislador no haya previsto expresamente la exención de imputaciones de rentas inmobiliarias en la vivienda habitual, porque se trata de un impuesto para no residentes, presuponiendo, además, que para residentes que tributan por IRNR por decisión propia, el legislador habría querido que no tributasen por imputaciones de rentas de sus viviendas habituales (como cualquier otro residente sujeto a tributación del IRPF).

Este Departamento considera que se trata de una intromisión injustificada y contraria a Derecho. No corresponde al TEAR completar lo que consideran una laguna legal. No existe tal laguna. El legislador ha previsto que la determinación de la deuda tributaria con arreglo a las normas del TRLIRNR es y debe ser distinta que la cuantificada con arreglo a las normas del IRPF. Y ello también se aplica a aquellos sujetos que han optado, voluntariamente, por la primera, por aplicación del régimen especial previsto en el art. 93 LIRPF>>

Adicionalmente, la Directora cita la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V0384-10, de 02/03/2010 en la que se ha afirmado que la exención por reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual (artículo 38 LIRPF) no es aplicable a los contribuyentes acogidos al régimen especial de impatriados; interpretación que se considera "trasladable, *mutatis mutandis*, al supuesto de tributación de la vivienda en imputaciones de renta inmobiliaria", concluyendo:

<<Así pues, en línea con el expresado criterio de la DGT y en lo que al presente recurso respecta, resulta de aplicación lo dispuesto en la letra h) del apartado 1 del artículo 13 del TRLIRNR, conforme al cual 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. Asimismo, el artículo 14 del TRLIRNR establece cuáles son las rentas exentas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin que se recoja disposición alguna relativa a inmuebles situados en territorio español. El artículo 24 del TRLIRNR, señala que la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del TRLIRNR, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones. En el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 85 LIRPF. En base a lo anterior, cabe afirmar que el apartado 5 del artículo 24 del TRLIRNR remite a las normas previstas en la LIRPF para cuantificar el importe de las rentas imputadas por los bienes inmuebles situados en territorio español, sin que resulte de aplicación en dicho impuesto la exclusión de tributación de la vivienda habitual, por cuanto el concepto de vivienda habitual es un concepto propio del IRPF y el artículo 13.1.h) del TRLIRNR no establece salvedad alguna para el caso de que el inmueble constituya la vivienda habitual del contribuyente.

En consecuencia, no resultará de aplicación la exclusión de tributación de la vivienda habitual, conforme a lo dispuesto en el artículo 85 de la LIRPF>>

También ahonda la Directora en la distinta naturaleza legal del IRPF y del IRNR afirmando:

<<La imputación de rentas inmobiliarias supone el gravamen de una manifestación implícita o potencial de capacidad económica, la exclusión de la vivienda habitual resulta lógica en el IRPF, por cuanto dicha vivienda, por su función y uso, no es susceptible de generar ninguna renta real ni potencial, sino que sirve para cubrir una necesidad residencial básica de la persona. No puede decirse lo mismo respecto del IRNR.

El IRPF es "un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares", según el artículo 1 de la LIRPF.

Sin embargo, el IRNR no comparte estas características con el IRPF, de ahí que su configuración general sea radicalmente distinta. (...) El legislador no expresa que el IRNR tenga carácter personal ni que grave la renta de sus sujetos pasivos de acuerdo con los principios de igualdad, generalidad o progresividad, ni conforme a sus circunstancias personales ni familiares. No parece que estemos en presencia de una laguna legal, sino que se trata de una omisión deliberada, fruto de la propia configuración del tributo.

Claro reflejo de la distinta naturaleza del IRPF y del IRNR es, por ejemplo, la distinta regulación de los tipos de gravamen (estructura de tipos progresiva del IRPF frente a estructura de tipos fijos del IRNR). Lo mismo puede decirse de los preceptos relativos a la adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, presentes únicamente en la LIRPF (artículos 56 a 61). Estos y otros aspectos (como la exclusión de la vivienda habitual en las imputaciones de rentas inmobiliarias) son los que permiten que el IRPF se ajuste, en la medida de lo posible, a la capacidad económica real del contribuyente y éste tribute en atención a sus circunstancias personales y familiares. Por el contrario, en el IRNR no se prevén tales medidas, porque así ha sido configurado por el legislador.

No pueden, por arbitrio de un TEAR, quedar sin tributar unas determinadas rentas gravadas con arreglo al art. 13.1.h) TRLIRNR, con fundamento en una supuesta laguna legal inexistente, o por un pretendido acercamiento entre IRNR e IRPF, absolutamente artificioso y al margen de la legalidad y de la distinta naturaleza de ambos tributos.

No se debe perder de vista el objetivo último del régimen especial previsto en el artículo 93 LIRPF: atraer capital humano a nuestro país. Se trata de un objetivo de política económica, que en el plano práctico consiste en ofrecer ventajas fiscales a aquellos sujetos que presentan una serie de características fijadas por el propio legislador. Esta sola circunstancia determina, por sí misma, un tratamiento favorable de estos contribuyentes frente al resto de contribuyentes del IRPF.

Pues bien, cuando un contribuyente del IRPF puede optar por ambos sistemas de tributación y, entre ellos, elige aquel que no se ajusta a sus circunstancias personales y familiares ni a su capacidad económica real (IRNR, por aplicación del régimen especial del artículo 93 LIRPF), lo hace por resultarle más favorable que aquel otro que sí se adecúa a dichas circunstancias y capacidad económica (régimen general del IRPF). Dicha opción debe llevarse a cabo en su plenitud, sin que pueda servir una "opción selectiva" o una tributación conforme al IRNR aplicando también algunos otros incentivos fiscales previstos en el IRPF, en aras de una mejor adecuación a sus circunstancias o a su capacidad económica real. El IRNR se articula con independencia de dichas circunstancias y capacidad económica real, y como tal debe aplicarse.

Por otro lado, entendemos que se ha incumplido la prohibición de la analogía para extender, más allá de sus estrictos términos, la regulación de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, prevista en el artículo 14 LGT. Una interpretación como la del TEAR es claramente contraria a esta prohibición, así como a la indisponibilidad del crédito tributario (art. 117 LGT).

Por último, destacamos el principio de especialidad normativa (lex specialis derogat generalis), que hace prevalecer el art. 13.1.h) TRLIRNR frente al 24.5 TRLIRNR y frente al 85 LIRPF, para la regulación de las rentas imputadas en sujetos acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados. (...) La imputación de rentas se rige, para casos como el que nos ocupa, por el artículo 13.1.h) TRLIRNR. En ausencia de exclusión expresa de la vivienda habitual en dicho artículo, debe entenderse que ésta no está excluida de generar rentas imputadas en la base imponible del contribuyente, sin que la referencia al art. 85 LIRPF que efectúa de forma genérica el art. 24.5 TRLIRNR, suponga impedimento alguno, precisamente por este principio de especialidad normativa>>.

Concluye la Directora su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<Aquellas personas que opten por la aplicación del Régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, recogido en el artículo 93 de la LIRPF ("régimen de impatriados") deberán tributar por las rentas imputadas de inmuebles situados en territorio español no afectos a actividades económicas, con independencia de que constituyan su vivienda habitual.>>

CUARTO. En fecha 28 de marzo de 2025 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente.

Así, DOÑA X ha presentado alegaciones en las que, en síntesis, aduce que el gravamen de la renta inmobiliaria imputada tiene su razón de ser en la existencia de una renta potencial a la que renuncia el propietario; renta que, sin embargo, no existe en la vivienda habitual. Argumentación a la que anuda el literal del artículo 12 TRLIRNR según el cual se grava la obtención de renta en territorio español para concluir que la vivienda habitual no genera renta ni real ni potencial en territorio español.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si los contribuyentes del IRPF que opten por la aplicación del régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, recogido en el artículo 93 LIRPF ("régimen de impatriados") deben tributar por el importe correspondiente a las rentas imputadas correspondientes al bien inmueble urbano que constituye su vivienda habitual en territorio español.

