



Tratamiento de los inmuebles en el IRPF

El próximo 1 de julio finaliza el plazo para presentar la declaración de la Renta correspondiente al ejercicio 2018 y por estas fechas son muchos los contribuyentes que se preguntan cual es el tratamiento fiscal que hay que darles a las rentas derivadas de la tenencia de inmuebles, el cual, como veremos a continuación, será diferente en función de que se trate de la vivienda habitual, o de si el mismo se encuentra alquilado, desocupado, etc.

En primer lugar, hay que precisar que la **vivienda habitual** del contribuyente no genera rentas gravables en el IRPF, salvo en caso de transmisión, que puede generar una ganancia patrimonial, la cual, de no resultar aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual o cualquier otro beneficio fiscal previsto en la norma (como la exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años) puede dar lugar a tributación en el IRPF. A estos efectos, cabe recordar que se entiende por vivienda habitual:

- la que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años,
- siempre que la misma sea 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. No obstante, la normativa contempla algunas excepciones a este requisito.



Deducción por vivienda habitual

Con fecha 1 de enero de 2013, se suprimió la deducción por inversión en vivienda habitual, manteniendo un régimen transitorio, por el cual pueden seguir aplicando la deducción quienes hubieran adquirido su vivienda habitual antes del 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades antes de dicha fecha para la construcción, ampliación, rehabilitación o realización de obras por razones de discapacidad en su vivienda habitual, y se hubieran practicado la deducción por dicha vivienda en su declaración de la renta de 2012 o de ejercicios anteriores.

Dicho lo anterior, y al margen del inmueble que constituya la vivienda habitual del contribuyente, la renta derivada de inmuebles puede tributar como rendimientos del capital inmobiliario, en caso de rendimientos procedentes del alquiler o como imputación de rentas inmobiliarias, cuando se encuentren desocupados.

Alquiler de inmuebles

Si el contribuyente posee un inmueble distinto de su vivienda habitual y lo tiene alquilado, los rendimientos obtenidos se califican como rendimientos del capital inmobiliario -salvo que se considere que dicho alquiler constituye una actividad económica, en cuyo caso se exige como requisito mínimo, que el propietario del inmueble cuente al menos con un empleado con contrato laboral a jornada completa-.

Para calcular el rendimiento neto sujeto a tributación, de los ingresos totales obtenidos por el alquiler, el propietario podrá deducir todos aquellos gastos en los que incurra para la obtención del rendimiento, entre ellos, la parte de la cuota del préstamo que corresponda al pago de intereses y los gastos de conservación y reparación (pintura, sustitución de las instalaciones de calefacción, ascensores, puertas de seguridad...), hasta el límite de los ingresos obtenidos. También podrán deducirse, sin limitación alguna, las tasas y tributos abonados (el IBI, la tasa de recogida de basuras... excepto el IVA cuando sea deducible) el importe de la amortización del inmueble y otros gastos incurridos como la prima de seguro de hogar, las cuotas de la comunidad de propietarios, etc.

Cuando el inmueble no hubiera estado alquilado durante todo el año, sino sólo durante algunos meses, sólo serían deducibles los gastos que correspondieran al periodo durante el cual el inmueble hubiese estado alquilado. Por el periodo en el que el inmueble no estuviera arrendado, el propietario no tributaría por rendimientos de capital inmobiliario, sino por imputación de rentas inmobiliarias, sin deducción alguna de gastos.

Alquiler destinado a vivienda

Si el inmueble alquilado se destina a vivienda, la renta neta positiva generada por el alquiler (ingresos menos gastos) se reducirá en un 60%, siempre que dicha renta haya sido declarada por el contribuyente y no derive de una actuación de comprobación de la Administración tributaria. Esta reducción no será aplicable en caso de alquiler vacacional, ya que se exige que el destino primordial sea satisfacer una necesidad permanente de vivienda.

En los casos en los que el inquilino destine parte del inmueble alquilado a vivienda y parte a despacho, por ejemplo, el propietario solo podrá aplicar la reducción del 60% sobre la parte de la renta neta positiva procedente del alquiler por el uso como vivienda del inmueble.

En lo referente a la tributación del inquilino, la deducción estatal por alquiler de vivienda se suprimió a partir del 1 de enero de 2015, pero se mantiene para aquellos contratos de alquiler celebrados con anterioridad a dicha fecha y por los que se hubiera abonado cantidades, en concepto de alquiler antes del 1 de enero de 2015, habiendo tenido derecho a la aplicación de la deducción. El importe de la deducción será del 10,05% de las cantidades pagadas durante el ejercicio, y podrán aplicarse los contribuyentes

cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales, ya sea en tributación individual o conjunta. Lo anterior, sin perjuicio de las deducciones autonómicas que pudieran resultar de aplicación en aquellas Comunidades Autónomas que las hubieran establecido.

Inmuebles desocupados

Si el contribuyente dispone de un inmueble (distinto de la vivienda habitual) que no lo tiene alquilado, como por ejemplo, un apartamento en la playa que no alquila para poder disfrutarlo cuando desee, deberá tributar en concepto de imputación de rentas inmobiliarias, no como rendimiento de capital inmobiliario, al constituir un inmueble urbano no arrendado, no afecto a actividades económicas y no utilizado como vivienda habitual.

La renta a imputar se determina en base al valor catastral del inmueble aplicando el 2%, o el 1,1% en el caso de que el valor catastral haya sido revisado en los últimos 10 años, sin que proceda la deducción de ningún tipo de gasto. La renta imputada se integrará en la base imponible general tributando al tipo marginal del impuesto. Este mismo tratamiento recibirán las plazas de garaje que no se consideren parte de la vivienda habitual y que no se encuentren alquiladas.



¿Puede la Administración sancionar por declarar conforme a un borrador de IRPF con datos erróneo?

Desde hace unos años, cada vez son más los contribuyentes que reciben el borrador de la declaración de la Renta confeccionado por la propia Agencia Tributaria y cada año es mas precisa la información en él contenida. A pesar de ello, la recomendación que suelen dar todos los asesores fiscales y que la propia AEAT aconseja es que se revisen los datos en base a los cuales está confeccionada dicha declaración antes de confirmar el borrador, ya que, no en pocas ocasiones, contienen errores u omisiones, pues se trata de información que obra en poder de la Administración porque ha sido suministrada bien por el propio obligado tributario o por terceros. Incluso, hay operaciones que pueden dar lugar a renta gravable en el IRPF y sobre las cuales la Administración no tiene conocimiento por no estar sujetas a deber de información.

Sobre esta cuestión ha tenido ocasión de pronunciarse recientemente el TEAC en resolución de 9 de abril de 2019, del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio número 5355/2018. En él se resuelve el caso de un contribuyente que en la autoliquidación de IRPF que presenta no incluye una renta que efectivamente ha tenido durante el ejercicio, pero cuya existencia no le consta a la Administración Tributaria. Concretamente, el contribuyente procedió a la confirmación del borrador de declaración en el que esa renta no aparecía, aunque él, efectivamente, la había obtenido.

Pues bien, según el TEAC, los contribuyentes tienen tres obligaciones a efectos de IRPF:

- declarar la totalidad de sus rentas, entendidas éstas como todos sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley,
- autoliquidar la deuda correspondiente a esas rentas con la normativa del Impuesto, y,
- ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determinen, cuando el resultado fuera a ingresar.

En este sentido, el IRPF grava la totalidad de las rentas percibidas en el periodo impositivo, tanto si las mismas son conocidas por la AEAT como si no.

Por otro lado, también señala el TEAC que la normativa tributaria regula el derecho de todo contribuyente a ser informado y asistido por la Administración tributaria y es en este marco en el que la Administración tributaria facilita a los contribuyentes tanto los datos fiscales que de los mismos tiene (datos de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta), como borradores de sus declaraciones-autoliquidaciones.

