



El control por parte de la AEAT de los ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles: aspectos prácticos con especial referencia al suministro de información

Trinidad Fernández Cortés

Técnica de Hacienda

Extracto

El objeto del presente artículo es analizar de una manera teórico-práctica las principales cuestiones relacionadas con los ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles: a) Los tipos de rendimientos que podrán generar los inmuebles de que sea titular un contribuyente del IRPF, IRNR o del IS; b) la tributación derivada de la naturaleza de los inmuebles sobre los que recae el arrendamiento, incidiendo en el arrendamiento turístico, como submodalidad del arrendamiento para uso distinto de la vivienda; c) las medidas utilizadas por la AEAT para intentar aflorar las rentas no declaradas derivadas del alquiler, adoptadas a partir de los datos consignados en las autoliquidaciones del IRPF de los perceptores de las mismas o de terceros, o con base en la información suministrada en el ejercicio de la obligación contenida en el artículo 93 de la LGT (modelos 180, 347 y 179, fundamentalmente); y d) las formas de que dispone el no declarante para regularizar voluntariamente su situación tributaria y los procedimientos al alcance de la Administración tributaria en caso de no hacerlo (procedimiento de comprobación limitada y procedimiento inspector).

Palabras clave: arrendamientos de viviendas y para uso distinto de la vivienda; alquiler de locales y turístico; declaraciones informativas; regularización voluntaria; procedimientos de comprobación limitada e inspector.

Fecha de entrada: 14-03-2019 / Fecha de aceptación: 10-04-2019 / Fecha de revisión: 22-04-2019

Cómo citar: Fernández Cortés, T. (2019). El control por parte de la AEAT de los ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles: aspectos prácticos con especial referencia al suministro de información. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 435, 71-96.





Income from leasing of real estate: provision of information and control by the Spanish Tax Agency (a practical review)

Trinidad Fernández Cortés

Abstract

The purpose of this article is to analyze in a theoretical and practical way, tax issues related to leasing of real estate. (a) Which components of income may be generated regarding the personal income tax, non-residents income tax or corporate income tax. (b) The legal nature of the leased real estate, taking into account the peculiarities of the tourist lease. (c) The measures used by the Tax Agency to discover the hidden income derived from the rent (data recorded in the self-assessments of the personal income tax of the recipients of the taxpayer or of third parties, or information provided through article 93 of the General Tax Act (forms 180, 347 and 179, inter alia). (d) the procedures available the taxpayer to voluntarily regularize his tax situation and (e) the procedures available to the tax administration (limited verification procedure and audit procedure).

Keywords: leases of housing and for use other than housing; rental of premises and tourism; informative declarations; voluntary regularization limited verification procedure and audit procedure.

Citation: Fernández Cortés, T. (2019). El control por parte de la AEAT de los ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles: aspectos prácticos con especial referencia al suministro de información. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 435, 71-96.





Sumario

1. Tipos de rendimientos que podrán generar los inmuebles distintos de la vivienda habitual
2. Naturaleza de los inmuebles sobre los que recae el arrendamiento y tributación
3. Medidas adoptadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la detección de los arrendamientos no declarados
4. Regularización voluntaria de los ingresos no declarados derivados del arrendamiento y consecuencias de la falta de la misma
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

1. Tipos de rendimientos que podrán generar los inmuebles distintos de la vivienda habitual

Los inmuebles, distintos de la vivienda habitual, de los que sea titular un contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF), en los términos del artículo 8 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), podrán generar tres tipos de rendimientos, todos ellos sujetos al impuesto:

1. En primer lugar, *imputación de rentas* (Martín Moreno, 2006, pp. 76-102; Trigueros Martín, 2002, pp. 479-505; Pedraza Bochóns, 2007, pp. 8-15; Calvo Ortega, 2007, pp. 9-22; López Espadafor, 2007, pp. 9-50; Gajo Rodríguez, 1989, pp. 1.177-1.218; Ramos Prieto, 2008, pp. 9-13; Ramos Prieto, 2007, pp. 3-68; Mosquera Mouriño, 2012, pp. 3-16), definida en el artículo 85.1 de la LIRPF como la cantidad que resulte de aplicar el 1,1 % o el 2 % al valor catastral de los inmuebles no afectos a actividades económicas ni generadores de rendimientos de capital, según si ha sido o no revisado, modificado o determinado mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los 10 periodos impositivos anteriores.

Así, por ejemplo, un contribuyente, titular durante el ejercicio 2018, de un piso situado en Marbella, calificado de segunda residencia, al ser destinado al disfrute de sus vacaciones anuales y con un valor catastral revisado de 90.000 euros, deberá declarar en su autoliquidación del IRPF, a presentar en junio de 2019, en concepto de imputación de rentas, la cantidad de 990 euros, resultado de multiplicar el 1,1 % sobre los 90.000 euros.

2. En segundo término, *rendimientos del capital inmobiliario* (Marco Sanjuán, 2008, pp. 89-103; Pagès i Galtés, 2002, pp. 71-94; Martínez Azuar, 2008, pp. 81-98; Bengoechea Sala, 2017, pp. 55-67), teniendo tal consideración de acuerdo con el artículo 22.1 de la LIRPF, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

Siguiendo con el ejemplo anterior, si el referido contribuyente decidiese alquilar su piso de Marbella durante todo el ejercicio 2018 por una renta mensual de 1.000 euros, deberá declarar en el IRPF de dicho ejercicio unos rendimientos del capital inmobiliario de 12.000 euros, resultado de multiplicar la renta mensual por 12 meses.

No obstante, si el contrato tuviese una duración inferior al año, por ejemplo, hasta el mes de septiembre, el inmueble de Marbella generaría para su arrendador, titular del mismo, dos tipos de renta durante el ejercicio 2018: rendimientos del capital inmobiliario por importe de 8.000 euros, durante los ocho meses en los que estuvo alquilado e imputación de rentas por valor de 330 euros (la parte proporcional a los cuatro meses), por el periodo en el que no lo estuvo, que deberán integrarse en la autoliquidación del IRPF de dicho ejercicio.

3. *Rendimientos de actividades económicas* (Abogados Garrigues, 2014, pp. 78-79; Carmona Fernández, 2015, pp. 60-61), definidos en el artículo 27.1 de la LIRPF, como aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, teniendo, en particular, tal consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

Respecto al arrendamiento de inmuebles, se entenderá que el mismo se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Así pues, y siguiendo con el ejemplo, si el contribuyente del IRPF, propietario del piso en Marbella, decide arrendarlo y para ello contrata a un trabajador a tiempo completo, que será quien se ocupe de todas las gestiones relacionadas con el mismo, dándolo de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social y formalizando un contrato de trabajo comunicado debidamente al Servicio Público de Empleo, los rendimientos obtenidos del alquiler del inmueble tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas. En este caso, el arrendador, dado que realiza una actividad económica, deberá darse de alta, además, en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, al que se refiere el artículo 3.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 (en adelante, RGAT), cuyo artículo 3.2 a) dispone que dicho censo estará formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español, entre otras, actividades empresariales o profesionales, que, en este caso, estarán encuadradas en el epígrafe 861.1 del impuesto sobre actividades económicas (en adelante, IAE), alquiler de viviendas, según las tarifas e instrucciones del impuesto aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Debemos señalar, además, que estos tres tipos de rendimientos comentados pueden imputarse también a los contribuyentes por su participación en entidades en régimen de

atribución de rentas (De Miguel Canuto, 2017, pp. 165-190; Romero Flor, 2015, pp. 243-277; García-Torres Fernández, 2001, pp. 1.792-1.800), tales como sociedades civiles no sujetas al impuesto sobre sociedades (en adelante, IS), herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), cuyas rentas, según el artículo 8.3 de la LIRPF, se atribuirán a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente.

