

# La ocultación de los alquileres en el impuesto sobre la renta de las personas físicas

Análisis de la [STS de 15 de octubre de 2020, rec. núm. 1434/2019](#)

**Ángel Puerta Arrúe**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## Extracto

El Tribunal Supremo considera en su sentencia que para gozar de la reducción del 60 % de los rendimientos por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda no es necesario que el contribuyente los consigne en su autoliquidación del IRPF, porque la expresión «rendimientos declarados» contenida en el artículo 23.2 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) no puede identificarse con «rendimientos autoliquidados», dada la distinción contemplada en la Ley General Tributaria entre «declaración» y «autoliquidación». Podrá, pues, el obligado tributario disfrutar de la reducción cuando, no habiendo autoliquidado tales rendimientos, la Administración regularice su situación tributaria, siempre que aquel declare los rendimientos en el seno del procedimiento de comprobación.

En nuestra opinión, la interpretación del término «rendimientos declarados» empleada en el citado precepto ha de realizarse en su contexto propio, que no es otro que la propia LIRPF, para la cual el concepto «declaración» va unido necesariamente al de «autoliquidación». Por tal motivo nos parece desacertado el criterio establecido en la sentencia, que juzgamos forzado y artificioso, amén de contrario al sentido común. El espíritu y finalidad de la norma no apoya tampoco, a nuestro juicio, el criterio que extrae la sentencia, pues este podría inducir a la defraudación tributaria.

## 1. Supuesto de hecho

Los hechos examinados en la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ079400–) objeto de nuestro análisis pueden sintetizarse del modo que sigue.

El contribuyente consignó en su autoliquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del ejercicio 2012 que un inmueble de su propiedad había estado en dicho ejercicio a disposición de su titular, declarando la imputación de la correspondiente renta inmobiliaria.

Iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos y con objeto de subsanar ciertas incidencias detectadas por la Administración en relación con la citada autoliquidación, se solicitó al interesado diversa documentación relacionada con el inmueble en cuestión.

Tras la aportación de dicha documentación, la Administración dictó liquidación provisional porque el inmueble no había estado a disposición de su titular sino arrendado. La regularización consistió en lo siguiente:

- Se minoró la imputación de la renta inmobiliaria.
- Se incluyeron rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento.
- Se denegó la reducción del rendimiento neto positivo del capital inmobiliario prevista en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), porque el obligado tributario no había declarado rendimiento del capital inmobiliario alguno en relación con el inmueble controvertido.

Debe recordarse que el artículo 23.2 de la LIRPF, en la redacción vigente en 2012, establecía lo siguiente:

2.1.º En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado ante-

rior se reducirá en un 60 por ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, **la reducción solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.**

2.º Dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 30 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el periodo impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples.

El arrendatario deberá comunicar anualmente al arrendador, en la forma que reglamentariamente se determine, el cumplimiento de estos requisitos.

Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en este número 2.º.

La redacción de dicho precepto actualmente en vigor suprime la reducción del 100 % pero mantiene la del 60 % siempre que los rendimientos hayan sido declarados por el obligado tributario.

## 2. Doctrina del tribunal

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia a la que pretende responder la sentencia analizada se concretó en el Auto de admisión del recurso de casación de 18 de julio de 2019 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ074233–) en los términos siguientes:

Precisar el alcance de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» contenida en el artículo 23.2 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, a efectos de la aplicación de la reducción del 60 % sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

En su fundamento de derecho quinto la sentencia responde a la cuestión con interés casacional del modo siguiente (la cursiva es nuestra):

Quinto. Cuestión planteada.

En consecuencia, a la pregunta de la Sección Primera sobre:

Precisar el alcance de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2016, 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, a efectos de la aplicación de la reducción del 60 % sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda», *ha de responderse en el sentido de que tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones.*

### 3. Comentario crítico

La sentencia fundamenta su criterio en dos argumentos:

1. La distinción que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), realiza entre declaración y autoliquidación, conceptos regulados, respectivamente, en los artículos 119 y 120.

Así, el artículo 119.1 de la LGT define la declaración del modo siguiente: «Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos».

Por su parte, el artículo 120.1 de la LGT se refiere a la autoliquidación en los términos que siguen:

Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

El órgano gestor consideró en su liquidación que los rendimientos del alquiler de la vivienda no habían sido declarados por el obligado tributario porque no los consignó en su autoliquidación, razón por la cual denegó la aplicación de la reducción. La sentencia del TS, por el contrario, viene a señalar que por «rendimientos declarados» no hay que entender «rendimientos autoliquidados» porque la propia LGT distingue ambos conceptos, declaración y autoliquidación.

2. El principio de regularización íntegra, que lleva a la sentencia a concluir lo siguiente:

Pues bien, es evidente que los procedimientos de aplicación de los tributos prevén que la resolución que les pone término, pueda ser favorable a los sometidos al mismo. En consecuencia la regularización de una autoliquidación ha de ser íntegra,

tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica. Ello sin perjuicio de la potestad sancionadora de la Administración por la declaración extemporánea, o por la falta de esa declaración.

