



Roj: **STS 3264/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:3264**

Id Cendoj: **28079130022020100475**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/10/2020**

Nº de Recurso: **1434/2019**

Nº de Resolución: **1312/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 5501/2018,**
ATS 8397/2019,
STS 3264/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.312/2020

Fecha de sentencia: 15/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **1434/2019**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **1434/2019**

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1312/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto en su sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, ha visto el recurso de casación número **1434/2019** interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente le es conferida, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de noviembre de 2018 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 798/2015, en materia referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"].

Ha comparecido como parte recurrida don Jacobo de Garandillas Martos, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de don Victoriano

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

Es objeto del presente recurso la sentencia dictada el 29 de noviembre de 2018 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 798/2015, en materia referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"].

SEGUNDO.- Preparación y admisión el recurso de casación.

La Sección Primera, por Auto de fecha 18 de julio de 2019 acordó :

1º) Admitir el recurso de casación RCA **1434/2019**, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 29 de noviembre de 2018 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso número 798/2015.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación 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, en relación con el artículo 22 de dicho texto legal y con los artículos 119 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

TERCERO.- Formalización del recurso de casación.

El Abogado del Estado formaliza la interposición del recurso mediante escrito de fecha 12 septiembre 2019, en el que termina suplicando que se declare como interpretación más correcta en Derecho la que respetuosamente solicitamos en el fundamento Séptimo en el sentido de que la reducción ex artículo 23 sólo será posible en las condiciones de ese precepto y respecto a los rendimientos declarados por el interesado y no otros.

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

Don Jacobo de Gandarillas Martos, Procurador de los Tribunales en nombre y representación de don Victoriano , formalizó su oposición a la estimación del recurso por escrito de fecha 8 de noviembre de 2019 en el que terminó suplicando que se dicte sentencia en la que declare como interpretación más correcta en Derecho la que determina la sentencia recurrida y que la reducción es aplicable a los rendimientos netos obtenidos por



dicho arrendamiento de vivienda. Ya que en otro caso se estaba efectuando una interpretación extensiva y por tanto errónea de lo que determina la Ley.

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando pendientes los autos de señalamiento para votación y fallo, fijándose a tal fin el día 29 de septiembre de 2020, en que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Sentencia recurrida.

Son hechos relevantes para decidir sobre la admisión a trámite del presente recurso de casación que se extraen del expediente administrativo los que siguen:

1º) Con el fin de aclarar las discrepancias observadas en la autoliquidación por el IRPF, ejercicio 2012, de don Victoriano, la Administración tributaria inició el correspondiente procedimiento de verificación de datos, solicitando al obligado tributario la aportación de diversa documentación relacionada con cierto bien inmueble del que era titular. El procedimiento finalizó con liquidación provisional, de la que resultó una cantidad a ingresar de 1.374,46 euros, por las siguientes razones: (i) se incluyeron rendimientos del capital inmobiliario no declarados por el inmueble del que se había solicitado información y que figuraba en la autoliquidación del ejercicio regularizado como generador de imputación de rentas inmobiliarias en la condición de bien a disposición de su titular; (ir) se minoró la imputación de renta inmobiliaria consignada en la declaración-liquidación por el tiempo en que dicho inmueble había estado arrendado; y (ni) se denegó la reducción del rendimiento neto positivo prevista en el artículo 23.2 LIRPF, por cuanto el obligado tributario no había declarado rendimiento del capital inmobiliario alguno en relación con el inmueble controvertido.

2º) Contra la liquidación girada, don Victoriano presentó recurso de reposición, desestimado por acuerdo de 30 de mayo de 2014.

3º) Mediante escrito presentado el 8 de julio siguiente, don Victoriano interpuso reclamación, también desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana el 26 de junio de 2015.

4º) No conforme, don Victoriano formuló recurso contencioso-administrativo, estimado por la sentencia impugnada en esta casación. La Sala de instancia se remite, en lo que aquí interesa, a las "sentencias del TSJCM, nº 341/2012, de 11 de abril y la nº 11.438/2014, de 3 de octubre, donde [en] su Fº dº 2º se dice lo siguiente:

"En el presente caso, para que el interesado reconociese la existencia del rendimiento obtenido del alquiler del inmueble de referencia fue precisa la actuación administrativa, sin embargo no podemos compartir con la Administración el que el texto legal exigiera ineludiblemente que los rendimientos de referencia fueran declarados por el contribuyente, habida cuenta de que dicho presupuesto constituye una obligación inexcusable de todo contribuyente, que, en cumplimiento de sus obligaciones legales, se ha de entender efectuada en todo caso, lo cual no contradice en absoluto la jurisprudencia en materia de interpretación restrictiva de reducciones y deducciones, como pretende el Abogado del Estado. Sin embargo, frente a las argumentaciones referidas de las resoluciones recurridas, hay que puntualizar que la Ley general Tributaria regula de forma separada la declaración tributaria (art. 119 LGT) y la autoliquidación (art. 120 de LGT). El artículo 23.2.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no alude a la autoliquidación, sino que expresamente se refiere a la declaración, por lo que ha de aplicarse el concepto de declaración que se contiene en el artículo 119 de LGT", argumentación que entiende "extrapolable al supuesto examinado y en base a la que se estima la demanda". Concluye la sentencia impugnada añadiendo, "a mayor abundamiento [que] en la regularización practicada por la Administración al tenerse en cuenta los rendimientos declarados tras el requerimiento deberá, a su vez, aplicarse la reducción correspondiente como derecho del contribuyente en la liquidación que se practique" (FJ 2º)".