Una comunidad de bienes, creada con el objeto de explotar un inmueble del que son titulares dos comuneros al 50 %, deberá atribuir a estos los rendimientos obtenidos durante un determinado ejercicio económico, mediante el modelo 184, declaración informativa anual de entidades en régimen de atribución de rentas, siendo los comuneros quienes declararán dichos rendimientos en sus respectivas autoliquidaciones del IRPF, teniendo la naturaleza que derive de la actividad o fuente de donde procedan cada uno de ellos (art. 88 LIRPF).

Por su parte, el artículo 13.1, letras a) y b), apartado 1.º, del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, LIRNR), considera rentas obtenidas en territorio español y sujetas a gravamen por los contribuyentes por este impuesto, en los términos fijados en el artículo 5 de la LIRNR, las procedentes de actividades o explotaciones económicas realizadas con o sin establecimiento permanente situado en territorio español y las letras g) y h) del mismo artículo, las derivadas, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a estos, así como las imputadas, siempre que los inmuebles urbanos generadores de las mismas no se encuentren afectos a actividades económicas.

Por tanto, también a efectos del impuesto sobre la renta de no residentes (en adelante, IRNR), la titularidad de inmuebles que no constituyan la residencia habitual del contribuyente generará tres tipos de rendimientos susceptibles de tributación: imputación de rentas, rendimientos del capital inmobiliario o de actividades económicas, que deberán ser declarados, tratándose de contribuyentes que actúen mediante establecimiento permanente situado en territorio español, junto al resto de renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, y tratándose de contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente, de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas, todo ello de acuerdo con el artículo 15 de la LIRNR.

Por último, el artículo 4.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), define el hecho imponible del impuesto como la obtención de renta por el contribuyente, delimitado en el artículo 7 del mismo cuerpo legal, cualquiera que fuese su fuente u origen, exigiendo, en su artículo 5.1, los mismos requisitos que la LIRPF para entender que el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica: que en su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

Una sociedad mercantil dedicada, por ejemplo, a la comercialización de productos de limpieza, propietaria de una nave que durante el ejercicio 2018 se encuentre alquilada y cuyo arrendamiento se gestione por el propio administrador de la empresa, deberá encuadrar su actividad en el epígrafe 652.2 (comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos) de las tarifas del IAE y considerar incluidos en la misma los ingresos generados por el alquiler, representando la suma de ambas magnitudes el importe neto de la cifra de negocios a los efectos del IS del referido ejercicio.

Si, por el contrario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.1 de la LIS, los rendimientos derivados del arrendamiento de la nave deben considerarse generados por el ejercicio de una actividad económica, la sociedad deberá estar de alta en dos epígrafes del IAE: 652.2 y 861.2 (alquiler de locales industriales), constituyendo la suma de los ingresos obtenidos en cada una de ellas su cifra de negocios a los efectos del IS.

2. Naturaleza de los inmuebles sobre los que recae el arrendamiento y tributación

En otro orden de cosas, la naturaleza de los inmuebles sobre los que recae el arrendamiento va a determinar la tributación que corresponde a cada uno de ellos, debiendo distinguirse las siguientes modalidades:

1. **Arrendamiento de vivienda** (Casuística en la fiscalidad del arrendamiento de vivienda, 2018, pp. 53 y 54; Cruz Garzón, 2014, pp. 76-81; Cubiles Sánchez-Pobre, 2012, pp. 45-59; Carrión Morillo, 2008). Definido en el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos (en adelante, LAU), como aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, como ya se ha comentado, generará rendimientos de actividades económicas o del capital inmobiliario, a efectos del IRPF, del IRNR y del IS, en función de que constituya o no una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, contando en el primer caso con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Además, estará, en virtud del artículo 23.Uno.23.^a de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), sujeto y exento de IVA, aunque con algunas excepciones y no sometido a retención, cuando el arrendatario sea alguna de las personas no obligadas a retener o ingresar a cuenta, según el artículo 76 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF) o al artículo 62 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS).

2. **Arrendamiento para uso distinto de vivienda.** La LAU, en su artículo 3.1, entiende por tal el arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto que el de satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

Dentro de este tipo de alquileres, pueden distinguirse dos submodalidades:

- a) *Arrendamiento de locales* (Ballarín Hernández y Mas Badía, 2007, pp. 75-128; Cordero Lobato, 2007, pp. 2.673-2.689; Roig Sánchez, 2014; Berreteaga Soto, 2011, pp. 76-79; Muñoz Pérez, 2012, pp. 291-293). Los rendimientos derivados del mismo tendrán idéntica consideración que los procedentes del arrendamiento de vivienda (rendimientos del capital inmobiliario o de actividades económicas) y de acuerdo con los mismos criterios.

En este caso, no obstante, tales rendimientos estarán sujetos y no exentos al impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA), al no encuadrarse en ninguno de los supuestos enumerados en el artículo 23.Uno.23.^a de la LIVA, al que anteriormente se hizo referencia, y, sometidos a retención, según, *a contrario sensu*, los mismos preceptos legales anteriores (art. 76 RIRPF y art. 62 RIS).

De esta tributación se desprende una serie de obligaciones fiscales para el arrendador y para el arrendatario que, normalmente, tendrán una periodicidad trimestral:

- Así, el arrendador de un local deberá presentar en los 20 primeros días de los meses de abril, julio, octubre y enero del ejercicio siguiente al del devengo del impuesto el modelo 303, por el que se ingresará el IVA devengado con motivo del arrendamiento, estando exonerado de la presentación del resumen anual, modelo 390, desde 2015, en virtud de la Orden EHA/311/2009, de 5 de noviembre.
- El arrendatario, por su parte, vendrá obligado a presentar en las mismas fechas el modelo 115, de retenciones e ingresos a cuenta sobre rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos y la declaración informativa, modelo 180, con carácter anual, durante el mes de enero siguiente.

Veamos, a continuación, un ejemplo a este respecto: en un arrendamiento de un local con una renta pactada de 500 euros al mes, el arrendador, ya sea persona física o persona jurídica, deberá presentar cuatro autoliquidaciones, modelos 303, consignando en cada una de ellas un IVA devengado de 315 euros, resultado de multiplicar el 21 % sobre una base imponible de 1.500 euros y el arrendatario, cuatro modelos 115, en las que autoliquidará unas retenciones de 285 euros, resultado de aplicar el 19 % sobre la misma base, y un modelo 180, resumen de las operaciones del ejercicio, en el que informará de una base total de 6.000 euros y unas retenciones de 1.140 euros.

- b) *Arrendamiento turístico* (Bahía Almansa y Cruz Padial, 2018, pp. 63-85; Prieto Morales, 2018; Aguado Ortega y López García, 2018, pp. 36-39; Medina Jiménez, 2017, pp. 42-48; Sanz Gómez, 2018, pp. 121-156; Guillén Navarro, 2015, pp. 101-144; Román Márquez, 2014, pp. 1-24; Merchán, 2016, pp. 6-9; Franch Fluxà y Rivas Coronado, 2013, pp. 33-57). Según dispone el artículo 5 e) de la LAU, estaremos ante esta figura contractual cuando se produzca la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, sometiéndose a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial.

El alquiler turístico, entendido como uso del alojamiento privado para el turismo, debe diferenciarse de la actividad de hospedaje, que se caracteriza por extender la atención de los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo.

Las Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), V0575/2015 (NFC054219) y V0081/2016 (NFC057718), señalan a este respecto que, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, la actividad de hospedaje se caracteriza porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, la limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, el cambio periódico de ropa de cama y baño, y la puesta a disposición del cliente de otros servicios tales como la lavandería, la custodia de maletas, prensa, reservas, entre otros, y, en ocasiones, la prestación de servicios de alimentación y restauración.

Respecto a las rentas derivadas del alquiler de apartamentos turísticos, siempre que el arrendamiento se limite a la mera puesta a disposición del inmueble durante un periodo de tiempo, sin que vaya acompañado de la prestación de servicios propios de la industria hotelera, tendrán, con carácter general, la consideración de rendimientos del capital inmobiliario.

Por el contrario, cuando, además de poner a disposición el inmueble, se ofrezcan, durante la estancia de los arrendatarios, servicios propios de la industria hotelera o cuando, sin prestar tales servicios, se disponga de una persona con contrato laboral y jornada completa para la ordenación de la actividad, el arrendamiento se entenderá como una actividad empresarial, y los rendimientos derivados de la misma tendrán la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

Sin perjuicio, por supuesto, de que, si durante algún periodo del ejercicio tomado en consideración el inmueble de que se trate no es objeto de cesión, genere la correspondiente imputación de renta inmobiliaria.

En cuanto al IVA, el artículo 5.Uno c) de la LIVA considera empresarios a efectos de IVA a quienes realicen una o varias entregas de bienes o pres-

taciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, debiendo considerar, por tanto, como tal, a los arrendadores de alojamientos turísticos, y sujetos al impuesto los arrendamientos realizados por estos (art. 4.Uno LIVA). La Consulta vinculante V0420/2018 (NFC068233) de la DGT, entre otras, realiza una doble distinción a estos efectos:

- Considera exentos de IVA y, por tanto, sujetos al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, aquellos alquileres turísticos en los que el arrendador no preste servicios típicos de la industria hotelera.
- Por el contrario, en caso de que el arrendamiento de alojamientos turísticos suponga la prestación de servicios propios de la industria hotelera, no estará exento del impuesto, debiendo tributar al tipo reducido del 10 % por aplicación del artículo 91.Uno.2.2.º de la LIVA, conforme al cual resultará de aplicación este tipo de IVA a los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario

Un contribuyente que alquila una vivienda en Gandía de la que es titular con motivo de las vacaciones de Semana Santa, sin prestar más servicios que la entrega del inmueble a los arrendatarios, obtendrá rendimientos del capital inmobiliario, que deberá integrar en su autoliquidación del IRPF, estando dicho arrendamiento sujeto y exento del IVA.

Si este mismo contribuyente ofrece a sus arrendatarios, entre sus servicios, la limpieza del inmueble, por ejemplo, las rentas que obtenga por la cesión del mismo tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas sujetos y no exentos de IVA, teniendo la obligación de autoliquidar el IVA devengado mediante los correspondientes modelos 303, a presentar durante la vigencia del contrato, además de incluir los referidos rendimientos en su IRPF.

3. Medidas adoptadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la detección de los arrendamientos no declarados

Debido a que, tradicionalmente, los arrendamientos celebrados por particulares han constituido uno de los principales sectores de fraude fiscal, no siendo objeto de declaración, en gran medida, las rentas derivadas de los mismos, desde 2012, si no antes, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) ha incluido entre las directrices generales de su Plan Anual de Control Tributario y Aduanero (Resolución de 24 de febrero de 2012, de la

Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) medidas para su detección, con la finalidad de lograr su efectiva tributación, que, como se ha visto, afecta a cuatro de las figuras impositivas de nuestro sistema tributario estatal: IRPF, IRNR, IS e IVA, además, del IAE, impuesto local que, según el artículo 82.1 c) del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, será exigible a los sujetos pasivos del IS las sociedades civiles, las entidades del artículo 35.4 de la LGT, los contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente que tengan un importe neto de la cifra de negocios superior a 1.000.000 de euros, una vez transcurridos los dos primeros periodos impositivos en que se desarrolle el ejercicio de la actividad de que se trate.

Entre estas medidas, pueden citarse las siguientes:

1. Las adoptadas a partir de la información obtenida de las declaraciones del IRPF:

- a) Explotación conjunta de los datos referidos a la identificación de los inmuebles de los que sea titular el contribuyente, proporcionados por este al consignar su referencia catastral (Roldán Montiel, 2008, pp. 12-16; Arranz de Andrés, 1997, pp. 11-34; Trigueros Martín, 2006, pp. 3-44) en la autoliquidación del impuesto, del consumo de energía eléctrica y de la información proporcionada por el Catastro:

El contribuyente, al cumplimentar los datos adicionales de su vivienda habitual en el momento de confeccionar el IRPF, deberá proporcionar información sobre la titularidad, distinguiéndose entre propiedad (clave 1), usufructo (clave 2), arrendamiento (clave 3) u otras situaciones (clave 4); referencia catastral, dato que deberá reflejarse cualquiera que sea el tipo de titularidad del inmueble y que podrá obtenerse del recibo del impuesto sobre bienes inmuebles, en la página de la Oficina Virtual del Catastro en internet o llamando a la Línea Directa del Catastro; porcentaje de participación en caso de propiedad o usufructo y situación de la vivienda, siendo cuatro las alternativas a este respecto: inmueble con referencia catastral situado en cualquier punto del territorio español, excepto País Vasco y Navarra (clave 1), inmueble situado en el Comunidad Autónomas del País Vasco o en la Comunidad Foral de Navarra (clave 2), inmueble en cualquiera de las situaciones anteriores pero sin referencia catastral (clave 3) e inmueble situado en el extranjero (clave 4).

Respecto a los inmuebles que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente, y que hubiesen sido propiedad de este o sobre los que hubiese existido un derecho real de usufructo en algún momento del ejercicio, los datos que deberán proporcionarse para el cálculo correcto de la correspondiente imputación de renta o rendimiento del capital inmobiliario son los siguientes: porcentaje de propiedad o usufructo sobre los mismos; naturaleza; uso o destino del inmueble, que podrá consistir en el arrendamiento (clave 1), a disposición de sus titulares (clave 2), a disposición de sus titulares y arrendado

(clave 3), arrendamiento como inmueble accesorio (clave 4), a disposición de sus titulares y arrendamiento como inmuebles accesorio (clave 5) y vivienda en la que en los casos de separación o divorcio residen los hijos y el otro progenitor por resolución judicial; situación, con las mismas posibilidades que en el caso de la vivienda habitual y referencia catastral. En el supuesto de renta inmobiliaria imputada, además de la información anterior, porcentaje del inmueble que está a disposición del propietario o usufructuario; valor catastral revisado o no y número de días que el inmueble se encuentra a disposición del titular; y en el caso de rendimientos del capital inmobiliario, deberá informarse además de si derivan de un arrendamiento de inmuebles destinados a viviendas con derecho a la reducción del 60 % o de otra modalidad.

Por último, tratándose de bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas u objeto de arrendamiento de negocio, deberá informarse sobre el porcentaje de titularidad en el inmueble, la naturaleza, la clave de situación y, en su caso, la referencia catastral.

En otro orden de cosas, el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en su disposición adicional tercera reguló la obligación periódica de las compañías prestadoras de suministros de energía eléctrica de proporcionar información a la Administración tributaria relativa a la identificación de los contratantes, así como de aquellos a cuyo cargo proceda efectuar el cobro de las correspondientes facturas, cuando no coincidan con los primeros, referencia catastral del inmueble y su localización, potencia nominal contratada y consumo anual en kilovatios, ubicación del punto de suministro y fecha de alta del mismo.

Todo ello, sin perjuicio de la obligación de comunicar la referencia catastral de los bienes inmuebles, que, de acuerdo con el artículo 40.1 d) del Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, recae sobre quienes contratan los suministros o sobre los arrendadores o cedentes, tratándose de contratos privados de arrendamiento o de cesión por cualquier título del uso del inmueble, a las compañías prestadoras de los mismos.

En cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, se aprobó la Orden EHA/2041/2009, de 16 de julio, por la que se aprueba el modelo 159 de declaración anual de consumo de energía eléctrica, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática, modificada por la Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre, y que entró en vigor el 1 de enero de 2010, siendo de aplicación, por primera vez, para la presentación de la declaración a realizar en 2011, durante el mes de febrero, correspondiente al año 2010.

Así pues, con base en toda esta información, parece que debe resultar sencillo para la Administración determinar cuándo un inmueble no declarado por el contribuyente como arrendado sí lo está: basta con cruzar la referencia catastral suministrada por el contribuyente, así como también por la Dirección General del Catastro, en virtud del artículo 37 del Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, con los datos proporcionados por las compañías eléctricas mediante la declaración informativa, modelo 159, para poder hacerse una idea, al menos aproximada, al respecto. No obstante, esto no debe considerarse más que una presunción susceptible de prueba en contrario, habida cuenta de que la existencia de un contrato de arrendamiento generador de rentas no debe ser probado únicamente mediante indicios.

- b) Datos proporcionados por terceros en sus correspondientes autoliquidaciones del IRPF, referidos a inmuebles de los que sean arrendatarios:

Como se ha dicho anteriormente, uno de los datos sobre los que debe informarse respecto a la vivienda habitual es la titularidad, siendo una de las posibilidades previstas a estos efectos, el arrendamiento (clave 3), situación que deberá utilizarse en el caso de que el primer declarante, el cónyuge o ambos tengan como domicilio actual una vivienda arrendada, así como cuando los hijos sean arrendatarios de la vivienda habitual. En este caso, deberá indicarse también el número de identificación fiscal (en adelante, NIF) del arrendador y, si este no reside en España y no dispone de NIF español, el número de identificación que tenga en el país de residencia.

Además del caso descrito, otras circunstancias que exigen que un tercero (el arrendatario) identifique el NIF del arrendador, titular de los inmuebles cuyos rendimientos no han sido presuntamente declarados, son las que derivan del derecho a la deducción estatal de la cuota íntegra por alquiler de la vivienda habitual, aplicable únicamente para contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad al 1 de enero de 2015 y siempre que se den los requisitos exigidos por la LIRPF o a la deducción vigente en algunas comunidades autónomas (por ejemplo, Cataluña), con idéntica finalidad.

2. Las adoptadas a partir de la información suministrada por diferentes declaraciones informativas (Calle, 2015, pp. 38-64; Falcón y Tella, 2016), según la obligación contenida en el artículo 93 de la LGT (Carreras Manero, 2016; Longás Lafuente, 1995, pp. 35-66; Martínez Giner, 2016; Gómez Barrero, 2017, pp. 96-103).

- a) Modelo 180 (Gorospe Oviedo, 2000, pp. 63-78), resumen anual sobre las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos:

Esta declaración informativa, a la que ya se ha hecho mención anteriormente, fue aprobada mediante la Orden de 20 de noviembre de 2000, estando obligados a su presentación todas aquellas personas o entidades, incluidas

las Administraciones públicas, que, estando obligadas a retener o a ingresar a cuenta del IRPF, del IS y del IRNR (establecimientos permanentes), de conformidad con lo establecido en la normativa legal y reglamentaria reguladora de estos impuestos, satisfagan rendimientos del capital inmobiliario y de actividades económicas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos sometidos a retención o ingreso a cuenta correspondientes a perceptores que tengan la consideración de contribuyentes por el IRPF, salvo que, tratándose de rendimientos procedentes del subarrendamiento de inmuebles urbanos, generen para sus perceptores rendimientos de capital mobiliario, en cuyo caso deberán declararse en el modelo 193, aprobado por Orden de 18 de noviembre de 1999, sujetos pasivos del IS o establecimientos permanentes de contribuyentes por el IRNR.

En el modelo 180, deberán relacionarse todos los perceptores a los que el declarante satisfaga rentas de esta naturaleza, la suma de las bases sobre las que se han calculado las correspondientes retenciones e ingresos a cuenta, así como el importe de estos. Además, desde la entrada en vigor de la Orden HAP/1732/2014, de 24 de septiembre, deberán consignarse también todos los datos identificativos de los inmuebles arrendados o subarrendados, incluyendo la referencia catastral de los mismos.

Así, el contribuyente persona física que solicite a la Administración tributaria sus datos fiscales, con el fin de presentar su autoliquidación del IRPF, encontrará entre los mismos las cantidades que perciba en su condición de arrendador de locales, así como también las retenciones soportadas sobre las mismas, información de la que es conocedora la AEAT desde el 31 de enero de cada ejercicio, fecha en la que finaliza el plazo para la presentación del correspondiente resumen anual, modelo 180.

Si este contribuyente opta por no incluir en su IRPF los referidos alquileres, se iniciará alguno de los procedimientos previstos por la LGT, básicamente un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada, a los que se hará referencia más adelante, para exigir su declaración y, en consecuencia, el ingreso que pueda derivarse de la misma.

Un simple cruce de datos permite a la AEAT regularizar la situación tributaria del presunto incumplidor e iniciar, en su caso, el procedimiento sancionador asociado a dicha regularización.

- b) Modelo 347 (Cantalapiedra Arenas, 2007, pp. 8-9; Del Campo, 2014, pp. 74-76; Los asesores fiscales, 2018; Falcón y Tella, 2009, pp. 7-11; Durán Rojo y Campos, 2018; Arnau Zoroa, 1994, pp. 41-58), declaración anual de operaciones con terceras personas:

Esta declaración informativa, aprobada por la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, y fuente de información muy valiosa para la Administración, se encuentra regulada en los artículos 31 a 35 del RGAT, disponiendo su

artículo 31.1 que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la LGT, estarán obligadas a presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales.

En el modelo 347, los obligados a su presentación deberán relacionar, según el artículo 33.1 del RGAT, todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente, excluyéndose de esta obligación determinadas operaciones, de entre las que merece la pena destacar las dos siguientes:

- Los arrendamientos de bienes exentos del IVA (viviendas) realizados por personas físicas o entidades sin personalidad jurídica al margen de cualquier otra actividad empresarial o profesional.
- Todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes a esta (modelo 180) y cuyo contenido sea coincidente. Esto es así para arrendamientos posteriores a 1 de enero de 2014, a raíz de la publicación de la Orden HAP/1732/2014, de 24 de septiembre, que, como se dijo anteriormente, supuso la obligación de incluir en el modelo 180, resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos, la referencia catastral de los inmuebles alquilados. Así lo aclara la AEAT, en la consulta del INFORMA-124075, reforzada por la Consulta vinculante V1109/2015 (NFC055048) de la DGT, según las cuales, con la modificación operada en el referido modelo 180, la información comprendida en el mismo tendrá un contenido coincidente con la declaración anual de operaciones con terceras personas, modelo 347, en cuanto a las operaciones de arrendamiento de inmuebles urbanos que tengan la consideración de locales de negocio y estén sujetos a retención, quedando excluidas del deber de declaración del arrendador en el modelo 347. Antes de la reforma, la Consulta vinculante V1150/2010 (NFC038252) de la DGT reconocía la no coincidencia entre ambas declaraciones informativas (modelos 180 y 347), y, por tanto, la obligatoriedad de declarar los arrendamientos de importe superior a 3.005,06 euros sujetos a retención, en las dos.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 34.1 d) del RGAT, se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes los arrendamientos de locales de negocios, sin perjuicio

de su consideración unitaria a efectos del límite cuantitativo, debiendo consignar el arrendador, en estos casos, el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el NIF de los arrendatarios, así como las referencias catastrales y los datos necesarios para la localización de los inmuebles arrendados.

Así pues, si un arrendador, que no ejerce ningún tipo de actividad económica, empresarial o profesional alquila una vivienda de la que sea titular, no estará obligado a declarar los rendimientos obtenidos por esta operación en ningún tipo de declaración informativa. Si, por el contrario, arrienda un local, será su valor catastral (inferior o superior a 601.012,10 €) el que determine si las cantidades obtenidas deben someterse o no a retención, incluyéndose, en el primer caso, en el modelo 180, y, en el segundo, en el modelo 347, todo ello de acuerdo con el artículo 75.3 g) del RIRPF, que se remite a las tarifas del IAE.

- c) Modelo 179 (Martínez-Carrasco Pignatelli, 2018, pp. 65-72; Albiñana, 2018, p. 13), declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos:

El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica, entre otros, el RGAT, introduce en este un nuevo artículo, el 54 ter, en el que se regula la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, aprobando, posteriormente, la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, el nuevo modelo informativo 179, de periodicidad trimestral, cuyo plazo de presentación coincidirá con el mes natural siguiente a la finalización de cada trimestre natural. No obstante, cabe señalar que, con carácter excepcional, la declaración correspondiente al ejercicio 2018 ha tenido carácter anual, habiéndose fijado un plazo de presentación comprendido entre el 1 y el 31 de enero de 2019.

Como reza en el preámbulo del referido Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, el objetivo de esta nueva obligación de información es la prevención del fraude fiscal en el ámbito inmobiliario, centrandose particularmente su atención en las denominadas «plataformas colaborativas», que intermedian en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español, que serán quienes vendrán obligadas a presentar periódicamente la declaración informativa, modelo 179, informado en ella de las cesiones de uso en las que intermedien.

La definición de «intermediarios», a los efectos de esta declaración informativa, viene recogida en el apartado tercero del artículo 54 ter del RGAT, según el cual tienen tal consideración todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso de viviendas con fines turísticos, ya sea a título oneroso o gratuito, y, en particular, las personas o entidades que, constituidas como plataformas

colaborativas, intermedien en la cesión de uso y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que presten o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de que se impongan condiciones a los cedentes o cesionarios tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.

Aclara a este respecto la AEAT que tendrán, pues, la consideración de *intermediarios* a estos efectos, no solo los intermediarios digitales (especialmente plataformas colaborativas), sino cualquier otro (intermediarios analógicos o tradicionales) cuya actividad en la operación haya consistido en la efectiva confluencia entre oferta y demanda de la cesión de dichas viviendas.

En cuanto al *obligado a presentar la declaración informativa*, modelo 179, se han suscitado, entre otras, las siguientes cuestiones:

1. Obligación de presentar el modelo 179 por parte de una plataforma colaborativa que realiza únicamente un mero alojamiento digital de viviendas para usos turísticos: en virtud de la Consulta vinculante V3083/2018 (NFC070413) de la DGT, si no intermedia entre cedente y cesionario, no podrá subsumirse en el ámbito subjetivo del artículo 54 ter del RGAT y, por tanto, no estará obligada a presentar la referida declaración informativa.
2. Obligado a presentar la declaración informativa, modelo 179, en el supuesto de que un propietario arriende su vivienda a un gestor inmobiliario y, posteriormente este, con base en el derecho de subarrendamiento derivado del contrato celebrado con el propietario, lo subarrienda con fines turísticos:
 - Por sus propios medios. En este caso, la misma Consulta vinculante anterior (V3083/2018 –NFC070413–) dispone que el gestor como titular de un derecho de subarriendo, cede a un tercero, el cesionario, el uso temporal de la totalidad o parte de la vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, convirtiéndose en última instancia en cedente del uso de viviendas con fines turísticos, por lo que no puede ser considerado intermediario a estos efectos, quedando, por tanto, fuera del ámbito subjetivo de la obligación informativa. La operación no sería objeto de información, tampoco, en la declaración informativa.
 - A través de una plataforma *online*. Atendiendo a la referida consulta vinculante, en la medida en que dicha plataforma percibe su retribución por la efectiva formalización de la ce-

sión de uso de viviendas con fines turísticos entre el gestor, que actúa como cedente, y los turistas cesionarios de la vivienda, sin tener derecho alguno de uso o disfrute sobre la misma, resultará obligada a presentar la declaración informativa, modelo 179, en su condición de intermediaria, de acuerdo con el apartado tercero del artículo 54 ter del RGAT.

3. Obligación de incluir en el modelo 179 una cesión de vivienda con fines turísticos, no siendo el titular o el cedente de la misma residente en territorio español. La respuesta debe ser afirmativa, no existiendo, por el contrario, tal obligación, respecto a las cesiones de uso de viviendas situadas fuera del territorio español (apartado primero del art. 54 ter RGAT).

En relación con el concepto de cesión de uso de viviendas con fines turísticos, el apartado segundo del artículo 54 ter del RGAT entiende por tal, también a los exclusivos efectos de esta declaración informativa, la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad gratuita u onerosa, excluyendo expresamente del mismo:

- Los arrendamientos de vivienda tal y como aparecen definidos en la LAU, así como el subarriendo parcial de vivienda.
- Los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica, no considerándose excluidas de ser informados mediante la declaración informativa, modelo 179, las cesiones temporales de uso de vivienda a que se refiere el artículo 5 e) de la LAU, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido.
- El derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.
- Los usos y contratos del artículo 5 de la LAU, salvo aquellas cesiones a las que se refiere su letra e), a las que ya se ha hecho mención.

Respecto al contenido de la declaración informativa, modelo 179, el apartado cuarto del referido artículo 54 ter del RGAT exige los siguientes datos:

- Identificación, mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y NIF, del titular de la vivienda cedida con fines turísticos, del titular del derecho en virtud del cual se cede, si fuese distinto, así como de las personas o entidades cesionarias.

Se considerarán como titulares del derecho objeto de cesión quienes lo sean del derecho de la propiedad, contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas con fines turísticos, que sean cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada.

- Identificación del inmueble con especificación del número de referencia catastral, en el caso de tenerla asignada. A estos efectos, el modelo 179 distingue cuatro situaciones: clave 01, cuando se trate de un inmueble con referencia catastral situado en cualquier punto del territorio español, excepto País Vasco y Navarra; clave 02, para los inmuebles situados en la Comunidad Autónoma del País Vasco; clave 03, tratándose de inmuebles ubicados en la Comunidad Foral de Navarra, y clave 04, para los que se encuentren en cualquiera de los casos anteriores, pero sin disponer de referencia catastral. Además de lo anterior, debe informarse de la dirección completa del inmueble, siendo campos obligatorios el código del municipio y la provincia, tipo y nombre de vía y tipo de numeración en la que se encuentre el inmueble, y campos opcionales, el resto de datos localizadores.
- Número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.
- Importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turísticos o, en su caso, indicación de su carácter gratuito.

A esta información obligatoria, hay que añadir, además, la requerida con carácter opcional por la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, al objeto de transparentar la operación relativa a la cesión del inmueble, a saber:

- Número de contrato en virtud del cual el declarante intermedia en la cesión de uso de la vivienda.
- Fecha de intermediación en la operación.
- Identificación del medio de pago utilizado (transferencia, tarjeta de crédito o débito u otro medio de pago).

El modelo 179, declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, constituye una importante fuente de información para la AEAT respecto a las transacciones inmobiliarias, que, junto a la contenida en las autoliquidaciones del IRPF,

del titular de los inmuebles y de terceros, así como en los modelos 180 y 347, permiten poner en marcha los mecanismos de los que dispone la Administración para exigir la tributación sobre las rentas no declaradas por los contribuyentes.

4. Regularización voluntaria de los ingresos no declarados derivados del arrendamiento y consecuencias de la falta de la misma

No obstante, la situación irregular a efectos fiscales en la que se encuentra quien ha percibido este tipo de rendimientos sin haberlos declarado en las autoliquidaciones correspondientes, bien sea IRPF, IS o IRNR, puede regularizarse, si bien extemporáneamente, de forma voluntaria por sus titulares mediante la presentación de una autoliquidación complementaria (Palacín Ribe, 1991, pp. 45-52; Sánchez Huete, 2016, pp. 21-46; Hurtado González, 1997, pp. 1.390-1.418; Sanz Díaz-Palacios, 2015, pp. 163-177; Soto Bernabéu, 2017, pp. 215-227) que tendrá por finalidad, de acuerdo con el artículo 122.2 de la LGT, completar o modificar las presentadas con anterioridad, pudiendo presentarse cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada.

Así, si un contribuyente del IRPF decide aflorar los rendimientos del capital inmobiliario procedentes del alquiler de una segunda residencia, percibidos en 2017 y que debieron ser declarados en la autoliquidación del impuesto de dicho ejercicio, cuyo plazo de presentación en periodo voluntario finaliza el 30 de junio de 2018, deberá presentar, pues, una declaración complementaria, que podrá dar lugar a dos situaciones diferenciadas:

1. Podrá suponer, en primer lugar, la obligación de ingresar una cantidad adicional a la inicialmente ingresada, entrando, en este caso, en juego los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración tributaria (Santana Molina y Bilbao Estrada, 2008, pp. 26-31; Sanz Díaz-Palacios, 2016, pp. 32-136), regulados en el artículo 27 de la LGT y definidos en el mismo como prestaciones accesorias.

Estos recargos podrán ser de cuatro tipos en función del momento temporal en el que se presente la correspondiente autoliquidación: del 5 %, 10 % o 15 %, según si la presentación se efectúa dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, respectivamente, excluyendo las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devenidos hasta la presentación de la autoliquidación; o del 20 %, si la presentación de la autoliquidación se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, excluyendo también las sanciones,

pero exigiéndose en este caso los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado.

Veamos, con un ejemplo, los recargos por extemporaneidad que competerían al referido contribuyente, en función del momento en que presente su autoliquidación complementaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2017, suponiendo que de la misma se desprende un importe a ingresar de 1.000 euros:

- Si la presentación tuviese lugar el 12 de agosto de 2018, los órganos de gestión tributaria girarán un recargo del 5 % sobre dicha cantidad (50 €), por haber tenido lugar dentro de los tres meses siguientes a la finalización del plazo de presentación del IRPF del ejercicio 2017 (30 de junio de 2018).
 - Si se produce el 11 de noviembre, se exigirá un recargo del 10 % (100 €), por realizarse la presentación dentro de los seis meses posteriores al 30 de junio de 2018.
 - Siendo la fecha de presentación el 10 de mayo de 2019, el recargo exigible será del 15 % (150 €), por existir un retraso superior a 6 meses e inferior a 12. En ninguno de los tres casos se impondrán sanciones ni se exigirán intereses de demora.
 - Presentada, por último, el 12 de septiembre de 2019, se girará un recargo de extemporaneidad del 20 % (200 €) y se liquidarán intereses de demora desde el 1 de julio al 12 de septiembre de 2019, con exclusión también de las posibles sanciones que hubieran podido imponerse.
2. En segundo lugar, podrá suponer una menor devolución respecto a la inicialmente solicitada en la autoliquidación del IRPF que, en su caso, se hubiese presentado en el plazo establecido al efecto, siendo constitutiva la presentación de la autoliquidación complementaria, en este caso, de la infracción prevista en el artículo 198 de la LGT, por haberse producido una presentación extemporánea sin que de la misma se derive perjuicio económico.

Para finalizar esta exposición, hemos de añadir que, si el contribuyente no regulariza su situación tributaria mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones complementarias (Salcedo Benavente, 2017, pp. 46-49), tal como se ha descrito, y la Administración es conocedora de la ocultación de rentas, gracias a la información de la que dispone, procedente de las fuentes analizadas anteriormente, iniciará cualquiera de los dos procedimientos previstos en la LGT al efecto, para ponerlas de manifiesto y exigir su tributación:

1. **Procedimiento de comprobación limitada** (Pascual Pedreño, 2014, pp. 223-261; Ávila Guzmán, 2018, pp. 7-46; Barrachina Juan, 2014, pp. 35-38), en el curso del

cual, conforme al artículo 136 de la LGT, la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, pudiendo examinar los datos y antecedentes que obren en su poder y que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

2. **Procedimiento inspector** (Díez-Ochoa y Azagra, 2008, pp. 71-122; Banacloche Pérez-Roldán, 2007, pp. 193-211; Lozano Serrano, 2005, pp. 219-270), que, según el artículo 145 de la LGT, tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, procediéndose en el mismo, en el caso de descubrirse la existencia de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

En ambos supuestos, la conducta irregular del contribuyente será constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, por dejar de ingresar la deuda que debiera de resultar de una autoliquidación, pudiendo ser calificada de leve, grave o muy grave, según las circunstancias de cada caso concreto.