Anticipamos desde este momento que no compartimos la doctrina que establece la sentencia.

Respecto al primero de los argumentos empleados por el TS, concerniente a la distinción entre «rendimientos declarados» y «rendimientos autoliquidados», si bien es cierto que la LGT distingue entre declaración y autoliquidación, de forma que la declaración es un concepto más amplio que el de autoliquidación, que no es sino un tipo de declaración, la interpretación adecuada de la expresión «rendimientos declarados» debe hacerse en el contexto de la propia normativa del IRPF si se tiene presente que lo que analizamos es un precepto contenido en la ley de dicho impuesto.

Y resulta obvio a partir de los artículos 96 y 97 de la LIRPF que en este impuesto los contribuyentes están obligados a presentar declaración, con los límites y condiciones reglamentariamente previstos, a través de los modelos de declaración aprobados por el ministro de Hacienda, con la obligación, al tiempo de presentar su declaración, de determinar la deuda tributaria e ingresarla en el Tesoro.

Así, en efecto, el artículo 96, que lleva por título «Obligación de declarar», dispone en su apartado primero que «1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan», y en su apartado quinto que «5. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos». Y el artículo 97, con el título de «Autoliquidación», establece en su apartado primero que «1. Los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda».

La principal obligación que se impone al contribuyente del IRPF es, por tanto, la de declarar las rentas obtenidas mediante el modelo aprobado de declaración y la de cuantificar la deuda tributaria e ingresarla en el lugar, forma y plazo señalados. Tiene, pues, la obligación de «declarar» y «autoliquidar» en un mismo modelo aprobado al efecto.

Partiendo de esta realidad resulta absolutamente forzado y artificioso, a nuestro juicio, considerar, como hace el TS en su sentencia, que el obligado tributario pueda estar declarando los rendimientos derivados del alquiler cuando precisamente lo que ha hecho es ocultarlos en su autoliquidación. El criterio establecido por el Alto Tribunal no solo nos resulta incoherente con una interpretación acorde con el contexto en el que, según el artículo 3.1 del Código Civil, la norma ha de ser interpretada, sino contrario a todas luces al sentido

común. ¿Qué entiende cualquier contribuyente del IRPF cuando se le pregunta si ha declarado unas determinadas rentas? ¿Contestará, acaso, que sí las ha declarado, cuando no las ha incluido en su autoliquidación?<sup>1</sup>

De la sentencia del TS se infiere que para poder beneficiarse de la reducción del 60 % no es necesario que el obligado tributario declare los rendimientos del alquiler en su declaración-liquidación por el IRPF, sino que basta con que los «declare» en el seno del procedimiento instado por la Administración para su comprobación.

La expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» contenida en el artículo 23.2 de la LIRPF pone de manifiesto de forma palmaria que la iniciativa ha de partir de este último. Sería el contribuyente, por tanto, el que en el procedimiento de comprobación iniciado de oficio por la Administración debería realizar, según la sentencia, actos de declaración para poder disfrutar de la reducción.

A estos efectos, de conformidad con el artículo 119.1 de la LGT, el contribuyente estaría «declarando» según la sentencia tales rendimientos cuando aportara a la Administración en dicho procedimiento cualquier documento en el que se reconozca o manifieste que el arrendamiento ha tenido lugar. Así, por ejemplo, cuando aportara el contrato de alquiler o los justificantes bancarios del cobro de las rentas periódicas.

Conforme a lo señalado en el párrafo anterior, en el caso de que el contribuyente no aportara documento alguno en el procedimiento de comprobación que manifestase la existencia del arrendamiento, es decir, no efectuara «declaración» alguna de los rendimientos, de manera que fuese la Administración la que tuviera que recabar de terceros todas las pruebas que acreditasen aquel, entonces no podría el obligado tributario disfrutar de la reducción.

Lo cierto es, sin embargo, que, aunque el contribuyente no aportara inicialmente documento alguno a la Administración en el procedimiento de comprobación, si esta finalmente recabara de terceros las pruebas irrefutables de que el arrendamiento ha existido y de cuál fue el importe de la renta, el obligado tributario, ante la evidencia de tales pruebas, siempre podrá finalmente, partiendo del concepto amplio de declaración del artículo 119.1 de la LGT, «declarar los rendimientos» mediante la aportación de algún documento relativo al alquiler o mediante el simple reconocimiento escrito de que sí alquiló el inmueble. Es decir, incluso en el caso de que el obligado tributario no hubiese facilitado en absoluto la regularización de los rendimientos derivados del alquiler, negando su existencia, podría gozar de

<sup>1</sup> Félix Bornstein (17 de noviembre de 2020) afirma en relación con esta sentencia:

El misterio bizantino del sexo de los ángeles es un juego de niños comparado con las disquisiciones –artificiales y fantásticas– de los magistrados de la Sala 3.ª, Sección 2.ª, del TS. No hay nada peor que un formalismo dibujado por mentes sublimes contrario a los dictados de la vida real.

la reducción del 60 % sin más que reconocer al final, ante la evidencia de las pruebas recaudadas a su pesar por la Administración, la realidad del arrendamiento.

