

Rechazo a un criterio administrativo no previsto en la Ley del IRPF e inconstitucional: la imputación de renta por los garajes o trasteros de la vivienda habitual que no hayan sido adquiridos conjuntamente

Antonio Cubero Truyo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Sevilla

Miembro de la AEDAF

Title

Opposition to a criterion not provided by the Personal Income Tax Law and unconstitutional: the imputation of rent for the garages or storage rooms of the main residence acquired at a later date

Resumen

La vivienda habitual está excluida del régimen de imputación de rentas inmobiliarias del IRPF. Y junto con ella, los garajes, trasteros y anexos, pero con la condición de que hayan sido adquiridos simultáneamente con la vivienda. Consideramos que este requisito no tiene base alguna en la Ley y resulta inconstitucional por vulneración del principio de igualdad, según la interpretación realizada directamente sobre esta cuestión por el Tribunal Constitucional.

Palabras clave

Impuesto sobre la Renta. Inmuebles. Vivienda habitual. Garajes. Principio de igualdad.

Abstract

Main residence is excluded from the system of imputation of real estate income from personal income tax. And together with it, the garages, storage rooms and annexes, but on the condition that they have been acquired simultaneously with the dwelling. We consider that this requirement has no basis in law and is unconstitutional for violation of the principle of equality, according to the interpretation made directly on this issue by the Constitutional Court.

Keywords

Personal Income Tax, Real Estate, Main Residence, Garages, Principle of equality.

Recibido el 6/06/2019/Aceptado el 19/07/2019/Revisado el 22/07/2019

Sumario

1. La imputación de rentas inmobiliarias en la declaración del IRPF y sus excepciones
2. El criterio administrativo sobre la imputación de rentas inmobiliarias en el caso de garajes y trasteros
 - 2.1. Formulación del criterio administrativo. Condiciones para que los garajes y trasteros sean asimilables a la vivienda habitual
 - 2.2. En contra de la aplicación del requisito de la adquisición simultánea de los garajes o trasteros, sin apoyo legal
3. Análisis de la normativa aplicable en el IRPF sobre el concepto de vivienda habitual tras la derogación de la deducción de la cuota por adquisición de vivienda. ¿Ultraactividad del artículo 55 del Reglamento?
4. La ausencia de base legal no puede entenderse subsanada por la regulación de un criterio similar en la Ley del IVA. Argumentos en contra de una interpretación «sistemática»
5. La aplicación de un criterio diferente a garajes idénticos en función del momento de adquisición vulnera el principio de igualdad
6. La solicitud de rectificación de la autoliquidación como vía aconsejable de actuación para evitar la eventual imposición de sanciones
7. Bibliografía

1. La imputación de rentas inmobiliarias en la declaración del IRPF y sus excepciones

La imputación de rentas inmobiliarias está regulada en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre), en la Sección 1.ª del Título X, Título dedicado a los «Regímenes especiales»¹. Conforme al artículo 85, la imputación solo va dirigida en principio a los bienes inmuebles urbanos, si bien este rasgo de su ámbito objetivo debe ser matizado, tanto ampliado como reducido, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Los inmuebles rústicos están excluidos o liberados de la imputación con carácter general, pero sí darán lugar a la imputación de renta aquellos inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.
- El suelo no edificado, aunque tenga el carácter de suelo urbano, no genera la imputación de renta.

En cuanto a la cuantificación del importe que ha de ser declarado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral del inmueble.

Ahora bien, para procurar que el resultado de la imputación sea razonablemente equilibrado según el grado de antigüedad del valor que se toma como referencia del cálculo, el porcentaje aplicable será solo del 1,1 por ciento cuando los inmuebles estén ubicados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido objeto de una revisión colectiva reciente, entendiéndose por reciente la producida dentro de los últimos diez periodos impositivos².

En la misma línea de intentar que la renta imputada resulte equilibrada sean cuales sean las circunstancias del caso concreto, si el inmueble carece todavía de valor catastral, la norma vigente ordena tomar como referencia bien el valor comprobado por la Administración a efectos de otros impuestos, bien el precio o valor de adquisición del inmueble, el mayor de ambos; pero el porcentaje aplicable será el 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por 100 de ese mayor valor, contando con que reflejará presumiblemente una cuantía más elevada que la de un teórico valor catastral, incluso si este estuviera actualizado.

Cuando hablamos de la imputación, no se trata evidentemente de una renta real o efectiva, lo cual ha generado desde el principio acusaciones más o menos fundadas de inconstitucionalidad, por supuesta vulneración del principio de capacidad económica.

No obstante, el Tribunal Constitucional, en la sentencia 295/2006, de 11 de octubre, descartó tal hipótesis, argumentando que esta renta imputada integra «la manifestación de 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 imputación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas»³. El Tribunal Constitucional incluso se preocupa de precisar el calificativo que considera pertinente (se exterioriza la existencia de una renta «potencial», subraya), rechazando que pueda hablarse de una renta «ficticia», como afirmaban «tanto el órgano judicial planteante de la cuestión como el Fiscal General del Estado»⁴. Para afianzar jurisprudencialmente su decisión, el Tribunal se remitía al precedente relativo al Impuesto andaluz sobre

1 Entre la amplísima bibliografía sobre el régimen de imputación de rentas inmobiliarias, pueden destacarse los trabajos monográficos de Ramos Prieto (2008) y de Ruiz de Velasco Punín (2016).

2 En el programa de autoliquidación del IRPF (*Renta WEB*) se incluye un enlace a los efectos de comprobar los municipios en los que se ha llevado a cabo dicha actualización general de los valores catastrales y procede la rebaja del coeficiente.

3 La posición del Tribunal Constitucional sigue generando algunas dudas. Véase al respecto Ramos Prieto (2007), págs. 3 a 68.

4 El uso del lenguaje nos ofrece continuas oportunidades de discusión. Incluso podría considerarse compatible, si se nos permite el juego de palabras, ese rechazo del Tribunal Constitucional a la expresión «renta ficticia», con la afirmación sostenida por un amplio sector doctrinal de que nos hallamos ante «una auténtica ficción legal de obtención de renta». Por todos, García Berro (2018), pág. 253.

tierras infrautilizadas, enjuiciado en la STC 37/1987, de 26 de marzo, una sentencia en la que ya sostuvo que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas era un hecho por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial, una «renta virtual», perfectamente compatible por tanto con el principio constitucional de capacidad económica.

Precisamente por esa finalidad que tiene esta figura, gravar rentas potenciales, es lógico que en su proceso de encuadramiento se prevean una serie de criterios de delimitación negativos. Así, para lograr que solo tributen aquellos supuestos en los que el propietario o titular del derecho real de disfrute podría obtener rentas del inmueble, pero renuncia voluntariamente a las mismas, se acogen varias excepciones a la imputación de renta, excepciones que caen por su propio peso:

En primer lugar, el caso más claro, no procederá imputación si los inmuebles ya generan rendimientos del capital a efectos del IRPF; es decir, si los inmuebles están arrendados produciendo una renta real, la renta potencial carece de sentido. Hay una obvia incompatibilidad entre el rendimiento del capital y la imputación de renta (al menos por el mismo lapso temporal, puesto que dentro del periodo impositivo, el inmueble puede estar arrendado una parte del año y la restante dar lugar a la imputación).

En segundo lugar, tampoco ha lugar a la imputación cuando el inmueble en cuestión esté afecto a alguna actividad económica. De nuevo la finalidad de la norma decae si el inmueble ya está teniendo un uso susceptible de generar otro tipo de rentas.

Y en tercer lugar, queda expresamente excluida de la imputación la vivienda habitual. Si el inmueble está destinado a la vivienda del contribuyente, ello impide que puedan obtenerse rentas del mismo⁵. La no obtención de rentas no constituye una decisión voluntaria en sentido estricto, dada la necesidad esencial que está cubriendo el inmueble.

Obsérvese que si a estas excepciones les aplicáramos *mutatis mutandis* los criterios teóricos de distinción entre las exenciones como beneficio fiscal y los supuestos de no sujeción, estas excepciones pertenecerían al ámbito de los criterios de no sujeción, como normas aclaratorias o interpretativas que contribuyen a la configuración del hecho imponible de la imputación. No concurre la potencialidad de renta que pretende gravarse, de manera que no se ha realizado el hecho imponible.

2. El criterio administrativo sobre la imputación de rentas inmobiliarias en el caso de garajes y trasteros

Como acabamos de señalar, no resulta aplicable la imputación de renta inmobiliaria cuando se trata de la vivienda habitual del contribuyente. Pero ¿qué alcance exacto tiene esta exclusión? ¿Qué cabe entender que engloba la noción de vivienda habitual?

2.1. Formulación del criterio administrativo. Condiciones para que los garajes y trasteros sean asimilables a la vivienda habitual

Si acudimos al Manual práctico Renta 2018, que publica la Agencia Tributaria⁶, tras afirmar que «la imputación de renta inmobiliaria está condicionada a que los inmuebles de los que dichas rentas presuntas derivan [...] no constituyan la vivienda habitual del contribuyente», se añade la siguiente

⁵ Cubiles Sánchez-Pobre (2016), págs. 194 a 196, recoge la postura manifestada en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, constituida por Acuerdo del Consejo de Ministros de 3 de julio de 2013, contraria a la exclusión de la vivienda habitual del régimen de imputación de rentas. Nosotros compartimos el criterio de esta autora favorable al mantenimiento de dicha exclusión, que creemos plenamente justificada.

⁶ Véase el Manual práctico Renta 2018 en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca_Virtual/Manuales_practicos/Renta/ManualRentaPatrimonio2018_V8_es_es.pdf

precisión: «A estos efectos, se entienden que forman parte de la vivienda habitual del contribuyente las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con el inmueble hasta un máximo de dos».

Así pues, los garajes quedan adheridos o incorporados al concepto de vivienda habitual y no habrá que aplicar sobre su valor catastral el porcentaje de imputación, siempre que hayan sido adquiridos conjuntamente con la vivienda en sentido estricto, y sin que puedan sobrepasar la cifra de dos garajes.

Esta escueta información, que se limita a los garajes sin hacer referencia a otros anexos o inmuebles vinculados a la vivienda, como los trasteros, se ve ampliada ya no en sede de imputación de rentas sino en otros dos apartados del Manual de la Agencia Tributaria.

Por un lado, al hilo de las explicaciones sobre la «*Información e identificación del domicilio habitual actual del contribuyente*». A este respecto, se indica que si el primer declarante y/o su cónyuge son propietarios, en todo o en parte, de la vivienda en la que tienen su domicilio actual, «se harán constar también, en su caso, los datos de las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con la vivienda habitual, con un máximo de dos, y trasteros y anexos adquiridos conjuntamente con la misma, siempre que se trate de fincas registrales independientes». La inclusión en este apartado de estos otros inmuebles registralmente independientes, pero vinculados a la vivienda y que se entienden que conforman globalmente el domicilio habitual del sujeto, implicará que ya no se les impute renta alguna en el correspondiente apartado de la declaración.

Y por otro lado, se añade información sobre las condiciones aplicables a los trasteros dentro del tratamiento de la deducción de la cuota por inversión en vivienda habitual, a efectos de la cual, se entienden adquiridas con la vivienda aquellas plazas de garaje que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario y se entreguen en el mismo momento.
- b) Que su transmisión se efectúe en el mismo acto, aunque lo sea en distinto documento.
- c) Que sean utilizadas o estén en disposición de utilizarse por el adquirente, es decir, que su uso no esté cedido a terceros.

Este posicionamiento del Manual de la Agencia Tributaria no hace sino reproducir los criterios manifestados por la Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas sobre garajes y trasteros adquiridos junto a o después de la vivienda. Por ejemplo, en las Consultas V2111-17, de 10 de agosto de 2017, V0805-07, de 17 de abril de 2007 o V1975-05, de 5 de octubre de 2005.

Igualmente, la Agencia Tributaria sostiene los mismos requisitos que hemos visto transcritos en el Manual en su canal de información y asistencia a los contribuyentes, conocido como *Informa*, en concreto, en el Informa 136558, aplicándolos a un supuesto en el que se había adquirido una plaza de garaje en el mismo edificio de la vivienda habitual, en el mismo día y diferente escritura; y más adelante, ya en fecha distinta, se adquiere una segunda plaza de garaje en el mismo edificio: «En el caso planteado no será necesario imputar rentas por la primera plaza de garaje. Por lo que se refiere a la segunda plaza de garaje, aunque se encuentre en el mismo edificio que la vivienda, al no haberse adquirido conjuntamente con esta no se asimilará a la vivienda habitual, por lo que, deberá imputarse como renta inmobiliaria la cantidad que resulte de acuerdo con la normativa de referencia».

El criterio administrativo nos parece discutible en varios de sus puntos. Por ejemplo, la limitación a dos plazas de garaje no figura en la Ley y plantea múltiples interrogantes a nuestro juicio: ¿Por qué un matrimonio con un hijo de entre 18 y 25 años, que ya tiene el carnet de conducir, sobre el que se práctica el mínimo por descendientes, no se puede incluir en la vivienda habitual el tercer garaje, si tienen tres coches que los ocupan de manera justificada? ¿Se puede comprar una persona una vivienda habitual con seis o más dormitorios sin que esté limitado el número de habitaciones o dormitorios que pueda tener la vivienda habitual y sin embargo solo se pueden tener dos garajes que entren en el concepto de vivienda habitual? ¿Se trata de un límite aplicable por vivienda familiar o por declaración individual,

de manera que si dentro de la unidad familiar hay cuatro garajes, pero cada uno de los cónyuges es propietario individual de dos garajes, podrían quedar los cuatro garajes liberados de la imputación, dos en cada una de las declaraciones individuales de los cónyuges?⁷.

Pero con independencia de esa limitación a dos plazas, hay otro aspecto discutible, en el que a partir de ahora nos vamos a centrar en exclusiva: nos referimos a la pregonada necesidad de que los garajes o los trasteros se adquieran «conjuntamente» con la vivienda. Analizaremos críticamente la imposición de este requisito.

2.2. En contra de la aplicación del requisito de la adquisición simultánea de los garajes o trasteros, sin apoyo legal

En relación con la no imputación de renta por la vivienda habitual y sus anexos, el requisito que vamos a examinar críticamente, la necesaria adquisición de garajes o trasteros en unidad de acto con la vivienda, no cuenta a nuestro juicio con apoyo legal alguno. No viene establecido en la Ley del IRPF, ni directa ni indirectamente.

La Administración tributaria lo extrae del artículo 55.2.c) del Reglamento del IRPF (en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012), en virtud del cual no se considerará adquisición de vivienda habitual «la adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de esta», mientras que sí «se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con estas, con el máximo de dos». Este precepto se inserta en el Capítulo I del Título IV del Reglamento, dedicado a la «Deducción por inversión en vivienda habitual». Frente a esta norma reglamentaria, cabe esgrimir su inaplicabilidad al régimen de imputación de rentas del artículo 85 de la Ley del IRPF, un artículo que no se olvide que cuando declara la exclusión de la vivienda habitual, no hace una remisión a la normativa sobre deducción por inversión en vivienda habitual. La Administración ha decidido que esta normativa sobre la deducción resulta aplicable también a la imputación según su leal saber y entender, pero no porque la Ley hubiera procedido al correspondiente reenvío, lo cual representa una primera maniobra interpretativa discutible, pues como más adelante expondremos, dentro de la Ley del IRPF no se utiliza el término «vivienda habitual» en un único sentido.

Pero si reflexionamos sobre el artículo 55 del Reglamento y los requisitos que crea en relación con garajes, trasteros y anexos, requisitos que no están en la Ley y representan una innovación reglamentaria, dentro de su función -legítima, pero susceptible de control- de desarrollo de la Ley, nos parece importante tener en cuenta que ese artículo 55 del Reglamento no se dictaba para fijar el «Concepto de vivienda habitual» (que era objeto de tratamiento en el anterior artículo 54, con esa rúbrica), sino para perfilar el concepto de «Adquisición de la vivienda habitual», que son aspectos distintos.

El artículo 54 del Reglamento era el encargado de definir qué ha de entenderse por vivienda habitual, o más bien desarrollar la definición que ya incluía el artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF. Si se considerara que la normativa dedicada a la deducción de la cuota por adquisición de vivienda debe aplicarse por extensión al régimen de imputación de rentas inmobiliarias, habría de ser en este precepto donde se busquen las claves interpretativas necesarias para extraer la conclusión que proceda en relación con el debate que estamos planteando. Y en este artículo 54, igual que en su base legal, el ya citado 68.1.3.º, no existe rasgo alguno del que quepa deducir que el momento en el que se adquieren los anexos resulta un factor esencial o dirimente y que solo tiene validez lo que ocurra en el trance inicial de la adquisición de la vivienda. Muy al contrario, el concepto de vivienda habitual diseñado por la citada normativa simplemente se preocupa de rellenar temporalmente la nota de la habitualidad, reclamando que la vivienda constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de tres años, pero

⁷ Aprovechamos estas alusiones a distintas situaciones familiares, para dejar constancia de que el presente trabajo se inscribe en el Proyecto de Investigación «Propuestas de Adaptación de la Normativa Tributaria a las Nuevas Realidades Familiares» (Referencia: DER2017-85242-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad dentro del Plan Estatal 2013-2016 Excelencia - Proyectos I+D, y cuyos responsables son los profesores Antonio Cubero Truyo y Florián García Berro.

acompañando tal determinación de la previsión de una serie amplia de circunstancias excepcionales que implicarán que no se pierda el calificativo de habitual: «No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas»⁸. Creemos que los criterios de la Administración tributaria contradicen abiertamente esa apuesta natural por la atención a las circunstancias del caso concreto que preside la definición legal y reglamentaria de la vivienda habitual, cuando aplican al régimen de imputación una posición de rigidez absoluta en la que solo cuenta lo que ocurrió en la operación primera, como si no fuera posible que una adquisición separada y posterior pudiera estar objetivamente justificada para dar a un garaje o trastero un uso completamente idéntico al que se le puede dar cuando la compra sí se produjo de manera simultánea. Porque no olvidemos que lo que debe llevar a legitimar o no la imputación de renta es si el bien inmueble presenta una potencialidad de renta a la que se renuncia porque no se le está dando voluntariamente un uso «comercial» (arrendamiento, afectación a actividad económica) ni el uso de vivienda propia. Y esa investigación sobre el uso como vivienda (y anexos) no puede detenerse de manera inflexible en la situación inicial sino que debe estar abierta a las circunstancias sobrevenidas. Los supuestos en los que puede producirse una adquisición separada o tardía de los garajes, sin que ello permita concluir que su uso no vaya a ser el mismo que el que se le da cuando se compra simultáneamente, son situaciones muy habituales, porque el sujeto no disponga de medios suficientes en el momento inicial de la adquisición de la vivienda o porque la necesidad del uso de estos elementos aflore con posterioridad. Y el uso como vivienda –como anexo a la vivienda– es materialmente el mismo al margen del momento de entrada del anexo en el patrimonio del contribuyente, lo cual debe ser tenido en cuenta desde el punto de vista conceptual. No puede quedar desmentida la asimilación a vivienda de estos anexos por la compra posterior porque ello vulnera el espíritu del concepto de vivienda habitual que, insistimos, habría que extraerlo del artículo 68.1.3.º de la Ley y el artículo 54 del Reglamento.

El artículo 55 del Reglamento, en cambio, no representaba una aportación al concepto de vivienda habitual sino que se dictaba a los efectos de aclarar la asimilación o no a la adquisición de vivienda de determinadas acciones. Y en ese sentido, se observaba una diferencia esencial entre la ampliación de la vivienda, que sí se asimilaba a la adquisición, y la mejora de la vivienda, que no se asimilaba a la adquisición. La distinción entre las ampliaciones y las mejoras a propósito de esta deducción puede entenderse legítima; no está exento de lógica en ese sentido que cuando se adquieran determinados elementos posteriormente o independientemente de la vivienda, que no constituyan la vivienda propiamente dicha, tales como jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, ello pueda considerarse más cercano al concepto de mejora de la vivienda y de ahí que pueda entenderse que no se asimile a la adquisición de vivienda. Pero lo que queda claro es que tanto las ampliaciones como las mejoras, den o no derecho a la deducción por adquisición, terminan integradas ambas en el concepto de vivienda. Por ello esa argumentación no tiene sentido cuando lo que estamos barajando es la imputación de una renta potencial cuya función radica en penalizar fiscalmente al sujeto que decide de manera voluntaria no alquilar un elemento patrimonial del que no está haciendo uso habitual en el marco de su vivienda. Es evidente que el mismo grado de voluntariedad en la decisión sobre el alquiler o no puede haberlo con el garaje que se adquiere simultáneamente que con el garaje que se adquiere con posterioridad a la adquisición de la vivienda.

Desde nuestra perspectiva, aunque la Ley del IRPF no diga nada explícito sobre el asunto que nos ocupa, sí proporciona elementos de juicio que impiden dar un tratamiento diferente a los garajes en función de si se adquieren en el momento de la compra de la vivienda o en un momento posterior. Estamos pensando en las reglas sobre el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, donde se observa

⁸ Párrafo segundo del artículo 54.1 del Reglamento del IRPF, que reproduce casi con total fidelidad lo que ya establecía el artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF. El Reglamento añade alguna de las circunstancias de la enumeración que no venía recogida en la Ley (la celebración del matrimonio), varía ligeramente alguna otra (el Reglamento alude a «cambio de empleo» mientras que la Ley alude a obtención «de empleo más ventajoso») y al cerrar la enumeración con la referencia genérica a otras circunstancias análogas, precisa que han de tratarse, como por otro lado resulta obvio, de otras circunstancias análogas «justificadas».

que a la hora de determinar el valor de adquisición se hace como es lógico un tratamiento compacto u uniforme de la adquisición inicial y las posteriores inversiones o mejoras. Así, el artículo 35 de la Ley del IRPF indica que el valor de adquisición estará formado por la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado; y «el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos» (además de los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente). En esa referencia a las inversiones y mejoras como integrantes del valor de adquisición entrarían tanto los gastos de ampliación como los gastos de mejora. Es decir, elementos que tenían un trato dispar a la hora de la deducción por adquisición de vivienda (la ampliación sí daba derecho a ella; la mejora, no), se hallan reunidos a estos efectos, donde simplemente procede hacer una evaluación cuantitativa del bien que se transmite, desvinculada ya del tratamiento que hubiera que dar al hecho inicial de la adquisición, la ampliación o la mejora. Vayamos asimismo al artículo 38.1 de la Ley del IRPF, que establece la exención de las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual en supuestos de reinversión, y pensemos qué ocurre cuando un sujeto vende la vivienda en la que habita junto con el garaje y el trastero, y pretende aplicar dicha exención por reinversión. ¿Tendría sentido distinguir si el garaje o el trastero se compró en un momento posterior a la adquisición inicial? Evidentemente, no. El contribuyente puede dar un trato compacto a la operación de venta. Pues bien, si este carácter global de la vivienda se puede reconocer en el momento de su venta, ¿qué sentido tiene no reconocerlo hasta entonces y obligar a una imputación, que solo está pensada para elementos ajenos a la vivienda? Para nosotros, no existe razón alguna y la imputación de renta inmobiliaria no resulta pertinente con arreglo a la interpretación adecuada de la normativa y de la finalidad del instituto de la imputación.

El argumento que parece deducirse de las contestaciones de la Dirección General de Tributos es que en relación con los anexos no se está efectuando una limitación, sino que más bien sería una ampliación reglamentaria dado que estos anexos no son vivienda propiamente dicha, «siendo esta una excepción a la norma general». Como es evidente, no podemos compartir esa visión porque el Reglamento no puede ampliar el ámbito de la regla legal, de manera que si se considerara que los garajes, trasteros o anexos no son inscribibles en el concepto de vivienda habitual, no podrían serlo en ningún caso; pero si se entiende que cabe la asimilación, como vemos que se reconoce reglamentaria y administrativamente, una vez tomada esa decisión, no puede hacerse depender su admisión o no en el concepto de vivienda de un criterio adicional que no tiene ninguna base legal, como es el momento de la adquisición, puesto que una vivienda habitual perfectamente puede configurarse no en un momento único sino de forma evolutiva en momentos posteriores, como lo demuestra la validez legal que se da a las distintas fases de construcción, a la ampliación o a la rehabilitación. El requisito de la adquisición conjunta carece de justificación para valorar el carácter de vivienda habitual que les corresponde a los anexos por asimilación objetiva.

Asimismo, en coherencia con el argumento que empleábamos al principio de este trabajo de que la exclusión de la vivienda habitual es un supuesto puramente de no sujeción, y no un beneficio fiscal que paralice excepcionalmente la vigencia del hecho imponible, creemos que se equivoca la Dirección General de Tributos al plantear dónde está la excepción y dónde la norma general. Es la regulación completa establecida en el artículo 85 de la Ley del IRPF, mediante criterios de delimitación positivos y negativos, la que debe tenerse en cuenta en la interpretación. Y no debe partirse de una especie de presunción de aplicabilidad de la imputación sino que, al revés, la Dirección General de Tributos tendría que explicar con mayor rigor por qué procede imputar una renta a un garaje o trastero que no está alquilado sino que es usado por el titular de la vivienda.

Conviene en este punto hacer hincapié en el necesario respeto a principios esenciales de nuestro ordenamiento jurídico, como son el principio de reserva de ley y el principio de jerarquía normativa⁹. La falta de sustento legal del requisito nos parece de una gravedad enorme en cuanto que está afectando a un elemento esencial del tributo, como es el propio hecho imponible: la obtención de renta, la existencia o no de una renta potencial. Lo cual nos indica que el debate sobre la validez o no del criterio administrativo tiene relevancia constitucional: el criterio se ha construido de espaldas a la ley, puesto

⁹ Sobre el principio de reserva de ley, nos remitimos a Cubero Truyo (2001).

que ya hemos demostrado que en la Ley del IRPF no hay nada en lo que basar el establecimiento del polémico requisito sino, al contrario, argumentos consistentes para apoyar la solución opuesta; y se ha construido mirando solo al reglamento, en función de una disposición reglamentaria que no solo no tiene rango suficiente y no puede contradecir la recta interpretación de la ley, sino que hemos demostrado que es una disposición diseñada para regular el régimen de la adquisición de vivienda y no el concepto de vivienda habitual, que es de lo que se trata a los efectos de la imputación de rentas inmobiliarias.

3. **Análisis de la normativa aplicable en el IRPF sobre el concepto de vivienda habitual tras la derogación de la deducción de la cuota por adquisición de vivienda. ¿Ultraactividad del artículo 55 del Reglamento?**

Nuestra posición, contraria a la aplicación del requisito de la adquisición simultánea, se ve reforzada por el hecho de que la norma reglamentaria en la que se apoya (el artículo 55 del Reglamento del IRPF) haya sido derogada, a raíz de la desaparición de la deducción por adquisición de vivienda habitual. Es decir, el criterio de la Administración tributaria consistente en exigir una adquisición conjunta se estaría apoyando en una norma de rango insuficiente, sin base legal, según lo concluido en el epígrafe anterior, y además, una norma ya inexistente, una norma derogada. Es cierto que las normas pueden gozar de una suerte de ultraactividad por motivos diversos, pero ello requiere de una justificación concreta de cuáles sean esos motivos. Según nuestro análisis, no procede en absoluto la ultraactividad del criterio reglamentario a los efectos de la imputación de renta inmobiliaria, como trataremos de demostrar, basándonos en los siguientes puntos o a la vista de las siguientes prescripciones normativas:

De entrada, hay que empezar reconociendo que la supresión de la deducción por inversión en vivienda no se llevó a cabo de manera radical sino que se ha mantenido su aplicabilidad para los contribuyentes que la hubieran adquirido con anterioridad a 1 de enero de 2013 y la continúan pagando. Así lo establece la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF, ordenando la continuidad de su aplicación «conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012». En ninguno de esos artículos declarados «ultraactivos» se recogía el criterio en discusión relativo a los garajes, que era puramente reglamentario. Pero en el ámbito del Reglamento se realizó una operación en la misma línea, de modo que al derogarse el bloque normativo de desarrollo de la deducción por adquisición de vivienda (derogación de los artículos 54 a 57), se introdujo la disposición transitoria duodécima, en virtud de la cual «la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto se aplicará conforme a lo dispuesto en el capítulo I del Título IV de este Reglamento, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012». De manera que a esos efectos sigue manteniendo vigor el capítulo en el que se encontraba el discutido artículo 55. Sin embargo, basar en la actualidad la imputación de renta a garajes y trasteros adquiridos en momento diferente al de la vivienda en la pervivencia ultraactiva del artículo 55 nos parece optar por un criterio de interpretación histórica sumamente débil. ¿Cómo podemos contrarrestarlo?

Pues bien, según nuestra lectura el panorama normativo relevante tras la desaparición de la deducción por adquisición de vivienda presenta otras disposiciones de mayor interés y que nos ofrecen claves más valiosas para resolver el problema planteado. En ese sentido, conviene tener en cuenta que si bien la deducción por adquisición de vivienda fue abandonada, aún hay normas alusivas a la vivienda habitual en la Ley del IRPF, y precisamente por esta subsistencia de reglas sobre vivienda pese a la desaparición de aquella deducción, el legislador sintió la necesidad de regular un concepto de vivienda habitual, de manera que se mantuviera dicha necesaria cobertura conceptual una vez expulsada la norma que contenía el anterior concepto (el artículo 68.1.3.º de la Ley). Tal función se cumplió con la redacción de la disposición adicional vigésima tercera, «*Consideración de vivienda habitual a los efectos de determinadas exenciones*», según la cual, «*a los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber*

transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas»¹⁰. Lo importante de este texto no es el concepto que da de vivienda habitual que, como puede comprobarse, es prácticamente el mismo que ya existía en relación con la deducción suprimida, es decir, se trata de una simple operación de rellenar la laguna que deja en la Ley del IRPF la derogación de las normas relativas a la deducción, y con ellas, la derogación del concepto. Por tanto, desde el punto de vista conceptual la redacción aportada no ofrece significación alguna. Lo verdaderamente relevante radica, llamamos la atención, en los preceptos para los que se declara la aplicabilidad de este concepto reeditado de vivienda habitual, a saber, el artículo 7.t): exención de las ayudas que cubren los riesgos de incremento del tipo de interés variable de las hipotecas destinadas a la adquisición de vivienda habitual; el artículo 33.4.b): exención de las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o dependientes severos; y el artículo 38: exención de las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de la vivienda habitual en supuestos de reinversión.

A sensu contrario, habría que deducir que el concepto de vivienda habitual no surte efectos en relación con el omitido artículo 85 de la Ley del IRPF, regulador de la imputación de renta inmobiliaria. Esa es la interpretación apropiada, de la que debería percatarse nuestra Administración tributaria. ¿Por qué no se hace referencia en esa disposición adicional vigésima tercera al artículo 85, que incluye en su seno un tratamiento específico de los inmuebles destinados a vivienda habitual? Puede pensarse que se trata de un olvido, pero sería tan burdo que descartamos semejante hipótesis¹¹. A nuestro juicio, es imposible concebir que el legislador no fuera consciente de todas las referencias que hay a lo largo de la regulación del IRPF a la vivienda habitual y olvidara algunas (y mucho menos alguna tan señalada o importante como la que se produce en relación con la imputación de renta). Nos inclinamos a pensar que el legislador, con la diligencia mínima exigible, sí hizo un inventario de las alusiones a la vivienda y dentro del elenco recogido, seleccionó solo aquellas para las que considera que el concepto de vivienda habitual que se empleaba a los efectos de la deducción y que estaba siendo ratificado, resultaba perfectamente válido y por tanto debía seguir resultándolo. Mientras que en aquellos otros supuestos, como el régimen de imputación del artículo 85, para los que se optó por el silencio y la no inclusión en el listado de preceptos destinatarios de la definición, hubo de ser necesariamente por estimar que no era esa la definición de vivienda habitual que les resultaba aplicable. Decisión de inaplicabilidad que podía tener o bien un sentido continuista, considerando que aquel concepto preexistente y ahora derogado de vivienda habitual no resultaba válido a los efectos de la imputación con anterioridad a esta reforma, con lo cual si ya de suyo no les afectaba, no había razón para extender a esta referencia la validez transitoria del concepto expuesto de vivienda habitual¹²; o bien un sentido innovador, considerando que hasta entonces la legislación podía favorecer la interpretación de que el concepto de vivienda habitual establecido en sede de deducción por adquisición sí era extensible al régimen de imputación, interpretación que se ataja mediante esta enumeración taxativa de los supuestos en los

¹⁰ La misma función que en el Reglamento del IRPF se cumplió con la introducción del artículo 41 bis, «Concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones».

¹¹ Lo cual no quiere decir que nuestro concepto del legislador sea muy elevado. Y podemos aportar una prueba ligada al caso que nos ocupa: hay alguna referencia a la vivienda habitual que ha sido introducida en la Ley del IRPF con posterioridad a la redacción de la disposición adicional vigésima tercera, como es el artículo 33.4.d) sobre la exención de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual. Cuando se introdujo esta regla, un elemental criterio de correcta técnica normativa hubiera conducido a modificar la disposición adicional para añadir este artículo 33.4.d) a la enumeración de supuestos para los que será válido el concepto de vivienda habitual, adaptación que brilla por su ausencia. Aquí sí se produce un olvido reprochable.

¹² No es descabellado pensar que el legislador pueda considerar que la inaplicabilidad era anterior a este pronunciamiento, máxime si tenemos en cuenta que aunque la Dirección General de Tributos evolucionó hacia una posición de defensa expresa de la aplicabilidad del concepto, al principio su postura no era tan radical sino que admitía por ejemplo que la residencia continuada durante tres años no era un requisito preceptivo para la no imputación de renta inmobiliaria (Consulta 0467-00, de 7 de marzo de 2000). Un ilustrativo repaso al giro de la Dirección General de Tributos puede encontrarse en Ramos Prieto (2008), pág. 56.

que sí resulta aplicable, de manera que la nueva orientación surtiría efectos a partir de 1 de enero de 2013¹³; pero en cualquier caso, un sentido clarificador.

Lo que estamos deslizando a la vista del panorama normativo es que el término vivienda habitual resulta empleado por la Ley del IRPF en diferentes acepciones, y algunas no son inscribibles en el concepto que regía a los efectos de la deducción por adquisición de vivienda y que ahora rige para ciertas exenciones enumeradas en la disposición adicional vigésima tercera. Pongamos dos ejemplos claros de esta polisemia interna que ofrece la Ley del IRPF:

- El artículo 72, al determinar cuál es la Comunidad Autónoma en la que los contribuyentes tienen su residencia habitual, valorando los días de permanencia en los respectivos territorios regionales, establece una presunción *iuris tantum* por la que se considera, salvo prueba en contrario, que una persona física permanece en el territorio de aquella Comunidad en la que radica su «vivienda habitual». Es evidente en este contexto que la vivienda habitual aquí aludida no se corresponde con el concepto de vivienda que se consagrara inicialmente a los efectos de la deducción por adquisición de vivienda, entre otras razones, porque la vivienda habitual que en el artículo 72 se toma en consideración es independiente de si se tiene o no la propiedad sobre ella.
- El artículo 30.2.5.ª.b) de la Ley del IRPF, al enumerar qué gastos se consideran deducibles de los rendimientos de actividades económicas en estimación directa, establece la posibilidad de deducir un porcentaje de los gastos de suministros en los casos de afectación parcial de la «vivienda habitual» a la actividad económica. De nuevo se deduce con claridad que esta vivienda habitual en absoluto puede asimilarse a la vivienda habitual descrita en la legislación vigente en la disposición adicional vigésima tercera, porque ni procede aplicar la condición de permanencia durante tres años y ni siquiera es preciso ser el propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre la misma, pudiendo usarla como simple arrendatario.

Llegados a este punto, no nos cabe duda de que el concepto de vivienda habitual a los efectos de la imputación de renta (a los efectos de la no imputación) se inscribe en la línea de estos últimos artículos mencionados. Una línea más cercana a la definición del domicilio fiscal en el artículo 48.2.a) de la Ley General Tributaria: *el domicilio fiscal será para las personas físicas el lugar donde tengan su residencia habitual*. Por poner un ejemplo ilustrativo de que la vivienda habitual aludida en el artículo 85 de la Ley del IRPF (régimen de imputación) no coincide con la vivienda habitual que daba derecho a la deducción por adquisición de vivienda habitual, pensemos en un inmueble que fue adquirido hace diez años por el sujeto, destinándolo a la cesión en alquiler, sin que haya sido por tanto su vivienda habitual, y ahora el sujeto se queda sin inquilinos y decide trasladarse a vivir allí. Si nos atenemos a la normativa de la vieja deducción por inversión en vivienda habitual, el sujeto no tendría derecho a la misma; para que una vivienda fuera considerada vivienda habitual y la deducción fuera factible, tenía que ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras (así lo establecía el artículo 54.2 del Reglamento del IRPF), requisito que no resulta cumplido en el ejemplo expuesto. Ahora bien, el hecho de que el traslado a esa casa no le diera derecho a deducción por inversión en vivienda, ni siquiera aunque estuviera pagando todavía un eventual préstamo hipotecario vinculado a su adquisición, no obsta para que a partir de ahora sí pueda ser considerada su residencia habitual, su domicilio fiscal por ende, y quedara naturalmente excluida de la imputación de renta inmobiliaria. Sin duda se considera vivienda habitual a los efectos de la imputación y en la declaración del IRPF los datos de la misma aparecerían en la página 1 de la declaración, en el apartado de «*Información e identificación del domicilio habitual actual del contribuyente*» (apartado muy elocuente a la hora de decidir la posterior ausencia de imputación). Pero completemos el ejemplo. Imaginemos que en ese ínterin de diez años en los que el sujeto tenía arrendada la casa, hubiera adquirido un garaje, garaje que ahora que el sujeto se traslada

¹³ Esa interpretación podía venir avalada (¡solo hasta la irrupción de la disposición adicional vigésima tercera, que a nuestro juicio ya representa un pronunciamiento concluyente!) por los antecedentes de la aprobación de la Ley 40/1998, que fue la Ley del IRPF que excluyó a la vivienda habitual del régimen de imputación. En el Proyecto de Ley se excluía a la vivienda habitual «y sus anexos», apostilla que fue eliminada a raíz de una enmienda que consideraba preferible aludir solo a la vivienda habitual, concepto que ya se vería perfilado «tal y como se define a efectos de la deducción por inversión en vivienda». A este respecto, nos remitimos a Ramos Prieto (2008), págs. 57 y 58.

a esa vivienda, le da un uso particular. A nosotros nos parece que lo adecuado es que ese garaje resulte asimilado a vivienda habitual y no genere imputación de renta, manifestándonos abiertamente en contra de la aplicación del requisito de la adquisición conjunta, que la Administración extrae de una normativa dirigida a la deducción por adquisición de vivienda habitual, en una concepción a esos efectos diferente de la vivienda habitual.

Quizás el conflicto se hubiera evitado si el artículo 85 de la Ley del IRPF, a la hora de establecer las excepciones a la imputación de rentas, en lugar de utilizar sin mayor perfil el concepto poliédrico de vivienda habitual, hubiera excluido a los inmuebles donde el contribuyente tenga su «residencia habitual», por manifestar de manera explícita la ligazón con el concepto de domicilio fiscal. Lo que sucede es que en la Ley General Tributaria se emplea el término «residencia habitual» para definir el domicilio, pero esta es una terminología que al legislador del IRPF le parecería susceptible de generar confusión, por la coincidencia con el criterio de ser residente o no residente en España y por ende contribuyente o no del IRPF; y prefirió utilizar el concepto de vivienda habitual arriesgándose a la confusión (que se ha terminado produciendo) con el concepto de vivienda habitual a efectos de la deducción de la cuota. Nosotros creemos que sería conveniente una revisión terminológica de todos estos conceptos, que podría empezar por eliminar el calificativo «habitual» para la residencia en España, como ya hemos defendido en otros trabajos¹⁴.

Pero tratando de resumir lo expuesto, una vez demostrado, a nuestro juicio, que el concepto de vivienda habitual del artículo 85 de la Ley del IRPF dedicado a la imputación de rentas inmobiliarias, no es el concepto de vivienda habitual que venía definido a los efectos de la deducción por adquisición de vivienda en el derogado artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF (concepto mantenido a ciertos efectos en la disposición adicional vigésima tercera) y concepto desarrollado en los artículos 54 a 57 del Reglamento, artículos ya eliminados, y que es donde se recogía el requisito de la adquisición conjunta para los garajes, trasteros y anexos, la conclusión que se desprende es que el criterio mantenido por la Administración no tiene soporte alguno; es evidente que no tiene apoyo ni en la Ley (omisión absoluta al respecto), pero ni siquiera donde parecía hallarse, en el parcialmente ultraactivo artículo 55 del Reglamento, con lo cual se trata de un criterio inventado, sin justificación objetiva alguna que lo sustente.

4. La ausencia de base legal no puede entenderse subsanada por la regulación de un criterio similar en la Ley del IVA. Argumentos en contra de una interpretación «sistemática»

A diferencia del vacío legal existente en el ámbito del IRPF en relación con garajes, trasteros y anexos, que solo son tratados en el Reglamento, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, sí podemos encontrar dos referencias a esta cuestión.

Por un lado, el artículo 20.1.23.º b) de la Ley del IVA, cuando declara exentos los arrendamientos que tengan por objeto los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, añade que la exención «se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos».

Por otro lado, el artículo 91.1.1.7.º de la Ley del IVA, cuando establece la aplicación del tipo impositivo reducido del 10 por 100 a las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como

¹⁴ «Aunque la norma se refiere a la 'residencia habitual' en territorio español, consideramos que es más adecuado referirnos a ella mediante el término 'residencia fiscal', entre otras razones porque el concepto de residencia habitual está excesivamente apegado al criterio de los días de permanencia física en el territorio de un país, que ya ha dejado de ser el único criterio determinante de la condición de residente». Véase Cubero y Toribio (2018), pág. 58.

viviendas, apostilla «incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente»¹⁵.

Puede observarse cómo en estos preceptos de la Ley del IVA, sí se recoge de manera expresa un requisito exigible a los garajes similar al que venimos debatiendo en el seno del IRPF: la necesidad de que los garajes o anexos se arrienden conjuntamente o se transmitan conjuntamente con la vivienda para que resulte aplicable el mismo régimen que a la vivienda. ¿Puede entenderse que esta regulación a nivel legal ofrece cierta cobertura al criterio establecido por el artículo 55 del Reglamento del IRPF, que nosotros tildábamos de ilegal? ¿Cabe realizar tal interpretación sistemática del ordenamiento tributario, aunque se trate de dos impuestos distintos?

Nuestra respuesta es rotundamente negativa, no resulta posible encadenar el tratamiento de los garajes y anexos en ambos impuestos, que en absoluto comparten sus esquemas de funcionamiento.

En relación con la exención de los arrendamientos (repárese de entrada en que los supuestos de arrendamiento están directamente excluidos de la imputación de renta inmobiliaria, lo cual representa una primera señal de distanciamiento normativo, aunque no tenga por qué considerarse definitiva), la regulación del IVA no está ventilando el tema de la asimilación a vivienda «habitual», como ocurre en el IRPF, sino solo el tratamiento de la vivienda, sin mayor cualificación. El ámbito de la exención del IVA está limitado a los inmuebles aptos para vivir en ellos, y de ahí que se excluyan los almacenes, los solares o los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos. A partir de ahí, resulta lógico que cuando se pretenda de manera excepcional aplicar el rol de vivienda a un garaje, se exija que el alquiler del garaje tenga un carácter absolutamente accesorio, y ello hace imprescindible la vinculación con la operación principal, que en este ámbito sí encuentra una justificación objetiva. El requisito de la accesoriedad se destaca de manera expresa en la Ley del IVA y nosotros lo consideramos más importante o definitorio que la referencia al arrendamiento conjunto. Téngase en cuenta que los arrendamientos representan una operación necesariamente actual, cuyo tratamiento a efectos del IVA se está decidiendo en función de las circunstancias presentes, con lo cual no puede reproducirse el conflicto de la adquisición simultánea o independiente entre vivienda y garaje. A mayor abundamiento, es evidente que la exención en el IVA del arrendamiento de una vivienda con garaje se produciría exactamente igual si el garaje se hubiera comprado a la vez que la vivienda o más tarde, lo cual demuestra la separación con los criterios que nuestra Administración tributaria viene aplicando al régimen de imputación de rentas.

En relación con el tipo reducido, nuevamente hallamos la diferenciación clara entre los criterios manejados en el IVA y los criterios del IRPF. Los inmuebles urbanos que gocen del tipo impositivo reducido en el IVA en el momento de la adquisición (con sus garajes y anexos, si fuera el caso), después darán lugar o no a la imputación de renta inmobiliaria en el IRPF dependiendo del uso que se les dé, que no viene en absoluto prejuzgado por la aplicación de un tipo u otro del IVA. La introducción en el IVA del requisito de la adquisición conjunta y la negación del beneficio en adquisiciones posteriores de garajes encaja bien en la filosofía de un impuesto en el que, por ejemplo, resulta esencial la delimitación entre la primera y las segundas o ulteriores entregas de inmuebles a los efectos de la exención.

La situación en el IRPF es esencialmente distinta. Creemos que en una renta como la imputación, en la que se está muy pendiente de la evolución temporal del estado del inmueble (hasta el detalle de prorratear la renta imputable en función de los diferentes destinos que pueda tener el inmueble a lo largo del periodo impositivo), no tiene sentido que la decisión de si un garaje debe o no dar lugar a la imputación de renta esté influida por lo que sucediera en el momento inicial de la adquisición, momento que ya puede ser muy lejano en el tiempo y que no resulta determinante de las connotaciones de su uso vinculado o no a la vivienda, que sí debieran ser las relevantes. Si a los efectos de la imputación, hay que atender al uso actual del inmueble urbano, observándolo de manera continua y evolutiva, resulta

¹⁵ Idéntica fórmula se emplea en el artículo 91.1.2.11.º de la Ley del IVA para la aplicación del tipo reducido a los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas. Véase también la aplicación del tipo superreducido del 4 por 100, en el artículo 91.2.1.6.º a las entregas de viviendas de protección especial o de promoción pública; y en el artículo 91.1.2.2.º a los arrendamientos con opción de compra de las mismas.

incoherente endosarla o no a los garajes basándose en la foto fija de lo que ocurriera en el estadio pasado de la adquisición.

Precisamente en la sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre, que ya hemos reseñado y que después volveremos a invocar, encontramos razones de peso para rechazar la comunicabilidad de criterios entre la Ley del IVA y la Ley del IRPF. En ese fallo se declaró la inconstitucionalidad de las anteriormente vigentes reglas de cuantificación de la renta inmobiliaria imputable, reglas que consistían en una simple remisión o utilización de los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio. En esa sentencia observábamos cómo el Abogado del Estado partía de la premisa de que si fuera constitucional el artículo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, lo tendría que ser necesariamente el artículo impugnado de la Ley del IRPF, en la medida en que se remitía a aquel, razón por la cual su argumentación fue exclusivamente dirigida a demostrar que el artículo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio era constitucional. El Tribunal Constitucional descartó semejante razonamiento porque ni la regla del Impuesto sobre el Patrimonio había sido impugnada, ni la circunstancia de que esa regla respetara la Constitución en dicho impuesto determinaba necesariamente que debiera llegarse a la misma conclusión cuando se empleaba para cuantificar la imputación de renta en el IRPF. Como se desprende de los hechos imponibles configurados por sus respectivas leyes reguladoras, dichos tributos someten a tributación manifestaciones de riqueza diferentes, la obtención de renta o la titularidad del patrimonio. «Siendo pues evidente que uno y otro impuesto gravan manifestaciones de capacidad económica absolutamente diferentes, es claro que, en principio, las razones que se aduzcan en defensa de una determinada regla de valoración prevista en el impuesto sobre el patrimonio no sirven para justificar la constitucionalidad de la misma en el seno del impuesto sobre la renta de las personas físicas; de la misma manera que los posibles vicios de inconstitucionalidad que se atribuyan a la norma reguladora de impuesto sobre la renta de las personas físicas tampoco son trasladables a la del impuesto sobre el patrimonio». Las palabras del Tribunal Constitucional en esa sentencia, subrayando que el IRPF obedece a una «lógica institucional distinta» a la del Impuesto sobre el Patrimonio, resultan perfectamente trasladables a la relación entre el IRPF y el IVA (como mínimo, podríamos añadir, al tratarse ahora de la relación entre un impuesto directo y otro indirecto). Siendo así, independientemente de la virtualidad que los argumentos a favor del requisito de la adquisición conjunta puedan tener en el IVA, no cabe sostener su traslación mimética al IRPF¹⁶. Se mantienen pues todas nuestras reflexiones de los apartados anteriores acerca de la falta de sustento legal y de justificación del requisito de la adquisición conjunta de garajes y trasteros extraído del artículo 55 del Reglamento del IRPF, al margen de que un criterio similar se pueda emplear, incluso válidamente, en el IVA.

5. La aplicación de un criterio diferente a garajes idénticos en función del momento de adquisición vulnera el principio de igualdad

Para finalizar este análisis, vamos a consolidar nuestra tesis añadiendo un nuevo argumento –y creemos que determinante– basado en el necesario respeto al principio constitucional de igualdad. El artículo 31.1 de la Constitución proclama la vigencia del principio de igualdad a la hora de configurar el deber de contribuir, y este principio resulta vulnerado cuando en presencia de garajes o trasteros iguales y a los que se está dando el mismo uso por sus propietarios, en unos casos no se produce la imputación de renta (si se adquirieron a la vez que la vivienda) y en otros sí (si no se adquirieron en el mismo momento que la vivienda)¹⁷.

¹⁶ El hecho de que defendamos la no comunicabilidad en este caso entre IVA e IRPF, no significa que no apoyemos las demandas doctrinales de una mayor coordinación del gravamen de las rentas imputadas en el seno del sistema tributario. Véase López Espadafor (2007).

¹⁷ Hay que hacer hincapié en que el artículo en el que nos basamos para sostener la vulneración del principio de igualdad es el artículo 31.1 y no el artículo 14. Es de todos conocida la distinción que hace el Tribunal Constitucional entre las diferencias de trato de índole subjetiva (subsumibles en el ámbito del artículo 14) u objetiva (que solo pueden ser tratadas en el marco del artículo 31.1). Esta delimitación es la que condujo en la sentencia del Tribunal Constitucional 91/2007, de 7 de mayo, a la denegación de un recurso de amparo en relación con la imputación de rentas inmobiliarias.

Nos parece pertinente esta introducción del principio de igualdad como factor argumental en el debate sobre la imputación, porque precisamente el Tribunal Constitucional, que ya recordábamos que había validado el instituto de la imputación de rentas inmobiliarias desde la perspectiva del principio de capacidad económica, declaró en cambio la inconstitucionalidad de ciertos aspectos de la regulación entonces vigente de la imputación en la misma sentencia 295/2006, de 11 de octubre, basándose justamente en la violación del principio de igualdad del artículo 31.1 de la Carta Magna¹⁸. Es decir, existe un precedente, un pronunciamiento de nuestro más Alto Tribunal contrario a la configuración legal del régimen de imputación en un aspecto concreto que está plenamente emparentado con el caso que nos ocupa, como a continuación veremos.

La primera operación de la STC 295/2006, como sucede en todas las sentencias que van referidas al principio de igualdad, consistió en efectuar el análisis de comparabilidad. Como es sabido, los términos de comparación que se planteen para ilustrar la desigualdad que se denuncie tienen que ser homogéneos. En ese sentido, el órgano jurisdiccional que había elevado la cuestión de inconstitucionalidad, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, estableció la comparación entre dos contribuyentes del IRPF que eran titulares de bienes inmuebles idénticos, porque tenían «las mismas características físicas, jurídicas y económicas», y formaban incluso parte «de la misma unidad constructiva». Y de esa identidad entre inmuebles, se derivaba que las rentas imputadas hayan de ser «insoslayablemente idénticas». El Tribunal Constitucional acepta la validez de este planteamiento y subraya que la capacidad económica gravada es una renta potencial, terreno de la potencialidad donde no es lícito establecer diferencias entre inmuebles iguales. Si fueran rentas reales, sí cabe la posibilidad de que dos inmuebles idénticos puedan generar rentas diferentes, dado que las rentas efectivamente percibidas por el arrendamiento de inmuebles idénticos pueden ser diferentes, pero tratándose de rentas potenciales -las que teóricamente podrían percibirse- no cabe esa diferencia: «la identidad de las características de los inmuebles arrastra inexorablemente la identidad de capacidad económica».

Sin embargo, pese a esta exacta identidad de los inmuebles, el Tribunal Constitucional percibe cómo las consecuencias tributarias terminaban siendo bien distintas en unos u otros supuestos, pues la renta que imputaba la norma legal entonces vigente dependía del valor que se tomaba como referencia, que no siempre era el mismo. En efecto, se imputaba «la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio», y este valor era el mayor valor de los tres siguientes: «el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición». Es evidente que esta regla conlleva que los valores de los mismos inmuebles puedan ser distintos según el momento en el que se compran y como consecuencia de ello, una distinta renta imputada sin justificación¹⁹. Basta notar que si un inmueble se ha comprado recientemente, con toda probabilidad su valor computable sería más elevado que el valor catastral, valor catastral que sí podría ser aplicable a un inmueble adquirido bastante tiempo atrás.

Siendo así, el Tribunal Constitucional denuncia que la diferencia en la imputación dependerá, no de las características del inmueble, en sí mismo considerado (número de metros, estado de conservación, situación, cargas, etc.) sino, única y exclusivamente, del momento temporal en que se ha producido la adquisición del mismo por el titular, que no es sino la misma circunstancia que genera el requisito de la adquisición simultánea de los garajes o trasteros, ni más ni menos. Si para el Tribunal, «la adquisición más o menos reciente de la vivienda» no puede erigirse en «factor decisivo» de la diferencia de trato en la imputación, lo mismo cabe decir sobre la adquisición más o menos reciente de los anexos a la vivienda (conjuntamente con la misma o con posterioridad). Los fundamentos de la STC 295/2006 son extrapolables.

¹⁸ Sobre esta declaración de inconstitucionalidad, pueden consultarse los trabajos de Calvo Ortega (2007) o Wert Ortega (2007).

¹⁹ La normativa vigente ya se ha preocupado de corregir estos aspectos rechazables de la utilización de valores distintos. Así, cuando el inmueble no cuenta con valor catastral, se introducen coeficientes o porcentajes diferentes con la finalidad de compensar las previsibles diferencias objetivas entre los valores que se toman como referencia del cálculo de la renta imputada.