SEGUNDO. Normativa aplicable.

El artículo 23.2 de la Ley 35/2006, que la parte recurrente identifica como infringido por la sentencia que impugna preveía, en la redacción vigente para el periodo impositivo 2012, lo que sigue:

"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 anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Tratándose de



rendimientos netos positivos, la reducción sólo 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 período 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.

2. La redacción de este precepto actualmente en vigor, aunque suprime la reducción del 100%, se mantiene en la misma línea, permitiendo el porcentaje de reducción del 60% siempre que los rendimientos hayan sido declarados por el obligado tributario.

TERCERO.- Distinción entre declaración y autoliquidación.

Acepta la Sala el fundamento de la sentencia recurrida cuando distingue a los efectos de la interpretación de lo que deba entenderse por rendimientos declarados por el contribuyente, a que se refiere el artículo 23.2.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre declaración y autoliquidación.

En efecto, mientras la primera viene descrita en el artículo 119. 1º de la LGT, la segunda, está en un artículo posterior, el 120. El artículo 119 dispone en su apartado 1 que:

" 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".

Y se añaden a continuación una serie de efectos que se vinculan a dicha declaración:

"3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos".

Sin entrar a valorar estos condicionamientos a la declaración, lo cierto es que se prevén para un momento anterior al procedimiento de aplicación de los tributos.

Por el contrario, a la autoliquidación se refiere el artículo 120 de la LGT que dispone que :

1. 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. En estas autoliquidaciones el ciudadano colabora con la Administración realizando por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación de la existencia o no de la deuda tributaria, sin perjuicio de que posteriormente la Administración pueda comprobar y regularizar en su caso dicha autoliquidación. "2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

Aparte de que propio precepto prevé la posibilidad de solicitar rectificación con posterioridad a la autoliquidación, se prevé igualmente la petición de devolución de ingresos indebidos.

Nos encontramos ya en una fase de regularización en la que la Administración esta obligada a dictar la liquidación procedente, aunque el resultado sea favorable para el ciudadano contribuyente. Esta es una exigencia del Estado de Derecho que consagra nuestra Constitución en el art. 1.1. y 9.1, y que se deriva igualmente del sistema tributario que prevé el artículo 31 de la misma norma, que ha de ser "justo".

CUARTO.- El principio de regularización íntegra.

Esta Sala bien y manifestando en creciente sentencia que cuando la Administración inicia y procedimiento de comprobación, verificación de datos o inspección y procede a la regularización del contribuyente, ésta ha de ser íntegra, afectando no solo al tributo gestionado, sino a todos aquellos que estén relacionados directamente



con los mismos presupuestos fácticos, y por ello debe llamar al procedimiento a quienes puedan ser afectados por la resolución del mismo.

En este sentido por ejemplo la sentencia: 1182/2020, de 2 del 17 de septiembre de 2020, donde se sostiene (Fdto. jurídico primero) que:

"No es ocioso indicar, llegados a este punto, que la jurisprudencia de la Sección segunda de esta Sala ha abordado recientemente el principio de buena administración, ínsito en el artículo 103.1 de la Constitución, habiéndose indicado al respecto [por ejemplo en la Sentencia de 17 de abril de 2017 (rec. 785/2016, ES:TS:2017.1503), fundamento jurídico tercero] que: "le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente". Y, del mismo modo, en la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. 1727/2016, ES:TS:2017:4499), fundamento jurídico cuarto, indicamos que "[a] la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva".

La Sala comparte estos argumentos y evidentemente estos principios, y por otra parte la propia normativa relativa a quienes presentan un interés legítimo que ha de ser afectado por la resolución que se adopte en el procedimiento, exige que se le llame al mismo para no causarle indefensión, tanto sean los particulares interesados, en este caso las entidades mercantiles vinculadas, como las Administraciones competentes en su caso para resolver o gestionar el impuesto en su caso".

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.

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.

CUARTO.- Costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no procede la condena en las costas procesales .

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico Cuarto.
- 2º) No ha lugar al recurso de casación número **1434/2019** interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente le es conferida, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de noviembre de 2018 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 798/2015, en materia referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"].
- 3º) No procede la condena en las costas procesales .



Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Angel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Doña Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO