

Las rentas percibidas tras una demanda de desahucio por impago tributan como rendimientos del capital inmobiliario y no como ganancia de patrimonio por indemnización. Concepto de renta litigiosa a efectos de su imputación temporal

Análisis de la [STS de 14 de diciembre de 2021, rec. núm. 5253/2020](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

La Sentencia 1467/2021, del Tribunal Supremo, de 14 de diciembre de 2021 establece como criterio interpretativo, aceptando la tesis de la sentencia de instancia (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León –Valladolid– de 4 de junio de 2020), que las cantidades que el arrendador tiene derecho a percibir tras la interposición de una demanda de desahucio por falta de pago de la renta o de cantidades asimiladas a la misma –demanda a la que se acumula la acción de reclamación de las cantidades devengadas con posterioridad a la presentación de esta y hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca– tienen la calificación de rendimientos de capital inmobiliario y se deben imputar al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

1. Supuesto de hecho

El propietario de un local comercial sito en Valladolid presentó demanda de juicio verbal de desahucio ante la falta de pago del arrendatario de las rentas correspondientes a los meses de noviembre de 2009 y febrero de 2010, por importe de 3.412,50 euros. A dicha demanda acumuló, de acuerdo con lo permitido por el artículo 438.3.3.^a de la Ley de Enjuiciamiento Civil –LEC– (en su redacción entonces vigente), la acción de reclamación de rentas vencidas y no pagadas, así como las rentas futuras que se devengarán con posterioridad a la presentación de la demanda hasta la entrega de la posesión efectiva del local (art. 220.2 LEC).

La demanda concluía con un suplico en el que se pedía que el juez dictase sentencia con el siguiente contenido: 1.º declarar resuelto el contrato de arrendamiento; 2.º condenar a los demandados a entregar el local, objeto del contrato de arrendamiento; 3.º condenar a los demandados solidariamente a pagar la cantidad de 3.412,50 euros «más el importe de las rentas que se vayan devengando hasta que se desaloje el local».

En el escrito que se presentó ante el Juzgado el 17 de noviembre de 2010, relacionando las «rentas pendientes de pago», antes de la celebración del juicio, se calculó un importe total, incluyendo el IVA exigible por la renta mensual, de 17.150 euros.

Finalmente, la Sentencia de 11 de enero de 2011 del Juzgado de Primera Instancia número 2 de Valladolid estimó íntegramente la demanda y declaró resuelto el contrato de arrendamiento, condenando a la parte demandada al desalojo del local y al pago al demandante de la suma de 20.615 euros, cantidad debida a enero de 2011, «más las cantidades que se devenguen hasta el desalojo».

Así las cosas, el propietario consideró las rentas percibidas, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), como indemnización, no integrante del concepto «rendimiento del capital inmobiliario», sino gravable en calidad de ganancia patrimonial e imputable, además, en el ejercicio en que la sentencia fue firme, esto es, en 2011, de conformidad con la regla especial de imputación contenida en la letra a) del artículo 14.2 la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF):

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza.

La Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla y León (Valladolid) dictó liquidación provisional (concepto IRPF, ejercicio 2010, importe 18.022,32 euros), al entender que, en contra de la interpretación del contribuyente, las rentas percibidas debían tributar como rendimientos del capital inmobiliario, imputándose al ejercicio 2010, por aplicación de la regla general de imputación contenida en el artículo 14.1 de la LIRPF:

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al periodo impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

El contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, que fue desestimada, y contra dicha Resolución desestimatoria de 30 de agosto de 2018 presentó recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, con sede en Valladolid, que fue estimado parcialmente, en Sentencia 551/2020, de 4 de junio (rec. núm. 1380/2018 –NFJ079890–). La sentencia estimó el recurso en lo referente a aspectos que no afectan a este comentario, concretamente a los conceptos relativos a aportaciones a sistemas de previsión social y retenciones a cuenta por arrendamientos de inmuebles urbanos, pero rechazó la pretensión del recurrente relativa al tratamiento tributario de los rendimientos del local de su propiedad que se encontraba arrendado.

Consecuentemente, el contribuyente presentó recurso de casación contra la sentencia del TSJ de Castilla y León, el cual ha sido desestimado por el Tribunal Supremo (TS), en Sentencia 1467/2021, de 14 de diciembre (rec. núm. 5253/2020 –NFJ084360–), objeto del presente comentario.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si las cantidades que el arrendador tiene derecho a percibir tras la interposición de una demanda de desahucio por falta de pago de la renta o de cantidades asimiladas a la misma –demanda a la que acumula la acción de reclamación de las cantidades que se devenguen con posterioridad a la presentación de esta y hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca– tienen la calificación de rendimiento de capital inmobiliario o de ganancia patrimonial, y, en consecuencia, a qué ejercicio son imputables las cantidades así obtenidas por el contribuyente.

2. Doctrina del tribunal

El TS ratifica en su sentencia la interpretación de la ley realizada por el TSJ de Castilla y León, rebatiendo las tesis del contribuyente, el cual se ve perjudicado incluso por la doctrina de los actos propios.

Empecemos por explicar los argumentos del contribuyente, propietario del local alquilado. Según su criterio, las cantidades percibidas tras la sentencia a su favor dictada por el Juzgado de Primera Instancia número 2 de Valladolid, que condenó al inquilino a desalojar el local y a abonar al propietario las rentas debidas y las futuras hasta que dicho desalojo fuera efectivo, debían tributar como ganancia patrimonial, pues no procedían del arrendamiento, contrato que había quedado resuelto de forma unilateral por la presentación de la demanda de desahucio con fecha 26 de febrero de 2010. Consecuentemente, «un arrendamiento inexistente, por resuelto, no genera rentas ni presentes ni futuras». De acuerdo con este planteamiento, el alquiler habría finalizado en el momento en el que el arrendador ejerció su facultad de resolver el contrato de arrendamiento por falta de pago de la renta (y el arrendatario no impugnó judicialmente tal decisión, o si lo hubiera hecho, su oposición no hubiera prosperado). Desde este punto de vista, la sentencia (o, en su caso, el auto o decreto) que acordó el desahucio tendría naturaleza declarativa y no constitutiva. Las rentas percibidas, por tanto, deberían calificarse como «responsabilidad indemnizatoria del perjuicio que experimenta el arrendador por la privación de su derecho a la posesión y disfrute del inmueble», por el tiempo posterior durante el que el inquilino estuvo en posesión ilícita –al no tener título jurídico que le habilitara– del inmueble.

Por otra parte, y en cuanto al aspecto temporal referente al momento en que hubieran de declararse las rentas abonadas a raíz de la sentencia, argumentaba el contribuyente que se trataba de rentas pendientes de resolución judicial, por lo que resultaba de aplicación la regla especial de imputación contenida en la letra a) del segundo apartado del artículo 14 de la LIRPF, de conformidad con el cual este tipo de rentas se han de imputar al periodo impositivo en el que la resolución judicial adquiera firmeza, lo que, en el caso de autos, era el año 2011.

La doctrina del Alto Tribunal desmonta los argumentos del contribuyente, ratifica la interpretación del tribunal de instancia y da la razón a la Administración tributaria, estableciendo que:

las cantidades no abonadas por el arrendatario, con independencia de que se hubieran devengado antes o después de la presentación de la demanda del juicio de desahucio y con independencia de que hubieran sido percibidas o no tras la sentencia estimatoria de sus pretensiones, constituyen, a todos los efectos, «renta debida» y, por ende, en sede de IRPF, han de calificarse de rendimientos de capital inmobiliario, a imputar al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

En cuanto a la calificación jurídico-tributaria de las cantidades obtenidas, la base jurídica de la interpretación del TS está compuesta por los siguientes razonamientos:

- 1.º El contrato de arrendamiento no se resuelve sino cuando existe una constatación judicial del impago de las rentas (de acuerdo con los pronunciamientos de la Sala Primera del TS), sin que el arrendatario haya enervado la acción de desahucio en la forma legalmente establecida.

Prueba de que esta es la interpretación correcta del ordenamiento jurídico es la propia previsión del artículo 22.5 de la LEC, que regula las consecuencias de que el inquilino paralice el desahucio mediante el pago de las rentas debidas. En ese caso, el precepto establece que «la resolución que declare enervada la acción de desahucio condenará al arrendatario al pago de las costas devengadas, salvo que las rentas y cantidades debidas no se hubiesen cobrado por causas imputables al arrendador». Como hace notar el abogado del Estado y recoge el TS en su sentencia, se puede observar que el artículo transcrito no menciona, entre los efectos jurídicos del pago por el inquilino de las rentas debidas, la teórica rehabilitación del contrato, efecto que sería lógico si, como interpreta el contribuyente, el contrato de arrendamiento hubiera quedado resuelto por la voluntad del arrendador al presentar la demanda de desahucio.

Además, la propia previsión legal, que permite al arrendatario continuar en el inmueble si abona los alquileres pendientes en un momento posterior a la demanda de desahucio, indica que el contrato de arrendamiento subsiste pese a la presentación de tal demanda.

- 2.º Los actos propios del recurrente justifican, asimismo, el tratamiento fiscal de las rentas debidas como rendimientos del capital inmobiliario. El TS recuerda que el propietario del inmueble incluyó en la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) las cantidades vencidas y debidas posteriores a la demanda, lo que sería improcedente si realmente las hubiera considerado como una indemnización, excluidas de la base imponible del IVA a tenor de lo establecido en el artículo 78.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Por lo tanto, al tratarse de rentas procedentes de un contrato de arrendamiento de local de negocio, su calificación, a efectos de tributación en el IRPF, debe ser la de rendimientos del capital inmobiliario, según dispone el artículo 22.1 de la LIRPF:

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, **todos los que se deriven del arrendamiento** o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, **cualquiera que sea su denominación o naturaleza** (la negrita es nuestra).

Por lo que respecta a la doctrina acerca de los criterios de imputación temporal de las rentas, el TS comparte la interpretación del tribunal de instancia de que no se trata de una renta litigiosa, entendido el concepto como «renta no percibida por estar pendiente un procedimien-

to judicial para determinar el derecho a percibirla o su cuantía...». En consecuencia, descarta la aplicación de la regla especial del artículo 14.2 a) de la LIRPF, que establece que las rentas pendientes de resolución judicial han de imputarse en el ejercicio fiscal en que esta adquiera firmeza, sino la regla general de imputación del artículo 14.1 de la LIRPF, en lo referente a rendimientos del capital (que se imputan al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor).

Existe un último aspecto, muy interesante, que, sin embargo, no se resuelve por el TS pues, al no haber sido objeto de tratamiento en la sentencia recurrida, no puede analizarse en casación, además de que se trata de una cuestión fáctica, cuya acreditación y prueba no resulta verificable en sede casacional.

Se trata de dilucidar el importe de los gastos fiscalmente deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario, por aplicación del principio de regularización íntegra, el cual obliga a que la Administración tributaria considere los efectos de su regularización tanto en lo que le beneficia como en lo que le perjudica. Así, el contribuyente había planteado subsidiariamente la petición de que se consideraran los gastos deducibles generados durante todo el año 2010 pues, aunque solo cobró un par de mensualidades, la interpretación judicial consideró que el inmueble había generado rentas del capital inmobiliario durante todo el ejercicio. Asimismo, se discute la deducibilidad de los saldos de dudoso cobro, esto es, las rentas impagadas, las cuales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, cuando no proceden de un deudor en concurso, solo son deducibles si hubieran transcurrido más de seis meses entre la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y la finalización del período impositivo; dicho más claramente: únicamente se consideran gastos fiscalmente deducibles del ejercicio las rentas impagadas de enero a junio.

3. Comentario crítico

Al hilo de esta sentencia del TS se suscitan tres aspectos que merecen comentario con relación al IRPF. En primer lugar, la calificación jurídico-tributaria de las rentas abonadas al propietario tras un juicio de desahucio por impago. En segundo lugar, el concepto de renta litigiosa a efectos del criterio de imputación temporal aplicable. Y, por último, el principio de regularización íntegra.

3.1. Calificación jurídico-tributaria de las rentas percibidas por el arrendador en ejecución de sentencia en juicios de desahucio por falta de pago

Pocas dudas ofrece la calificación jurídico-tributaria de las cantidades debidas por el inquilino tras el impago que motiva el juicio de desahucio. Los argumentos del TS, tomados

del TSJ de Castilla y León, resultan incontestables pues derivan de la propia legislación: el artículo 220 de la LEC, bajo la rúbrica «Condenas a futuro», que establece que en los casos de reclamaciones de rentas periódicas (como son los alquileres), cuando la acción de reclamación de cantidad se acumule a la de desahucio, la sentencia incluirá la condena a satisfacer las rentas que se devenguen después de la interposición de la demanda, hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca, tomando como base de la renta futura el importe de la última mensualidad reclamada al presentar la demanda.

Por tanto, resulta obvio que las rentas que paga el inquilino desahuciado tras la condena son rentas que debe en función del contrato de arrendamiento firmado. Como indica el Alto Tribunal, el contrato de alquiler no se resuelve unilateralmente por el propietario arrendador por el solo hecho del impago de ciertas mensualidades por parte del inquilino, sino que se produce «por la constatación judicial de dicho impago sin que el arrendatario demandado haya enervado la acción de desahucio en la forma legalmente establecida».

La sentencia del Juzgado de Primera Instancia no tiene, pues, naturaleza declarativa, como pretende el contribuyente, sino constitutiva, en lo que a la resolución del contrato de arrendamiento se refiere. En consecuencia, tales rentas debidas (presentes y futuras) derivan del arrendamiento, se las denomine como se las denomine y sea cual sea su naturaleza, por lo que han de tributar en concepto de rendimientos de capital inmobiliario (art. 22.1 LIRPF).

En este sentido, aunque se quisiera interpretar que las cantidades abonadas son realmente una indemnización, tal y como alega el contribuyente, entendiendo el pago como «responsabilidad por el perjuicio que experimenta el arrendador por la privación de su derecho a la posesión y disfrute del inmueble», no por ello perderían su calificación de rendimientos de capital inmobiliario, puesto que también las indemnizaciones que tienen su origen en un contrato de arrendamiento tributan como tales rendimientos y no como ganancias de patrimonio. Véase, en este sentido, el artículo 15 del RIRPF, que califica como rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo «b) las indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble».

Muy distinto es, en cambio, el supuesto de las cantidades que pudiera abonar el propietario al inquilino para que este renuncie a sus derechos arrendaticios, ya que en este caso la renta la percibe el arrendatario (pagada por el arrendador) y no deriva, por tanto, del contrato de alquiler¹. Este supuesto particular se consultó ante la Dirección General de Tributos (DGT) por un propietario de cierto inmueble alquilado con un contrato de renta antigua

¹ De acuerdo con el artículo 1.543 del Código Civil, la esencia jurídica del arrendamiento de cosas consiste en que una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto. Desde el punto de vista tributario, el arrendamiento de bienes se considera prestación de servicios (art. 11.2.2.º LIVA).

(desde 1970), que propuso a su inquilino abonarle una importante cantidad a cambio de la resolución del contrato de arrendamiento y de que abandonara la vivienda, oferta que el arrendatario, por su edad y por las condiciones de la vivienda, ya inadecuadas por falta de adaptación, aceptó. De acuerdo con la Consulta de la DGT V3264/2015, de 23 de octubre (NFC056666), el tratamiento fiscal de dicha indemnización es el de ganancia de patrimonio regulada en el artículo 33.1 de la LIRPF.

Volviendo al caso que nos ocupa, el TS ha considerado en su sentencia que el hecho de que el propio contribuyente hubiera calculado el IVA devengado por las mensualidades dejadas de pagar por el inquilino, a efectos de hacer el sumatorio total de las cantidades impagadas, demuestra que las consideraba alquileres, los cuales están sujetos y no exentos de IVA cuando el objeto del contrato de arrendamiento es un local de negocio (el art. 20.Uno.23. LIVA solo declara exentos los arrendamientos de terrenos o viviendas). En cambio, las indemnizaciones no están sujetas a IVA, como regla general: el artículo 78.Tres.1.º de la LIVA establece que no hay que incluirlas en la base imponible del impuesto, siempre que no constituyan una contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas.

Siendo esto así y para clarificar la cuestión, vamos a puntualizar este extremo. De acuerdo con la jurisprudencia y con la doctrina administrativa, efectivamente, las indemnizaciones no forman parte de la base imponible del IVA cuando no tienen como contrapartida un acto de consumo, pero sí se integran en la base imponible aquellas cuyo pago implica la entrega de un bien o la prestación de un servicio, en cuanto suponen dicho acto de consumo (Consulta DGT V1376/2015, de 4 de mayo –NFC055182–², basada en la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea –TJUE–: Sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 –NFJ006852–, Mohr, y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 –NFJ005874–, Landboden).

Sobre este particular existe abundante doctrina de la DGT, muy casuística, que analiza cada supuesto particular: así, en relación con inmuebles, las indemnizaciones a cambio de traslado de actividades, necesario para el desarrollo de actuaciones urbanísticas, no cons-

² En el caso concreto consultado, cierta entidad inmobiliaria había permutado con una persona física cuatro solares a cambio de entregar a esta última una serie de edificaciones destinadas a establecimiento hotelero. La entidad no pudo acometer la construcción de las edificaciones pactadas por lo que se procedió a resolver el contrato de permuta. En ejecución de la cláusula penal establecida en la escritura pública de permuta, la entidad quedaba obligada a entregar a la persona física una vivienda. La DGT interpreta que, en virtud de la jurisprudencia comunitaria, las indemnizaciones que no forman parte de la base imponible del IVA son las que se satisfacen en metálico y no tienen como contrapartida un acto de consumo, pero no aquellas cuyo pago implica la entrega de un bien o la prestación de un servicio, en la medida en que, por sí mismas, estas suponen un acto de consumo. En conclusión, la indemnización consistente en la entrega de la vivienda se declaró sujeta al IVA (sin perjuicio de su ulterior exención, si procediera, a tenor de lo dispuesto en el art. 20.Uno.22.º LIVA).

tituye contraprestación de una prestación sujeta al impuesto y, por tanto, la indemnización no está sujeta a IVA (Consulta V0125/2006, de 23 de enero –NFC021852–); las indemnizaciones por incumplimiento de contrato, abonadas como consecuencia de un procedimiento judicial, no forman parte de la base imponible del IVA (Consulta V0030/2010, de 18 de enero –NFC037162–). Tampoco, las indemnizaciones que han de pagar los compradores al vendedor, cuando aquellos resuelven unilateralmente el contrato (Consulta V0101/2008, de 18 de enero –NFC028411–), o las indemnizaciones por resolución anticipada del contrato de alquiler (Consulta V0609/2018, de 7 de marzo –NFC068470–), o la indemnización que paga en metálico una aseguradora a sus clientes por los costes de reparación de un siniestro (Consulta V0102/2014, de 20 de enero –NFC050110–).

En cambio, la llamada «indemnización por clientela», que se regula respecto a los agentes comerciales³, sí se interpreta que es satisfecha en contraprestación por los servicios prestados por el agente, que suponen beneficios para el empresario una vez concluido el contrato de agencia, por lo que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, se entiende que hay que repercutir el IVA sobre la indemnización abonada (Consulta V0217/2016, de 21 de enero –NFC057721–).

En cualquier caso, en el supuesto analizado por el TS, las cantidades a que se condena a pagar al inquilino desahuciado son rentas debidas, presentes y futuras, en tanto estuvo vigente el contrato de arrendamiento, por lo que su correcta calificación es la de rendimientos del capital inmobiliario.

3.2. Concepto de renta litigiosa a efectos del criterio de imputación temporal aplicable

Estando de acuerdo con la calificación técnica de las «rentas debidas» tras el juicio de desahucio, tenemos dudas fundadas sobre la interpretación de que no son rentas pendientes de resolución judicial, a efectos del criterio aplicable sobre su imputación temporal. La clave de la interpretación del tribunal de instancia, que hace suya el Alto Tribunal, se encuentra en la definición que ofrece de rentas litigiosas, entendidas como aquellas rentas que no se llegan a percibir «**por estar pendiente** un procedimiento judicial para determinar el derecho a percibirla o su cuantía» (la negrita es nuestra).

Según esta interpretación, las rentas del caso que es objeto de nuestro comentario no serían litigiosas porque, si acudimos a la sentencia de instancia (Sentencia 551/2020, del TSJ de Castilla y León, con sede en Valladolid, de 4 de junio, rec. núm. 1380/2018 –NFJ079890–), las facultades de defensa del demandado están limitadas por la propia ley: de conformidad con el artículo 444.1 de la LEC, el demandado únicamente puede alegar y probar, o bien

³ Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia (art. 28.1).

que ha realizado el pago, o bien las circunstancias que permiten la enervación de la acción de desahucio:

Artículo 444.1. Cuando en el juicio verbal se pretenda la recuperación de finca, rústica o urbana, dada en arrendamiento, por impago de la renta o cantidad asimilada solo se permitirá al demandado alegar y probar el pago o las circunstancias relativas a la procedencia de la enervación.

De acuerdo con tal criterio, las rentas debidas por el inquilino demandado en juicio de desahucio no se consideran litigiosas por cuanto el demandado tiene limitadas sus facultades de oposición. Es decir, no puede discutir las cuantías, sino solo alegar el pago o las razones por las que procede dejar sin efecto la acción de desahucio que la propiedad hubiera interpuesto contra él, que no son otras que, de nuevo, que se haya producido el pago o depósito de las rentas y demás cantidades debidas por razón del arrendamiento (art. 22.4 LEC).

Sin embargo, el propio TS, en su Sala Primera, de lo Civil, discrepa de que deba limitarse el derecho a la defensa del demandado en juicios de desahucio: el arrendatario puede contestar a la demanda y formular oposición a la misma, alegando las causas por las que no debe, total o parcialmente, las rentas reclamadas (STS, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia 811/2021, de 29 de noviembre, rec. núm. 6086/2020):

No podemos considerar que, **si la ley permite al arrendatario oponerse alegando que no debe en todo o en parte la cantidad pretendida**, no quepa una enervación, con carácter subsidiario, oportunamente depositada, sobre el importe efectivamente adeudado, una vez que es judicialmente determinado, y que solo fuera factible una incondicionada consignación para pago, que finalizase el procedimiento de desahucio. **No tiene sentido que se limite de la manera expuesta el derecho de defensa de la parte arrendataria, con la obligación de elegir entre oponerse o consignar, y, por lo tanto, vedándole la posibilidad de negar la deuda**, tal y como es pretendida por el demandante y, al mismo tiempo, consignar para el supuesto de que su oposición no fuera estimada y, de esta forma, mantener por una vez, la vigencia del vínculo arrendaticio concertado (fundamento de derecho segundo 2.3) (la negrita es nuestra).

La normativa tributaria del IRPF se refiere a las rentas litigiosas a efectos de establecer el criterio de imputación temporal para las mismas, describiéndolas como aquellas en las que está pendiente de resolución judicial el derecho a su percepción o su cuantía, por lo que no han podido ser satisfechas total o parcialmente (art. 14.2 LIRPF).

Es decir, de acuerdo con la normativa del IRPF son litigiosas aquellas rentas en las que se discute judicialmente si hay derecho a su percepción o la cuantía de las mismas.