Ahora bien, dicha información tiene efectos, únicamente informativos y, de ningún modo, la Administración se encuentra vinculada a ellos en el transcurso de eventuales actuaciones de comprobación o investigación que eventualmente, pudieran llevarse a cabo.

Por tanto, cuando un contribuyente recibe unos datos fiscales o un borrador de su declaración de un periodo, y se percató de que hay rentas obtenidas por él en ese periodo, pero que no están en la información que la Administración le ha facilitado, a la hora de declarar y autoliquidar el Impuesto, lo que ha de hacer es incluir también en su declaración-autoliquidación esas rentas que la Administración desconoce; porque, como antes recogimos, el I.R.P.F. grava todas las rentas que el contribuyente haya obtenido en el periodo de imposición, sean dichas rentas conocidas por la Hacienda Pública o no.

Las infracciones en las que puede incurrir un contribuyente que no incluye en su declaración una renta obtenida pueden ser: (i) dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo", o (ii) solicitar indebidamente devoluciones, o (iii) obtener indebidamente devoluciones o (iv) haber obtenido indebidamente una devolución, cuando como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción por dejar de ingresar.

Para que tenga lugar la comisión de una infracción tributaria, debe concurrir el elemento objetivo, es decir, la culpabilidad, la cual deberá apreciarse atendiendo al caso concreto. No obstante, deja claro el TEAC que declarar y autoliquidar el Impuesto en base a los datos o borrador facilitados por la AEAT no puede considerarse una causa exculpatoria de las infracciones que se hayan podido cometer como consecuencia de la omisión de rentas, si se aprecia culpabilidad en su conducta.

Por todo lo anterior, se concluye que en los supuestos en los que se presente la declaración del IRPF de conformidad con una información errónea o no completa suministrada por la AEAT en los datos fiscales, es posible sancionar dicha conducta si existe culpabilidad del contribuyente.



La constitucionalidad del IIVTNU de nuevo en entredicho



Recientemente hemos visto publicado en el BOE la admisión a trámite de una nueva cuestión de inconstitucionalidad -cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019- en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), comúnmente denominado "Plusvalía Municipal". Se plantea por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 32 de Madrid, mediante Auto de 8 de febrero de 2019, en el procedimiento abreviado 336/2018.

Sin ánimo de profundizar en los antecedentes, cabe recordar que la [STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017](#), declaró la inconstitucionalidad de los [artículos 107.1, 107.2 a\) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales](#) (aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo determinados) aunque de forma condicionada, ya que la limitaba únicamente a

aquellas situaciones en las que con la transmisión del terreno no se había puesto de manifiesto plusvalía alguna. Para los demás casos, el impuesto se declaró acorde con la constitución y seguía vigente. En efecto, el TC declaró que someter a tributación situaciones en las que no se ha producido una plusvalía real y efectiva, atentaba contra el principio de capacidad económica consagrado en el [artículo 31 de la CE](#).

Posteriormente, el Tribunal Supremo interpretó el fallo del TC matizando que la inconstitucionalidad, y la consiguiente nulidad, del [artículo 110.4 del TRLRHL](#) era total y absoluta, en la medida en que priva al contribuyente de la posibilidad de probar la inexistencia de incremento de valor, al contrario que la de los artículos 107.1 y 107.2.a), que es parcial. Lo anterior, como decimos, ha supuesto que el Impuesto haya sido declarado inconstitucional únicamente para aquellos casos en los que el contribuyente acredite una pérdida de valor o, al menos, inexistencia de plusvalía real, pero queda vigente y plenamente aplicable para los casos en los que exista plusvalía.