5. Conclusiones

Tres son los tipos de rendimientos que podrán generar los inmuebles, distintos de la vivienda habitual, de los que sea titular un contribuyente del IRPF: imputación de rentas, rendimientos del capital inmobiliario y rendimientos de actividades económicas, todos ellos sujetos al impuesto.

Por otra parte, la naturaleza de los inmuebles sobre los que recae el arrendamiento va a determinar la tributación que corresponde a cada uno de ellos, debiendo distinguirse dos modalidades básicas: arrendamiento de viviendas y para uso distinto de vivienda y, dentro de esta última, dos submodalidades: arrendamiento de locales y arrendamiento turístico.

Entre las medidas adoptadas por la AEAT para la detección de los arrendamientos no declarados, unas lo han sido a partir de información obtenida de las declaraciones del IRPF, de los titulares de los inmuebles o de terceros: por ejemplo, explotando conjuntamente los datos identificativos de los referidos inmuebles (referencia catastral), el consumo de energía eléctrica y la información proporcionada por el Catastro o utilizando el NIF del arrendador, proporcionado por el arrendatario en su autoliquidación del IRPF, como presunto perceptor de rentas inmobiliarias. Otras se han adoptado a partir de la información suministrada por diferentes declaraciones informativas, según la obligación contenida en el artículo 93 de la LGT: modelo 180, modelo 347 y modelo 179, fundamentalmente.

La ocultación de las rentas derivadas de arrendamientos por su titular, que hubiese generado una situación irregular a efectos fiscales, puede ser regularizada de forma voluntaria mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones complementarias, que podrán suponer la obligación de ingresar una cantidad adicional a la previamente ingresada, resultando de aplicación, en este caso, los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración tributaria del artículo 27 de la LGT, o bien, una menor devolución respecto a la inicialmente solicitada, en cuyo caso, la autoliquidación complementaria presentada será constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 198 de la LGT.

Para finalizar, debe señalarse que, de no producirse el afloramiento de las rentas percibidas y no declaradas por sus perceptores, la Administración tributaria podrá iniciar cualquiera de los mecanismos previstos en la LGT a estos efectos: concretamente, un procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por los órganos de gestión tributario o un procedimiento de comprobación e investigación, tramitado por el personal inspector.

Referencias bibliográficas

- Abogados Garrigues. (2014). ¿Cuándo se puede calificar de actividad económica a una actividad inmobiliaria? *Inmueble: Revista del sector inmobiliario*, 142, 78-79.
- Aguado Ortega, A. y López García, H. (2018). Impuesto y fiscalidad sobre el alquiler turístico. *Inmueble: Revista del sector inmobiliario*, 183, 36-39.
- Albiñana, C. (2018). ¿Marca el nuevo artículo 54 ter el fin de la opacidad fiscal de los alquileres turísticos? *Actualidad jurídica Aranzadi*, 938, 13.
- Arnau Zoroa, F. (1994). Declaración de operaciones con terceras personas (modelos 347/348/349): Instrumento de auditoría. *Crónica Tributaria*, 70, 41-58.
- Arranz de Andrés, M.^a C. (1997). La referencia catastral y sus implicaciones jurídicas. *Crónica Tributaria*, 82-83, 11-34.
- Ávila Guzmán, S. (2018). La preclusividad en el procedimiento de comprobación limitada. *Crónica Tributaria*, 167, 7-46.
- Bahía Almansa, B. y Cruz Padial, I. (2018). Tributación indirecta en el arrendamiento de viviendas de uso turístico. *Revista técnica tributaria*, 122, 63-85.
- Ballarín Hernández, R. y Mas Badía, M.^a D. (2007). Arrendamiento de locales para uso distinto del de la vivienda. *Contratos mercantiles*. Volumen 1. Tomo 1, pp. 75-128.
- Banacloche Pérez-Roldán, J. (2007). Procedimiento inspector. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 23(2), 193-211.
- Barrachina Juan, E. (2014). Efectos de la regularización practicada en un procedimiento de comprobación limitada. *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, 300, 35-38.
- Bengoechea Sala, J. M.^a (2017). Arrendamiento de bienes inmuebles (persona física): diferencias sustanciales en el tratamiento fiscal según se califique como actividad económica o como rendimientos

- del capital inmobiliario. *Actum Fiscal*, 120, 55-67.
- Berreteaga Soto, J. (2011). Nuevas obligaciones fiscales para los arrendadores de locales de negocio. *Inmueble: Revista del sector inmobiliario*, 111, 76-79.
- Calle, M. Á. (2015). Declaraciones informativas. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 212, 38-64.
- Calvo Ortega, R. (2007). La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el principio de igualdad tributaria. *Nueva Fiscalidad*, 5, 9-22.
- Campo, A. del. (2014). Modelo 347: nueva obligación para las comunidades de propietarios. *Inmueble: Revista del sector inmobiliario*, 139, 74-76.
- Cantalapiedra Arenas, M. (2007). El modelo 347 para Hacienda y las entidades financieras. *Estrategia financiera*, 235, 8-9.
- Carmona Fernández, N. (2015). Fiscalidad de las rentas inmobiliarias de no residentes. Noción de actividad económica. Consulta de la Dirección General de Tributos de 15 de diciembre de 2014. *Carta Tributaria. Revista de opinión*, 4, 60-61.
- Carreras Manero, O. B. (2016). Alcance y límites del deber de información con trascendencia tributaria. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo. *Quincena fiscal*, 1-2.
- Carrión Morillo, D. (2008). Vivienda en alquiler versus vivienda en propiedad: el tratamiento fiscal inmobiliario en el IRPF. *Diario La Ley*, 6943.
- Casuística en la fiscalidad del arrendamiento de vivienda. (2018). *Cuaderno de arrendamientos urbanos*, 338, 53 y 54.
- Cordero Lobato, E. (2007). Aspectos controvertidos en el arrendamiento de locales de negocio. *Aranzadi civil: Revista quincenal*, 3, 2.673-2.689.
- Cruz Garzón, F. (2014). Fiscalidad del arrendamiento de vivienda y de uso distinto de vivienda. *Inmueble: Revista del sector inmobiliario*, 138, 76-81.
- Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2012). La tributación de la vivienda en el IRPF. Tratamiento fiscal de su adquisición, reformas y arrendamiento ¿qué se puede mejorar? *Quincena fiscal*, 6, 45-59.
- Díez-Ochoa y Azagra, J. M.^a (2008). Procedimiento inspector: actuaciones de comprobación e investigación (casos prácticos). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 309, 71-122.
- Durán Rojo, L. A. y Campos, J. A. (2018). La declaración anual de operaciones con terceros 2017. *Informe Tributario*, 321.
- Falcón y Tella, R. (2009). El modelo 347 y los cobros en metálico percibidos en años posteriores al de realización de la operación. *Quincena fiscal*, 9, 7-11.
- Falcón y Tella, R. (2016). Declaraciones informativas y prescripción. *Quincena fiscal*, 22.
- Franch Fluxà, J. y Rivas Coronado, J. F. (2013). El alquiler de viviendas para uso vacacional: perspectiva actual, problemas y propuestas legales. *Estudios turísticos*, 195, 33-57.
- Gajo Rodríguez, A. (1989). La imputación de rentas para la vivienda-residencia en la imposición personal. *Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública*, 39(203), 1.177-1.218.
- García-Torres Fernández, M.^a J. (2001). El régimen de atribución de rentas a personas físicas: algunos supuestos particulares de comunidades de bienes. *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, 2, 1.792-1.800.
- Gómez Barrero, C. (2017). El suministro inmediato de información y el alcance de las obligaciones formales en el IVA. *Técnica contable y financiera*, 1, 96-103.