Seguidamente, vamos a exponer dos supuestos distintos de rentas litigiosas:

- En la Sentencia 264/2019, dictada por el Juzgado de Primera Instancia número 3 de Fuengirola (notificada el 7 de noviembre de 2019), se desestima el desahucio instado por impago de rentas. En este supuesto, el demandante solicitaba (como en el caso que estamos comentando de la Sentencia 1467/2021 del TS, rec. núm. 5253/2020 –NFJ084360–) la resolución del contrato por impago de las mensualidades y la reclamación de las cantidades correspondientes. Sin embargo, el juez desestimó la demanda, atendiendo a las alegaciones de la parte demandada, la cual había aportado pruebas sobre la existencia de un contrato de arrendamiento posterior. En consecuencia, el fallo declaró no haber lugar a la resolución del contrato ni a la reclamación de cantidad alguna, por ser esta acción accesoria a la resolutoria del contrato por impago.
- En la Sentencia 68/2018, dictada por el Juzgado de lo Social número 12 de Madrid, se declara improcedente el despido de un trabajador y se condena a la empresa a abonarle 21.418,10 euros en concepto de indemnización por despido improcedente y reclamación de cantidades.

Este es un supuesto en el que la propia doctrina administrativa admite el carácter litigioso de las rentas reclamadas y permite la aplicación de la regla especial de imputación temporal del artículo 14.2 a) de la LIRPF. Así, la Consulta de la DGT V0220/2017, de 30 de enero (NFC063817), en relación con un despido por causas objetivas producido en 2015, que fue objeto de demanda y finalmente considerado improcedente, dando lugar a un incremento de la indemnización, afirma que:

en el presente caso, por conciliación judicial se reconoce la improcedencia del despido, el importe de la indemnización y el derecho del consultante a obtener la liquidación final reconocida. Con esta configuración de los hechos, la aplicación de las reglas sobre imputación temporal transcritas nos lleva a imputar al periodo impositivo 2016, periodo en el que tuvo lugar la conciliación judicial y adquirió firmeza la resolución judicial.

Sin embargo, de acuerdo con la doctrina del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, las rentas reclamadas en el juicio de desahucio del primer ejemplo (como ocurre también en el que es objeto del presente comentario) no deben calificarse como rentas litigiosas, prohibiendo, en consecuencia, la aplicación del criterio de imputación temporal que llevaría a declararlas en el ejercicio fiscal en que la resolución judicial hubiera adquirido firmeza.

Si ambas son rentas dirimidas ante un juzgado, ¿en dónde radica la diferencia?

Creemos que no existe: según ha declarado el TS, Sala de lo Civil, en un juicio de desahucio, el arrendatario puede oponerse alegando que no debe en todo o en parte las rentas reclamadas. Buena prueba de ello es la Sentencia referida, 264/2019, del Juzgado de Fuengirola, que estima la pretensión del inquilino y falla decretando que no existe derecho a la percepción de las cantidades que reclamaba el propietario.

Si desde la perspectiva tributaria (IRPF) es renta litigiosa aquella que está pendiente de resolución judicial, bien en lo que al derecho a su percepción se refiere, bien a su cuantía, en nuestra opinión, de acuerdo con la jurisprudencia del TS, Sala de lo Civil, indudablemente, las rentas pendientes de pago en juicios por desahucio son rentas litigiosas, pues se discute el derecho a su percepción o la cuantía de las rentas. Así que creemos que son merecedoras de la regla especial de imputación temporal que establece la letra a) del apartado 2 del artículo 14 de la LIRPF: se imputarán al periodo impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

3.3. El principio de regularización íntegra

El TS ha acuñado este principio general del ordenamiento tributario que implica que la regularización tributaria llevada a cabo por los órganos de la Administración tributaria ha de ser completa, tanto en lo que perjudica como en lo que beneficia al contribuyente (Sentencia del TS de 10 de mayo de 2010, rec. núm. 1454/2005 –NFJ075919– FD 2.º). Ello significa que toda regularización tributaria afecta a las obligaciones conexas (léase, otros tributos, u otros periodos, u otros sujetos, que se ven afectados favorablemente por la regularización efectuada por la Administración, o, como en el caso que nos ocupa, gastos conectados a los ingresos imputados).

Como ha apuntado la doctrina científica y la jurisprudencia, el principio de regularización íntegra está vinculado con otros principios generales del ámbito tributario, como el de prohibición del enriquecimiento injusto, el de seguridad jurídica, o el de buena administración. Por ello, el TS exige a la Administración tributaria «una conducta lo suficientemente diligente como para evitar las disfunciones derivadas de su actuación» (Sentencia del TS de 29 de octubre de 2020, rec. núm. 5442/2018 –NFJ079726–).