Pues bien, en este nuevo auto, la situación de la que se parte es muy diferente de la anterior. La inconstitucionalidad se plantea en un supuesto en el que en el que se pone de manifiesto una plusvalía real -entendiendo por plusvalía la diferencia entre el precio de venta y el de compra-, pero la cuota a pagar por el Impuesto, aplicando la regla objetiva de cálculo prevista legalmente, representa casi el 84% de la ganancia obtenida. Esto sucede porque, siendo la diferencia entre el precio de venta y el de compra de 4.343,67 euros, el impuesto se calcula sobre un incremento del valor del terreno de 17.800 euros, que es el que resulta de aplicar el sistema objetivo de valoración, importe muy superior a la plusvalía realmente obtenida. De esta manera, en el supuesto analizado, la cuota a pagar ascendió a 3.560,02 euros, y ello sin tener en cuenta otros gastos necesarios y sin contemplar el impacto de la inflación. Si además, se considerasen los gastos asociados a la adquisición y a la transmisión, la cuota por el impuesto superaría el beneficio neto obtenido en la transmisión (3.473,90 euros).

Ante esta situación, se plantea el órgano judicial la posible inconstitucionalidad del Impuesto, concretamente de los [artículos 107 y 108 del TRLRHL](#), por vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

Posible vulneración del principio de capacidad económica

Se recuerda en el Auto que el principio de capacidad económica debe ser examinado desde una doble vertiente. En primer lugar, dicho principio impide al legislador el establecimiento de tributos que graven situaciones en las que no haya una manifestación real o al menos potencial de riqueza. Este fue el argumento que llevó a al TC a declarar inconstitucional el IIVTNU en la sentencia 59/2017, pues al gravar situaciones en las que no había un incremento real del terreno o, incluso había decremento, se estaban gravando situaciones inexpressivas de capacidad económica.

En segundo lugar, añade el juzgado que la capacidad económica debe respetarse también en los elementos de cuantificación del tributo, de forma que exista una relación entre la capacidad económica que se pone de manifiesto con la transmisión del inmueble y la tributación efectiva. Y es aquí, precisamente, donde quiebra en este caso este principio, ya que el sistema objetivo de cálculo del impuesto no tiene en cuenta ni se calcula en función del incremento real obtenido, llegándose a dar situaciones en las que la cuota a pagar sea la misma, tanto si se ha obtenido una plusvalía mínima, como si es mayor. Por tanto, en opinión del órgano judicial, el Impuesto no está midiendo la capacidad económica que se pone de manifiesto por el rendimiento obtenido con la transmisión del terreno, lo que choca frontalmente con el principio constitucional. Por estos mismos motivos, se estaría también vulnerando el principio de progresividad, estrechamente relacionado con el de capacidad económica, dado que el sistema no puede ser progresivo si no se alcanza un determinado nivel de capacidad económica

Posible vulneración del principio de no confiscatoriedad

Por otro lado, respecto al principio de no confiscatoriedad, considera el juzgado que "aunque el sistema tributario afecta, lógicamente, a la propiedad privada, sus figuras no podrían incidir sobre ésta de tal manera que la dejen sin contenido", puesto que el propio Tribunal Constitucional afirma que la prohibición de confiscatoriedad "obliga a no agotar la riqueza imponible". La posible contravención de este principio debe ser examinada desde una doble perspectiva:

- (i) por una parte, si el IIVTNU por sí mismo, tiene alcance confiscatorio en los supuestos en los que la cuota a pagar resultase superior al rendimiento que se obtiene y,
- (ii) por otra parte, debe examinarse si el sistema puede ser confiscatorio cuando la cantidad que se paga a la Administración vía impuestos por la obtención del rendimiento fuese mayor al rendimiento que se queda al contribuyente. A este respecto, se trae a colación la tributación en el IRPF de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión del inmueble que, unida a la tributación por el IIVTNU, puede dar lugar a situaciones confiscatorias.

Planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad

En base a lo anterior, se plantea la inconstitucionalidad del Impuesto en supuestos en los que la aplicación de la norma da lugar a una cuota a ingresar superior al incremento real obtenido por la venta del inmueble. Adicionalmente, también se plantea si, en supuestos distintos del anterior, el Impuesto puede ser inconstitucional, dado que la cuota tributaria, calculada según la normativa vigente, no es proporcional al incremento patrimonial real que se está gravando, lo que puede vulnerar el principio de capacidad económica.

Oportunidad para impugnar

Ante este escenario y teniendo en cuenta que la cuestión de inconstitucionalidad que comentamos tiene posibilidades de prosperar, convendría tener presente algunas consideraciones:

- El Tribunal Constitucional, en la sentencia 59/2017, declaró la inconstitucionalidad del Impuesto sin limitación de efectos, por lo que los mismos se produjeron también "hacia atrás" (ex tunc), lo que hizo posible la revisión de situaciones anteriores a la publicación de la sentencia, eso sí, con las limitaciones impuestas legalmente en relación con la revisión de actos firmes.
- Lo anterior nos lleva a considerar que, ante un eventual pronunciamiento en los mismos términos, podría interesar impugnar las liquidaciones que pudieran verse afectadas si el mismo se produce, precisamente, para evitar que prescriban o que devengan firmes en vía administrativa. Para ello, es obligado recordar las diferentes vías de impugnación con las que contamos, las cuales, difieren en función del sistema de gestión por el que hubiese optado la Administración de la que proviene el acto.
 - o Si la Administración en cuestión gestionase el tributo conforme al sistema de liquidación - que es el establecido con carácter general en el artículo 110 del TRLRHL-, la liquidación debe ser impugnada en el plazo de un mes desde su notificación. Transcurrido dicho plazo sin interponer recurso de reposición o reclamación económica administrativa (según proceda), el acto adquiere firmeza en vía administrativa.
 - o Por el contrario, si las Ordenanzas fiscales regulasen que el sistema de gestión es el de autoliquidación, y el impuesto se hubiera ingresado, cabe solicitar la rectificación de la autoliquidación - con las limitaciones establecidas en el art. 126 del RGAT- con la consiguiente solicitud de devolución de ingresos indebidos, en el plazo de cuatro años desde la finalización del plazo establecido de presentación (o desde la presentación si esta tiene lugar fuera de plazo), según lo dispuesto en los artículos 120.3 en relación con el 221 de la LGT. Transcurrido dicho plazo, el acto adquiere firmeza en vía administrativa.
- Es importante destacar, aunque a estas alturas pueda parecer una obviedad, que en toda impugnación es necesario que se alegue la inconstitucionalidad del impuesto en los términos anteriormente descritos. Ello ya que, si llegase a prosperar la cuestión de inconstitucionalidad, la única vía posible de recuperación del impuesto en casos de actos que hubieran alcanzado firmeza en vía judicial sería la vía de la responsabilidad patrimonial del estado legislador.

Esta vía, tras la reforma operada por la [Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público](#), ha quedado bastante restringida, pudiéndose emplear en los casos de normas declaradas inconstitucionales únicamente cuando concurren los siguientes requisitos: (i) que el acto se hubiera impugnado judicialmente, (ii) que se hubiera alegado en el procedimiento la inconstitucionalidad posteriormente declarada y (iii) que se hubiera obtenido sentencia firme desestimatoria. Además, solo serán indemnizables los daños producidos en los 5 años anteriores a la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad.



El registro de jornada laboral obligatorio para todas las empresas

Desde el 12 de mayo las empresas están obligadas a llevar un sistema de control o registro diario de la jornada laboral de sus trabajadores.

En efecto, el Real Decreto-ley 8/2019, de 8 de marzo, de medidas urgentes de protección social y de lucha contra la precariedad laboral en la jornada de trabajo, modifica el Estatuto de los Trabajadores para incluir la obligación de las empresas de garantizar el registro diario de la jornada laboral de sus trabajadores.

Según la exposición de motivos de la norma, la medida pretende la consecución de un triple objetivo:

- (i) garantizar el cumplimiento de los límites en materia de jornada,
- (ii) crear un marco de seguridad jurídica tanto para las personas trabajadoras como para las empresas,
- (iii) así como facilitar el control por parte de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

Esta obligación de implantar un sistema de registro de la jornada laboral afecta a todas las empresas, con independencia de su tamaño, sector al que pertenezcan, etc., e incluye a todos los trabajadores, al margen de su categoría o grupo profesional. Afecta, por tanto, también a trabajadores "móviles", comerciales, temporales, trabajadores a distancia o cualesquiera otras situaciones en las que la prestación laboral no se desenvuelve, total o parcialmente, en el centro de trabajo de la empresa. Recordemos que, hasta ahora, solo existía obligación de llevar control horario de la jornada laboral respecto a los trabajadores a tiempo parcial y a las horas extraordinarias.

Ahora bien, ¿en qué consiste esta nueva obligación? Según establece la norma, el empresario deberá:

- Garantizar el registro diario de la jornada de trabajo de cada persona trabajadora, lo que implica implantar un sistema para ello. Este registro deberá incluir el horario concreto de inicio y finalización de la jornada, sin perjuicio de la flexibilidad horaria que se permite.
- El registro de jornada debe organizarse y documentarse mediante negociación colectiva o acuerdo de empresa o, en su defecto, por decisión del empresario previa consulta con los representantes de los trabajadores.
- Se impone la obligación a la empresa de conservar los registros durante cuatro años y permanecer a disposición de los trabajadores.

Adicionalmente, también se modifica el Texto Refundido de la Ley sobre infracciones y sanciones de orden social para tipificar como infracción grave la trasgresión de las normas y los límites legales o pactados del registro de jornada. A estos efectos, incumplir la obligación de contar con un sistema de control horario puede llevar aparejado la imposición de sanciones cuya cuantía puede oscilar entre 626 y 6250 euros.

En base a lo anterior, como conclusión debe extraerse que, a partir del 12 de mayo, fecha de entrada en vigor de las modificaciones comentadas, todas las empresas deben llevar el registro de jornada de todos sus trabajadores, en el que quede reflejado, como mínimo, la hora de inicio y finalización de la jornada. No se impone la utilización de un sistema concreto para ello, pero sí la necesidad de implantar el mismo previa negociación colectiva o acuerdo de empresa o, por decisión del empresario previa consulta con los representantes de los trabajadores.

De este modo, será válido cualquier sistema o medio, en soporte papel o telemático, apto para cumplir el objetivo legal, esto es, proporcionar información fiable, inmodificable y no manipulable a posteriori, ya sea por el empresario o por el propio trabajador. Para ello, la información de la jornada debe documentarse en algún tipo de instrumento escrito o digital, o sistemas mixtos, en su caso, que garanticen la trazabilidad y rastreo fidedigno e invariable de la jornada diaria una vez de registrada.

ASESORES TRIBUTARIOS TEFICO, S.L.

C/ Libreros, 11-1º, puerta 3

28801 Alcalá de Henares

Tel: 918887512

Fax: 918887526

www.tefico.com - fiscal@tefico.com



Texto legal. El contenido y los elementos que integran este Newsletter y las marcas y logotipos se encuentran protegidos por los derechos de propiedad intelectual e industrial titularidad de la firma y/o de los autores correspondientes.

Los USUARIOS del presente Boletín no podrán realizar ninguna actuación que vulnere o perjudique los derechos de propiedad intelectual e industrial, y por tanto no está permitida la reproducción, copia, modificación, difusión o comunicación por cualquier sistema presente o futuro de los contenidos y elementos que integran este Boletín; sin perjuicio de la posibilidad de los USUARIOS para visualizar o imprimir aquéllos, que en todo caso tendrán una finalidad exclusivamente privada y siempre con mención al autor y la impresión del símbolo © (copyright).