Y en cuanto a la comparación ilustrativa de la desigualdad, no solo podemos hacerla entre dos sujetos que tienen garajes de las mismas características, sino en relación con el mismo garaje en dos momentos temporales sucesivos. Imaginemos que un sujeto compra una vivienda y a los dos años compra el garaje situado en el mismo edificio que el piso, para su uso personal. Según la postura de la Administración tributaria, estaría obligado a la imputación de renta por el garaje. Sin embargo, si este sujeto vende después su vivienda con garaje a un tercero, este, al adquirirlo conjuntamente, ya no tendría que aplicar la imputación. El mismo garaje y con exactamente el mismo uso dará lugar a la imputación o no en virtud de un criterio que no guarda conexión alguna con la finalidad de la figura de la imputación; no nos cabe duda de que la evaluación acerca de la potencialidad de la obtención de renta conduce a idénticos resultados en ambos casos²⁰.

Pero continuando con la STC 295/2006, una vez comprobado que los términos de comparación eran homogéneos y constatada la existencia de una diferente imputación de renta y, por consiguiente, una distinta contribución a los gastos del Estado a quienes manifestaban idénticas capacidades económicas, quedaba por dilucidar si la norma cuestionada poseía una justificación objetiva y razonable y, en el supuesto de que así fuera, si la medida adoptada era proporcionada a la finalidad perseguida.

El Abogado del Estado y el Fiscal General del Estado intentaron aportar justificaciones que avalaran la normativa impugnada, pero todas fueron rechazadas por el Tribunal Constitucional, en un rechazo que consideramos trasladable al asunto de garajes y trasteros. Ni supuestos factores de seguridad jurídica que facilitaran la gestión administrativa del impuesto, ni la supuesta vocación de generalidad y aplicación uniforme de la norma²¹, lograron el apoyo del Tribunal.

Nos interesa destacar en particular un argumento esgrimido en virtud del cual la diferencia de valoraciones estaba «justificada en una diferencia de conductas de los propietarios», que si tributan de manera distinta teniendo sus viviendas en una misma unidad constructiva, es consecuencia de la «actuación voluntaria» de los propios contribuyentes, al realizar actos dispositivos en momentos diferentes. Resulta destacable porque la línea argumental se sitúa claramente emparentada con el requisito de la adquisición simultánea o posterior que conduce a la diferencia en la imputación de renta de los garajes y trasteros. Y porque el Tribunal Constitucional no vaciló a la hora de rechazar tal planteamiento.

En efecto, en la sentencia se insiste en que «es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica». Y el Tribunal Constitucional concluyó que vulnera el principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas, recogido en el artículo 31.1 de la Constitución, fundamentar la diferente imputación de renta a cada titular de bienes inmuebles no arrendados en la circunstancia de que se haya o no producido un determinado acto dispositivo por parte del titular. Ese dictamen resulta directamente trasladable a la discriminación entre titulares de garajes o trasteros idénticos e idéntico uso que quedan o no sujetos a la imputación en función de si el acto dispositivo de adquisición de los mismos se produjo a la vez que la vivienda. Se trata de un criterio inconstitucional.

20 Una postura semejante ya venía apuntada -antes incluso de la sentencia del Tribunal Constitucional- en Ruibal Pereira (2004), págs. 183 a 186.

21 No es suficiente la vocación de generalidad y aplicación uniforme de la norma para descartar la vulneración del principio de igualdad. De la misma manera que no son relevantes los supuestos «patológicos» en la determinación de constitucionalidad de la norma, no es suficiente que la norma tenga vocación de ser general, sino que es necesario que materialmente lo sea. Para el Tribunal Constitucional, «la mera vocación de generalidad de una norma no sana los posibles vicios de inconstitucionalidad en los que haya incurrido».

6. **La solicitud de rectificación de la autoliquidación como vía aconsejable de actuación para evitar la eventual imposición de sanciones**

Tras exponer las razones por las que consideramos que no procede la imputación de renta para los garajes y trasteros anexos a la vivienda habitual, por el solo hecho de que su adquisición se produjera en una fecha distinta a la de la vivienda, resta preguntarse cuál debe ser la conducta adecuada por parte de los contribuyentes afectados.

Dado que la posición de la Administración tributaria es clara en el sentido de la imputación, tanto por parte de la Agencia Tributaria (*Informa*, Manual práctico de la declaración), como por parte de la Dirección General de Tributos (contestaciones a consultas vinculantes ya citadas), parece evidente que lo aconsejable en estos casos es presentar la declaración incluyendo la imputación, para evitar una liquidación administrativa que pudiera ir acompañada de sanción, y presentar a continuación la solicitud de rectificación de la autoliquidación, en los términos del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria. Dependiendo de cuándo se hubiera producido la adquisición del garaje o trastero y por tanto, dependiendo desde cuándo se está aceptando la imputación, esta solicitud de rectificación puede extenderse a los últimos cuatro años, como periodos no prescritos.

No obstante, no queremos dejar de subrayar que aunque haya ido en esa línea de prudencia nuestra recomendación de actuación, nos manifestamos rotundamente en contra de que puedan imponerse sanciones a quien no declare la renta imputada en estos casos de garajes o trasteros anexos a la vivienda pero adquiridos de forma separada. Concorre a todas luces la circunstancia excluyente de la responsabilidad del artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria. Como es sabido, este precepto dispone que «se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma». Podrá compartirse en mayor o menor medida la interpretación que hemos construido en el presente trabajo, pero nos atrevemos a afirmar que cuando menos debe admitirse a su favor la razonabilidad suficiente, apta para la exclusión de las sanciones.

En cualquier caso, para evitar ese riesgo, insistimos en la vía de la solicitud de la rectificación, que debiera conducir a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, con sus correspondientes intereses de demora.

Si se produjera la desestimación expresa de la solicitud o no se recibiera notificación de resolución alguna en el plazo máximo establecido de seis meses (silencio desestimatorio, como señala el artículo 128.4 del *Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*), ya sí habría que presentar la reclamación económico-administrativa (directamente o tras la resolución del previo recurso de reposición, que como es sabido tiene carácter meramente potestativo o voluntario). Cabe presumir sin duda que la reclamación iría dirigida en única instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (difícilmente se va a superar la cuantía de 150.000 euros de cuota que implica la intervención necesaria del Tribunal Económico-Administrativo Central solo por esta cuestión de la renta imputada), y la Resolución del Regional ya agotaría la vía administrativa, pudiendo presentarse entonces el correspondiente recurso contencioso-administrativo. En cualquiera de estas instancias, creemos que se han dado razones fundadas como para lograr una respuesta positiva.

7. **Bibliografía**

Calvo Ortega, R. (2007). «La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el principio de igualdad tributaria». *Nueva Fiscalidad*, núm. 5.

Cubero Truyo, A. (2001). «La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria». *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110.

Cubero Truyo, A. y Toribio Bernárdez, L. (2018). *Manual Básico de Fiscalidad Internacional*. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters.

Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2016). «La fiscalidad de los inmuebles tras la reforma del IRPF: aciertos, errores y propuestas de futuro». En Cubero Truyo, A. (Dir.). «*El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*». Cizur Menor: Civitas Thomson Reuters.

García Berro, F. (2018). «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». En Pérez Royo, F. (Dir.). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Madrid: Tecnos

López Espadafor, C. (2007). «La persistente falta de coordinación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias dentro del sistema impositivo». *Nueva Fiscalidad*, núm. 3.

Ramos Prieto, J. (2008). *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Ramos Prieto, J. (2007). «Imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica. ¿Una controversia zanjada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre?». *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 295.

Ruibal Pereira, L. (2004). *Los bienes inmuebles en los impuestos sobre la renta de las personas físicas residentes y no residentes*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Ruiz de Velasco Punín, C. (2016). *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters.

Wert Ortega, M. (2007). «La inconstitucionalidad de la imputación de las rentas inmobiliarias de la Ley 18/1991». *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 288.