Parece, pues, que la doctrina establecida por el TS en su sentencia significa que, en la práctica, procederá en todos los casos la reducción del 60 % pues ningún contribuyente, pese a su firme resistencia al reconocimiento del arrendamiento a lo largo de todo el procedimiento de comprobación, se negará a entonar el *mea culpa* final que le abra las puertas de la reducción cuando se vea totalmente acorralado.

Si, como decíamos anteriormente, es el contribuyente quien tiene que declarar los rendimientos para que pueda disfrutar de la reducción, ¿puede afirmarse que tal iniciativa existe cuando aquel no solo no los consigna en su autoliquidación sino que los reconoce únicamente ante las pruebas irrefutables obtenidas por la Administración sin colaboración alguna por su parte? ¿De verdad puede pensarse que el obligado tributario ha declarado los rendimientos del arrendamiento en una situación así? ¿Es esto lo que realmente ha querido decir el TS en su sentencia?

Desde la perspectiva del espíritu y la finalidad de la norma se nos hace imposible también aceptar la interpretación que realiza el Alto Tribunal del artículo 23.2 de la LIRPF. Y es que dicha interpretación podría inducir a la defraudación de los rendimientos por alquileres en la medida en que el contribuyente sabe que podrá aplicar la reducción en todo caso. Lo que sí es claro es que tras la sentencia el defraudador habitual de este tipo de rentas se verá confirmado en su decisión.

En cuanto al segundo de los argumentos empleados por el TS para justificar su postura, el relativo al principio de regularización íntegra, es consecuencia directa del primero. Es decir, tal principio resulta aplicable en la medida en que se acepte que por «rendimientos declarados» no hay que entender «rendimientos autoliquidados». En ese caso, la regularización del rendimiento no autoliquidado debería ir acompañada de la aplicación de la reducción, pues el rendimiento fue «declarado» por el contribuyente en el procedimiento de comprobación. Pero si el primer argumento no se acepta, el segundo decae: lo que beneficia al obligado tributario, la reducción del 60 %, no resulta de aplicación porque no cumple el requisito fundamental para ello, a saber, que el rendimiento haya sido autoliquidado antes del inicio del procedimiento de comprobación administrativa.

## Conclusión:

No compartimos la doctrina establecida por el TS en la sentencia. A nuestro juicio, para que los contribuyentes puedan gozar de la reducción de los rendimientos obtenidos por el alquiler de inmuebles destinados a vivienda a que se refiere el artículo 23.2 de la LIRPF resulta imprescindible que los consigne en la autoliquidación presentada dentro del plazo legal para ello, en una autoliquidación extemporánea o en una autoliquidación complementaria,

pero siempre, en los dos últimos casos, antes del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo alcance sea la comprobación de los arrendamientos. Una vez iniciado dicho procedimiento ya no cabe hablar de «rendimientos declarados».

No queremos dejar de recordar que el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) abordó esta cuestión en su Resolución de 2 de marzo de 2017 (RG 6326/2016 –NFJ065666–), dictada en unificación de criterio. Aunque la doctrina contenida en ella, que compartimos plenamente, haya quedado superada por la sentencia del TS aquí examinada, deseamos destacar el esfuerzo argumentativo empleado por el TEAC, digno de encomio. Por contraste, y más allá de nuestras discrepancias con la doctrina que sienta, nos llama la atención la superficialidad de los razonamientos de la sentencia del Alto Tribunal. Ya que no existe una jurisdicción especializada en la materia fiscal sería deseable, al menos, que los órganos judiciales y, en particular, el TS, dada la complejidad de dicha materia, se informaran de las resoluciones del TEAC que sientan doctrina administrativa sobre las cuestiones sobre las que hayan de pronunciarse, particularmente cuando puedan afectar a miles de contribuyentes, como aquí sucede, obviamente no para secundarlas, pero sí para conocer otros puntos de vista y poder enriquecer así sus propios argumentos.

## Referencias bibliográficas

Bornstein, Félix. (17 de noviembre de 2020). El Supremo absuelve la ocultación de alquileres. *La Información*. <<https://www.lainformacion.com/opinion/felix-bornstein/el-supremo-absuelve-la-ocultacion-de-alquileres/2821098/>>.

[lainformacion.com/opinion/felix-bornstein/el-supremo-absuelve-la-ocultacion-de-alquileres/2821098/](https://www.lainformacion.com/opinion/felix-bornstein/el-supremo-absuelve-la-ocultacion-de-alquileres/2821098/).