En 2019, el TS dictó cuatro sentencias de gran trascendencia en esta materia (Sentencias de 25 de septiembre, rec. núm. 4786/2017; 10 de octubre, rec. núm. 4153/2017 –NFJ075348–; 17 de octubre, rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–, y 13 de noviembre, rec. núm. 1675/2018 –NFJ075575–; las tres primeras referidas al IVA⁴ y la cuarta, en relación con el impuesto sobre sociedades⁵), en las que se establecen dos efectos fundamentales de la aplicación del citado principio de regularización completa:

⁴ En ellas se fija como criterio interpretativo que, en las circunstancias específicas del caso, el artículo 14.2 c) del Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

⁵ El criterio interpretativo en este caso establece que, en aplicación del principio de seguridad jurídica, cuando se cuestione la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún

- La regularización ha de efectuarse en unidad de acto, de manera que no se deje para un momento posterior la determinación de la deuda del contribuyente⁶.
- La regularización extiende sus efectos a terceros, por encima de lo que hasta ese momento la jurisprudencia había perfilado en relación con las retenciones⁷.

Bien, pues a la vista de este sólido bloque jurisprudencial (reforzado por las Sentencias de 22 de abril de 2021, rec. cas. 1367/2020, y 26 de mayo de 2021, rec. cas. 574/2020), el TEAC ha cambiado su criterio, y en su Resolución de 20 de octubre de 2021 (RG 4977/2018 –NFJ083843–) determina que no se puede exigir al contribuyente que acuda a un procedimiento autónomo de devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, sino que la propia Administración habrá de realizar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución, regularizando de forma íntegra y de oficio la situación tributaria del contribuyente:

A la vista de todo lo expuesto, y adoptando la jurisprudencia del Tribunal Supremo anteriormente referida, siendo que el supuesto examinado por el Alto Tribunal en la última de las sentencias referidas, en el que se plantea un supuesto de denegación de la deducibilidad de las cuotas soportadas en el marco de un procedimiento de comprobación limitada, es sustancialmente idéntico al que es ob-

tipo de vinculación, la Administración debe efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración. Además, puesto que se trata de un principio general del derecho, su aplicación puede extenderse a situaciones en las que se produzcan las mismas circunstancias.

⁶ Garrido Riosalido (2019, pp. 18 y 19) critica que la práctica habitual de la Inspección hasta la fecha consistía en:

remitir al contribuyente a un ulterior procedimiento ante los órganos de gestión tributaria quienes, en muchas ocasiones, llegaban a denegar estas solicitudes pese al literal de los acuerdos dictados por la Inspección [...] El Tribunal Supremo proscribió esta práctica y afirma que existiendo un procedimiento inspector en curso cuyo objeto versa precisamente sobre estos hechos, debe ser esta y no otra la sede en la que se ventile la aplicación del ajuste bilateral.

⁷ Como explica Delgado Pacheco:

durante años fue una práctica habitual exigir del retenedor el importe de cantidades no retenidas al pagar un rendimiento, bien por no haber sometido este a retención alguna o bien por haberlo hecho en una cantidad inferior a la legalmente debida. No obstante, el perceptor del rendimiento podía haber presentado su declaración, incluyendo el rendimiento percibido, autoliquidando la cuota correspondiente y deduciendo solo la retención practicada, pagándose la deuda tributaria total. A pesar de ello, se exigía del retenedor la retención no practicada aunque ello obligara a devolver más tarde al retenido una cantidad prácticamente igual. El Tribunal Supremo, a pesar de que el legislador reforzó el carácter autónomo de la obligación de retener, rechazó esta práctica y entendió que no cabía exigir una deuda que había sido ya pagada aunque fuese por un obligado tributario distinto, porque tal proceder infringía el principio de prohibición del enriquecimiento injusto, sin perjuicio de los intereses y las sanciones que procediesen.

jeto de la presente controversia, entiende este Tribunal que **resulta aplicable el principio de regularización íntegra**, alegado por el reclamante, al presente supuesto, **debiendo este TEAC modificar su doctrina** mantenida hasta ahora en sus resoluciones de 26 de febrero de 2020 (RG 00-02449-2017) y 17 de septiembre de 2020 (RG 00-00281-2018), en donde este Tribunal se pronunciaba sobre la imposibilidad de la aplicación de la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado en un procedimiento gestor de comprobación limitada, pues se señalaba que requería de la realización de comprobaciones en sede de quien repercutió el tributo, que no eran factibles en dicho procedimiento por la limitación competencial establecida al respecto en la Ley General Tributaria.

En consecuencia, conforme a la jurisprudencia expuesta, procede estimar lo alegado, debiendo la Administración tributaria comprobar si la entidad tiene derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos, realizando las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, sin necesidad de acudir a un procedimiento autónomo de devolución (FD Cuarto) (la negrita es nuestra).

La aplicación de esta doctrina al caso que nos ocupa implicaría que, puesto que la Administración tributaria había regularizado la declaración de IRPF del contribuyente cambiando la calificación de las rentas abonadas en ejecución de la sentencia del juicio de desahucio (las cuales, de ser consignadas por el contribuyente como ganancias de patrimonio, pasan a considerarse rendimientos del capital inmobiliario), también debería aplicar la deducción de los gastos correspondientes. Sin embargo, en este caso, no puede realizar la regularización íntegra de oficio sin la colaboración del contribuyente, ya que, al tratarse de rendimientos del capital inmobiliario, la Administración tributaria carece de los datos necesarios para conocer con exactitud cuáles son los gastos deducibles y su cuantía (gastos de comunidad de vecinos, primas de seguros de hogar, gastos de suministros abonados por la propiedad, intereses de capitales ajenos, obras de conservación y reparación, amortización, etc. –en general todos los necesarios para la obtención de los ingresos, ex art. 23 LIRPF). De entre estos gastos deducibles, destacan las rentas impagadas por el inquilino, ya que, según el artículo 23.1.3.º de la LIRPF, son deducibles «los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente».

Al amparo de esta prescripción legal, el contribuyente de nuestro caso pretendía, subsidiariamente, que hubiera un «lo comido por lo servido» en la regularización tributaria: aunque se le imputaran como rendimientos del capital inmobiliario las rentas impagadas, resultantes del juicio, al menos se las podría deducir como gasto en concepto de saldos de dudoso cobro, por lo que el resultado final de la regularización sería neutro.

El TS declara la imposibilidad de pronunciarse sobre este particular por varias razones:

- En primer lugar, porque no fue objeto de tratamiento en la sentencia de instancia por lo que, o se trata de una cuestión nueva, en cuyo caso no se puede analizar

en casación, o si se hubiera planteado en la demanda y el tribunal de instancia la hubiera omitido, dicha circunstancia debiera haberse denunciado como incongruencia omisiva o falta de motivación de la sentencia.

- En segundo lugar, porque esta pretensión subsidiaria del recurrente (esto es, que en aplicación de la doctrina de la regularización íntegra se computen las rentas debidas como saldos de dudoso cobro deducibles del rendimiento) es ajena al auto de admisión y a la controversia que determina el interés casacional del recurso.
- Por último, porque la aplicación de dicha deducción es una cuestión fáctica, que depende de circunstancias concretas que han de probarse, actuaciones que no se pueden verificar en sede casacional.

En cualquier caso, el Alto Tribunal sí hace un esbozo del funcionamiento de dicha deducción, tal y como la desarrolla el artículo 13 e) del RIRPF: para que se considere gasto deducible de los rendimientos íntegros de capital inmobiliario, los saldos de dudoso cobro han de estar suficientemente justificados. Se considera, según el reglamento, que están justificados si el deudor se halla en situación de concurso (circunstancia que, si el inquilino es un particular que arrienda una vivienda, no tiene aplicabilidad, aunque no es el caso que nos ocupa, en que se alquila un local de negocio), o bien si han transcurrido más de seis meses entre la primera gestión de cobro y el 31 de diciembre.

En el caso de autos, el propietario únicamente había cobrado las mensualidades de enero y abril. De las diez pendientes de cobrar, solo podría deducirse de los rendimientos, en concepto de saldos de dudoso cobro (si lo hubiera alegado y probado en el momento procesal oportuno), las correspondientes a los meses de febrero, marzo, mayo y junio, pues son las únicas en las que se da cumplimiento al requisito temporal explicado: que hayan transcurrido más de seis meses desde que se intentaron cobrar hasta el final del periodo impositivo. Los alquileres impagados de los meses de julio a diciembre serían saldos de dudoso cobro deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario del ejercicio siguiente.

Referencias bibliográficas

Delgado Pacheco, A. (2020). El Tribunal Supremo refuerza su doctrina sobre el principio de regularización íntegra ante una inspección tributaria. *Nuestra fiscalidad, blogs Expansión.com*. Departamento tributario de Garrigues.

Garrido Riosalido, M. Á. (2019). El derecho a la regularización íntegra. *elEconomista.es*. Buen Gobierno. Opinión.

Bibliografía

- Juan Lozano, A. M.^a (2012). El principio de completud y la exigencia de regularización completa: análisis empírico y formulación desde el método inductivo. *Actum fiscal*, 71.
- Martín Fernández, F. J. (2004). La fuerza expansiva de los actos favorables: su extensión a tributos y ejercicios distintos de aquellos para los que fueron dictados. *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, 18.
- Ramírez Gómez, S. (2021). El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales. *Quincena Fiscal*, 6.
- Villar Ezcurra, M. (2016). La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015. *Quincena Fiscal*, 9.