Recordemos que la Administración Tributaria había defendido tal tributación en aplicación de la normativa del IRNR -tesis que apoyó en sede del recurso de reposición con varias sentencias del TSJ de Madrid que habían concluido la procedencia de la imputación de renta inmobiliaria- y, sin embargo, haber estimado el TEAR de Madrid en la resolución impugnada la improcedencia de tal tributación en aplicación de una posterior sentencia del citado Tribunal.

Controversia que hemos de resolver a la luz de la normativa aplicable contenida fundamentalmente en la Ley 35/2006 del IRPF y el Texto Refundido de la Ley del IRNR aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004:

Artículo 93 LIRPF. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Redacción aplicable ratione temporis vigente a partir del 1/1/2015.

<<1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido.

b) La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas.

e) Para la determinación de la cuota íntegra:

1.º A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

(...)

2.º A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

(...)

f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por ciento>>

Regulación legal que es objeto de desarrollo reglamentario en los artículos 113 a 120 del Real Decreto 439/2007 por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, cabiendo destacar los siguientes preceptos:

Artículo 113 RIRPF. Ámbito de aplicación.

<<Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando cumplan las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto>>.

Artículo 114 RIRPF. Contenido del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

<<1. La aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las especialidades previstas en el apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto y en este artículo.

2. En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) A efectos de lo dispuesto en la letra b) apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, no se entenderán obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español o con posterioridad a la fecha de la comunicación prevista en el apartado 3 del artículo 119 de este Reglamento, sin perjuicio de su tributación cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b) La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del Impuesto en:

a') Las deducciones en la cuota a que se refiere el artículo 26 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A los efectos previstos en el párrafo b) del citado artículo 26, además de los pagos a cuenta a que se refiere el apartado 3 siguiente, también resultarán deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b') La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por ciento de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo. A estos efectos, para calcular el tipo medio efectivo de gravamen deberá tenerse en cuenta la cuota íntegra y la base liquidable, excluida, en ambos casos, la parte de las mismas correspondiente a las rentas a las que se refiere el artículo 25.1 f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3. Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta de este régimen especial se practicarán de acuerdo con lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 de euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por ciento.

Cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 76.2.a) de este Reglamento, estarán obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes, en relación con las rentas que estos obtengan en territorio español.

El cumplimiento de las obligaciones formales previstas en el artículo 108 de este Reglamento, por las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el párrafo anterior, se realizará mediante los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

4. Los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen especial estarán obligados a presentar y suscribir la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el modelo especial que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, el cual establecerá la forma, el lugar y los plazos de su presentación, y cuyo contenido se ajustará a los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Al tiempo de presentar su declaración, los contribuyentes deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, la forma y los plazos que determine el Ministro de Economía y Hacienda. Si resultara una cantidad a devolver, la devolución se practicará de acuerdo con lo señalado en el artículo 103 de la Ley del Impuesto.

5. A las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español realizadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación de este régimen especial les resultará de aplicación lo previsto en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes>>

Por su parte, la normativa del IRNR relevante a efectos de resolver la controversia aquí suscitada se compone, fundamentalmente, de los siguientes preceptos:

Artículo 13 TRLIRNR. Rentas obtenidas en territorio español. Redacción vigente a su entrada en vigor.

<<1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

a) (...)

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.

h) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas>>

Artículo 24 TRLIRNR. Base imponible. Redacción vigente a su entrada en vigor.

<<1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.

2. En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

3. La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.

4. La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III, salvo el artículo 33.2, y en la Sección 6.ª del Título X, salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el caso de entidades no residentes, cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo, su importe será el valor de mercado del elemento adquirido.

Tratándose de ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 13.1.i).3.º de esta Ley procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes.

En caso de que el contribuyente haya tributado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por ganancias patrimoniales por cambio de residencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 95 bis de la Ley 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, para el cálculo de la ganancia patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en el mencionado artículo.