- Gorospe Oviedo, J. I. (2000). Problemas de constitucionalidad en la retención por alquileres. *Crónica Tributaria*, 96, 63-78.
- Guillén Navarro, N. A. (2015). La vivienda de uso turístico y su incidencia en el panorama normativo español. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 45-46, 101-144.
- Hurtado González, J. F. (1997). La regularización tributaria mediante el cumplimiento voluntario fuera de plazo. *Impuestos. Revista de doctrina y jurisprudencia*, 13(1), 1.390-1.418.
- Longás Lafuente, A. (1995). El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria. *Crónica Tributaria*, 35-66.
- López Espadafor, C. M.^a (2007). La persistente falta de coordinación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias dentro del sistema impositivo. *Nueva Fiscalidad*, 3, 9-50.
- Los asesores fiscales advierten del grave perjuicio para autónomos y pymes ante el adelanto del modelo 347. (2018). *Carta Tributaria: Revista de opinión*, 38.
- Lozano Serrano, C. (2005). Régimen jurídico del procedimiento inspector. *Estudios de derecho judicial*, 77 (Ejemplar dedicado a: Nuevo régimen jurídico de los procedimientos tributarios), 219-270.
- Marco Sanjuán, J. A. (2008). Los rendimientos de capital inmobiliario en la próxima declaración del Impuesto sobre la Renta. *Revista de información fiscal*, 85, 89-103.
- Martín Moreno, J. L. (2006). Inconstitucionalidad de imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF. *Aletheia: Cuadernos Críticos del Derecho*, 0, 76-102.
- Martínez Azuar, J. A. (2008). Rendimientos del capital inmobiliario e imputaciones de renta inmobiliaria tras la Ley 35/2006 del IRPF. *Revista técnica tributaria*, 80, 81-98.
- Martínez Giner, L. A. (2016). La información automática de cuentas financieras: nuevos retos de la asistencia mutua en la Ley General Tributaria. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, 13.
- Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2018). Comentarios a la declaración informativa sobre alquileres turísticos (modelo 179). *Quincena fiscal*, 17, 65-72.
- Medina Jiménez, A. (2017). Fraude en el IVA ¿se está arrendando un apartamento turístico? *Actum Fiscal*, 124, 42-48.
- Merchán, J. F. (2016). Aspectos jurídicos y fiscales del alquiler de habitaciones. *Inmueble: Revista del sector inmobiliario*, 163, 6-9.
- Miguel Canuto, E. de (2017). Entidades en régimen de atribución de rentas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 407, 165-190.
- Mosquera Mouriño, A. (2012). Régimen de atribución de rentas: especial referencia a las actividades económicas. *Carta Tributaria, Monografías*, 4, 3-16.
- Muñoz Pérez, A. (2012). Tratamiento fiscal de las cantidades percibidas por el arrendador de un local en concepto de ejecución de aval. *Revista de información fiscal*, 108, 291-293.
- Pagès i Galtés, J. (2002). Ingeniería fiscal en la tributación por IRPF de los rendimientos del capital inmobiliario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 233-234, 71-94.
- Palacín Ribe, R. (1991). Regularización fiscal voluntaria. *Tribuna fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 12, 45-52.
- Pascual Pedreño, E. (2014). El procedimiento de comprobación limitada (pp. 223-261). En I. Merino Jara (dir.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. J. M. Bosch Editor.
- Pedraza Bochóns, J. V. (2007). Imputación de rentas inmobiliarias y valoración patrimonial.

- nial de inmuebles. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 195, 8-15.
- Prieto Morales, L. (2018). Implicaciones fiscales del arrendamiento de los pisos turísticos. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 248.
- Ramos Prieto, J. (2007). Imputación de rentas en el IRPF y capacidad económica: ¿Una controversia zanjada por la STC 295/2006, de 11 de octubre. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 295, 3-68.
- Ramos Prieto, J. (2008). ¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas? El aleccionador ejemplo de las Haciendas Locales. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 19, 9-13.
- Roig Sánchez, A. (2014). Arrendamiento de inmuebles: local y empleado: requisitos mínimos pero no suficientes e incidencia en los grupos de sociedades. *Diario La Ley*, 8265.
- Roldán Montiel, M. (2008). La referencia catastral. *Cercha: Revista de los aparejadores y arquitectos técnicos*, 96, 12-16.
- Román Márquez, A. (2014). Las viviendas particulares dedicadas a la actividad de alojamiento turístico. Su exclusión de la Ley de Arrendamientos Urbanos. *Revista Internacional de Doctrina y Jurisprudencia*, 6, pp. 1-24.
- Romero Flor, L. M.^a (2015). Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas. *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, 57, 243-277.
- Salcedo Benavente, J. M.^a (2017). El riesgo de no declarar en el IRPF los ingresos de alquiler. *Inmueble: Revista del sector inmobiliario*, 174, 46-49.
- Sánchez Huete, M. Á. (2016). La Administración Tributaria ante el delito. La nueva regularización tributaria. *Quincena fiscal*, 7, 21-46.
- Santana Molina, J. C. y Bilbao Estrada, I. (2008). El pago y la presentación de documentos en el ITPAJD: cómputo del plazo y supuestos de aplicación del recargo de extemporaneidad. *Tribuna fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 216, 26-31.
- Sanz Díaz-Palacios, J. A. (2015). Las autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, y los recargos de los artículos 27 y 28 de la Ley General Tributaria. *Crónica Tributaria*, 154, 163-177.
- Sanz Díaz-Palacios, J. A. (2016). Los recargos por autoliquidaciones y declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo: un apunte a propósito de la realidad administrativa. *Análisis Tributario*, 336 (Ejemplar dedicado a: Exoneración del Impuesto a la Renta en el Mercado de Valores), 32-136.
- Sanz Gómez, R. J. (2018). Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos online de viviendas para uso turístico. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 178, 121-156.
- Soto Bernabéu, L. (2017). Los efectos de la presentación fuera de plazo, transcurrido el plazo de prescripción, de una declaración o autoliquidación extemporánea bajo el régimen del artículo 27 de la Ley General Tributaria. *Crónica Tributaria*, 162, 215-227.
- Trigueros Martín, M.^a J. (2002). La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 18, 479-505.
- Trigueros Martín, M.^a J. (2006). El valor catastral como parámetro de referencia en la normativa tributaria española. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 284, 3-44.