5. En el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo

6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en 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, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

b) En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

2.ª La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III y en la Sección 6.ª del Título X salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, 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.

Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal>>.

Así, el apartado quinto del citado artículo 24 TRLIRNR se remite para la determinación de la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español al artículo 87 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo; remisión que ha de entenderse realizada en la actualidad al artículo 85 de la Ley 35/2006:

Artículo 85 LIRPF. Imputación de rentas inmobiliarias. Redacción vigente a partir de 1/1/2015.

<<1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y

hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 por ciento.

Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

2. Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de esta Ley.

Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

3. En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del período de aprovechamiento.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral, o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.>>

TERCERO. Juicio de este TEAC.

La opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes a la que pueden acogerse los trabajadores desplazados a territorio español que adquieren en nuestro país su residencia fiscal fue incorporado al ordenamiento jurídico español bajo la vigencia del derogado Texto Refundido de la Ley del IRPF.

Así, en dicho texto legal se introdujo tal regulación dentro del artículo 9 referido a la residencia habitual de forma que se conceptualizaba como una opción de tributación relacionada con la residencia.

Regulación cuyas líneas básicas se mantuvieron a la entrada en vigor de la actual Ley 35/2006 del IRPF, si bien en la misma se conceptualizó tal opción de tributación como un régimen especial del IRPF.

En este sentido, es pacífico que el citado régimen se creó para atraer a España personal cualificado extranjero, alcanzando a contribuyentes de gran relevancia social como ciertos deportistas extranjeros que se trasladan a España durante un número limitado de años. No en vano tal regulación coloquialmente se conoció en nuestro país como "Ley Beckham". Traslado que, en definitiva, conlleva que tales contribuyentes adquieran su residencia fiscal en territorio español ex artículo 9 LIRPF.

Esta intención del legislador español se llevó a término mediante la creación de una opción de tributación en virtud de la cual estos contribuyentes que adquirirían su residencia fiscal en territorio español y que, si bien por mor del artículo 2 LIRPF, tendrían la obligación ordinaria de tributar por su renta mundial (esto es, por "la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador") y siendo de aplicación los tipos progresivos del IRPF, podrían "optar por tributar por el IRNR manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF" según la propia literalidad del artículo 93 LIRPF.

Así, el régimen especial de impatriados del IRPF se configura legalmente como un régimen opcional que, en palabras del artículo 93.2 LIRPF "implicará la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente".

De este modo, el régimen especial conlleva para los sujetos a él acogidos, únicamente la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a la normativa general del IRNR previéndose, a tal fin, la no aplicación de determinados preceptos del TRLIRNR, a saber: artículos 5 (contribuyentes), 6 (residencia en territorio español), 8 (individualización de rentas), 9 (responsables), 10 (representantes), 11 (domicilio fiscal) y desde 2015 el artículo 14 (rentas exentas).

Así, esta "determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del IRNR" conlleva, como ya prevé el propio artículo 93.2 c) LIRPF que "a efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas".

Así, el hecho de que estas personas físicas residentes fiscales en territorio español y, por ende, contribuyentes del IRPF, calculen su obligación tributaria principal del IRPF en aplicación de la normativa del IRNR supone que no tributan por la totalidad de sus rentas mundiales sino sólo por sus rentas territoriales, esto es, "por las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural" siendo precisamente el artículo 13 TRLIRNR bajo la denominación de "rentas obtenidas en territorio español" el que realiza su delimitación.

Así, a los efectos que aquí nos ocupan, la normativa del IRNR considera rendimientos obtenidos en territorio español tanto a los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos (apartado g) como las rentas inmobiliarias imputadas a los contribuyentes personas físicas por los bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas (apartado h).

Se aprecia, en definitiva, que la normativa del IRNR sujeta a gravamen las rentas inmobiliarias imputadas a las personas físicas no residentes por los bienes inmuebles urbanos de su titularidad estableciendo un único supuesto de no sujeción: a saber, la renta inmobiliaria que correspondería imputar por los bienes inmuebles urbanos sitos en territorio español afectos a actividades económicas.

Literalidad del precepto que evidencia, sin dificultad, que el legislador no ha previsto como un supuesto de no sujeción en el IRNR, esto es, de renta que no se consideraría obtenida en territorio español, la renta inmobiliaria imputada que se derivaría de la titularidad de un bien inmueble urbano que constituyese la vivienda habitual del contribuyente.

Ello pone de manifiesto que, en puridad, el debate jurídico sobre la existencia de una renta inmobiliaria imputada por la vivienda habitual del contribuyente acogido al régimen de impatriados encuentra su fundamento jurídico en la interrelación normativa que existe entre el TRLIRNR y la Ley 35/2006 del IRPF.

Así, siendo indiscutible que el IRNR no ha previsto como un supuesto de no sujeción la renta inmobiliaria imputada que correspondería a la vivienda en la que reside con habitualidad el contribuyente acogido al régimen de impatriados, el debate jurídico encuentra su fundamento en que el artículo 24.5 TRLIRNR al regular la base imponible del citado impuesto se remite al artículo 87 del derogado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante TRLIRPF) aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004 ("Imputación de rentas inmobiliarias")- remisión que ha de entenderse realizada en la actualidad al artículo 85 de la Ley 35/2006 con la misma denominación-.

Artículo 85 LIRPF que, al igual que ya hacía el derogado TRLIRPF, excluye de la imputación de rentas inmobiliarias a "la vivienda habitual y el suelo no edificado".

Por ende, la respuesta a la cuestión controvertida pasa por determinar si la remisión normativa que realiza el artículo 24.5 TRLIRNR al artículo 85 LIRPF conlleva la no imputación de renta inmobiliaria por la vivienda habitual del contribuyente.

Respuesta que, a juicio de este Tribunal Central, es negativa por varios motivos.

En primer lugar, porque tal remisión se produce no en el contexto de la delimitación del hecho imponible (artículo 13 TRLIRNR), sino en el marco del artículo 24 que regula la base imponible del IRNR.

Concepto jurídico-tributario de "base imponible" que es definido en el artículo 50 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible:

Artículo 50 LGT. Base imponible: concepto y métodos de determinación. Redacción vigente a su entrada en vigor.

<<1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

a) Estimación directa.

b) Estimación objetiva.

c) Estimación indirecta.

3. Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.

4. La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta ley>>

Así, en la determinación de la obligación tributaria principal se trata de manera diferenciada el hecho imponible y la base imponible siendo esta última una mera cuantificación del hecho imponible.

Y ello no es baladí porque pone de manifiesto que realizándose en la normativa el IRNR la remisión normativa al artículo 85 LIRPF no en el contexto del artículo 13, sino del artículo 24, la misma sólo puede servir para medir de forma cuantitativa el hecho imponible que ya ha sido delimitado por el propio artículo 13 pero nunca para delimitar, interpretar o integrar el perímetro del hecho imponible del IRNR.

En este sentido, una vez que una ley delimita el hecho imponible, la regulación legal de la base imponible puede conllevar que la misma incluso sea 0 euros por la realización de tal hecho imponible tal y como ocurre en los supuestos de exención total o plena, pero no sería jurídicamente correcto interpretar la normativa de la base imponible de forma tal que conllevara sujetar a gravamen hechos u operaciones que, en realidad, no hubieran supuesto la realización del hecho imponible.

Todo ello evidencia que la razón de ser de la remisión normativa contenida en el artículo 24.5 TRLIRNR al artículo 85 LIRPF es un simple fruto de que habiendo previsto el IRNR la sujeción por la renta imputada por la titularidad de bienes inmuebles urbanos sitos en territorio español, sin embargo, no ha previsto la cuantificación de tal hecho imponible, esto es, de la base imponible generada por tal imputación de rentas.

Falta de cuantificación en la normativa del IRNR de la renta inmobiliaria imputada que se subsana con la remisión normativa a la normativa del IRPF que sí contiene reglas cuantitativas de determinación de tal imputación de rentas: a saber, la aplicación del 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo o el 1,1 por ciento si el mismo ha sido revisado.

Por tanto, debemos concluir que el legislador del IRNR se ha remitido al artículo 85 LIRPF únicamente en aras de la determinación de tal renta imputada, esto es, de su cuantificación, pero en ningún caso para la delimitación del hecho imponible que se contiene en el artículo 13. h) TRLIRNR sin remisión alguna a la normativa IRPF.

Así, el supuesto de sujeción y la consecuente realización del hecho imponible que fija el artículo 13 h) TRLIRNR no puede interpretarse, completarse ni integrarse a la luz del concepto de renta inmobiliaria imputada que prevé la normativa del IRPF que únicamente es aplicable en aras de la cuantificación del hecho imponible específico previsto por la normativa IRNR.

De este modo, sería jurídicamente impreciso entender con base en la normativa del IRPF qué es una renta inmobiliaria imputada a efectos del IRNR o especificar qué tipo de bienes generan tal imputación en el IRNR, sino que una vez que el artículo 13 h) TRLIRNR ha delimitado la sujeción únicamente por la titularidad por personas físicas de bienes inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas, se remite al IRPF para su cuantificación.

Realizar tal extrapolación supondría confundir el hecho imponible que ha delimitado la normativa del IRNR -y, como decimos, sin laguna legal ni remisión normativa- con la cuantificación de la base imponible para el específico supuesto de realización del hecho imponible del artículo 13. h) TRLIRNR.

Imprecisión jurídica no sólo terminológica, sino que también supondría desconocer los pasos que han de seguirse para la determinación de la obligación tributaria principal y que exige, *ab initio*, delimitar los supuestos de no sujeción y, con posterioridad, analizar la cuantificación de la base imponible.

Por ende, realizándose ex artículo 13. h) TRLIRNR el hecho imponible por la mera titularidad de un bien inmueble urbano sito en territorio español y, con independencia de que el mismo pueda considerarse la vivienda habitual de su titular, será exigible el IRNR que se cuantificará, ex artículo 24.5 TRLIRNR, de conformidad con el artículo 85 LIRPF.

Lo anterior conduce a que este TEAC deba estimar el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio no compartiendo la conclusión jurídica alcanzada por el TEAR de instancia en la resolución impugnada.

Sentado lo anterior, quiere este TEAC ahondar en que, como bien afirma la Directora recurrente, no existe como ya hemos puesto de manifiesto laguna legal en el IRNR a completar por el IRPF ni tampoco en que la conclusión que hemos alcanzado en líneas precedentes de la procedencia de tributar por la renta imputada del inmueble urbano en el que se reside habitualmente sea una consecuencia jurídica indeseada del legislador o que conllevaría vulnerar principios constitucionales.

Así, entendemos que no debe caerse en argumentaciones simplistas tales como que la falta de mención a la vivienda habitual constituiría una omisión no intencionada del legislador o, incluso, una laguna legal en la medida en que se entendiese como razonable que la regulación del IRNR no ha contemplado como excepción a la imputación de rentas inmobiliarias la titularidad de la vivienda habitual sita en España en tanto que, por definición, el contribuyente del IRNR no habitaría con habitualidad vivienda alguna en territorio español.

La razón es que, como bien aduce la Directora recurrente, el legislador a la hora de determinar la deuda tributaria del IRPF para los sujetos acogidos al régimen del artículo 93 LIRPF no ha realizado una remisión en blanco a la normativa del IRNR, sino que ha establecido exclusiones en la aplicación de determinados preceptos y, al tiempo, reglas específicas que se apartan de la estricta aplicación de la normativa del IRNR tales como la fijación de tipos distintos de gravamen. Ello evidencia que, de haberlo querido, podría haber previsto no sólo la no sujeción por la titularidad de bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas, sino también el caso de la vivienda habitual.

Y, en segundo lugar, porque no podemos desconocer la distinta naturaleza jurídica del IRPF y del IRNR puesto que el primero es un impuesto personal que grava la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

Adecuación de la tributación a las circunstancias personales y familiares del contribuyente que ocasiona la existencia de preceptos diversos que permiten adecuar a las mismas su tributación efectiva, tal y como el precepto que aquí nos ocupa puesto que, como ha afirmado el Tribunal Constitucional en su sentencia 295/2006, de 11 de octubre, la imputación de rentas se produce porque la misma manifiesta *"una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido- sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que "renuncia" su titular -el que podría obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una "renta potencial" susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas"*.

Renta potencial que, sin embargo, no existiría en la vivienda habitual del contribuyente puesto que la tenencia a su disposición no denota una capacidad económica entendida como una renta potencial, sino una mera cobertura de una necesidad vital básica.

Adecuación que, sin embargo, no se produce, ni se debe producir, en el IRNR.

A *fortiori*, este TEAC también considera que, a nivel conceptual, tampoco sería jurídicamente válido oponer a la conclusión previamente alcanzada principios constitucionales tales como el principio de igualdad.

En este sentido, hemos de recordar que el principio de igualdad constitucional en su vertiente de igualdad material exige que a iguales supuestos de hecho se le apliquen iguales consecuencias jurídicas, impidiendo dar un trato desigual a los sujetos que se encuentran en la misma situación.

Sin embargo, no cabe colegir que los contribuyentes del IRPF que determinan su deuda por el IRPF se encuentran en la misma situación que los que la determinan por el IRNR según las especialidades previstas en el régimen especial para trabajadores desplazados. En este sentido, es pacífico que el trato fiscal que se da a ambos contribuyentes es muy dispar - si bien justificado por razones de política económica- pero ello en sí mismo impide realizar interpretaciones que supongan ir decidiendo, precepto a precepto, al sujeto que potencialmente puede acogerse al régimen del artículo 93 LIRPF qué régimen de tributación le es más conveniente. Ello, claro está, supondría atribuir a los contribuyentes acogidos al régimen especial para trabajadores desplazados el poder de decidir unilateralmente alteraciones en la relación jurídico-tributaria que, por definición, es indisponible.

Por eso, la libre elección que tienen los contribuyentes que adquieren su residencia fiscal por su desplazamiento a territorio español y con sujeción al resto de requisitos exigidos por el artículo 93 LIRPF de decidir si determinan la deuda del IRPF en aplicación de tal normativa -tributando, en definitiva, por su renta mundial pero en adecuación a sus circunstancias personales y familiares y con un elenco diverso de incentivos fiscales- o, en aplicación de la normativa del IRNR con las especialidades previstas en el artículo 93 LIRPF, debe realizarse ponderando la tributación a la que quedará sujeto el contribuyente bajo ambos regímenes jurídicos.

Tributación que, como decimos, tiene implicaciones jurídicas diversas que trascienden de la mera imputación de renta inmobiliaria por la vivienda habitual, al afectar no solo a aspectos de la obligación tributaria material, sino también a obligaciones tributarias formales como es la excepción de la obligación de presentación del modelo 720 para los sujetos acogidos a este régimen especial.

Así, la decisión de tributar por el régimen ordinario del IRPF o de determinar su deuda tributaria por el régimen del IRNR exige de dichos sujetos la toma en consideración de las muy distintas implicaciones fiscales que ambos regímenes jurídicos conllevan debiendo, a tal fin, tomar en consideración que por el inmueble urbano de su propiedad sito en territorio español tendrá renta inmobiliaria imputada calculada sobre el valor catastral según las reglas cuantitativas previstas en el artículo 85 LIRPF: a saber, el 2 por ciento del valor catastral o el 1,1 por ciento si el mismo ha sido revisado proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AEAT**, acuerda **ESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

Aquellos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación del régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, recogido en el artículo 93 de la Ley 35/2006 del IRPF ("régimen de impatriados") deberán tributar por las rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos sitos en territorio español no afectos a actividades económicas, con independencia de que constituyan su vivienda habitual.