

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6326/2016 de 02/03/2017

Unidad resolutoria: Vocabla Duodécima

IRPF. Base Imponible. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones.

El TEAC unifica doctrina sobre una cuestión que venía siendo polémica: si procede la aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda habitual en el supuesto en el que el arrendador no había declarado dichos rendimientos en la correspondiente autoliquidación. Pues bien, determina el TEAC que dicha reducción únicamente procede tratándose de rendimientos declarados por el contribuyente, ya sea en el plazo previsto legalmente o mediante autoliquidación complementaria, no siendo posible su aplicación una vez iniciado el correspondiente procedimiento de comprobación.

Fundamentos de derecho

CUARTO: Por lo que respecta a la primera cuestión controvertida, concerniente al significado que ha de darse al término “rendimientos declarados” utilizado por el artículo 23.2.1º de la Ley 35/2006 del IRPF, ha de señalarse que la reducción de los rendimientos netos derivados del arrendamiento de inmuebles con destino a vivienda fue implantada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que modificó el artículo 21 de la Ley 40/1998, del IRPF, cuyo apartado 2 quedó redactado en los términos siguientes: “2. *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 50 por 100*”.

La finalidad de esta medida se indicaba con claridad en la Exposición de Motivos de la Ley 46/2002, a cuyo tenor: “*En los rendimientos del capital inmobiliario derivados de viviendas en alquiler se mejora y simplifica el cálculo del rendimiento neto, introduciéndose un incentivo adicional para incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres*”.

No es difícil advertir la contribución que una medida como la reducción del 50% de los rendimientos netos introducida por la Ley 46/2002 puede ejercer en el aumento de la oferta de viviendas arrendadas. En efecto, la menor tributación por tales rendimientos constituye ciertamente un incentivo para que los propietarios de las viviendas decidan ponerlas en alquiler en lugar de mantenerlas vacías con fines puramente especulativos. Por otra parte, la disminución del coste fiscal del arrendamiento para el propietario puede contribuir también a un abaratamiento del precio de los alquileres.

En la posterior Ley 35/2006 es el artículo 23.2 el que regula esta reducción, en los términos más arriba expuestos. Para que opere la reducción en caso de rendimientos netos positivos se exige ahora, a diferencia de la regulación anterior, el requisito de que tales rendimientos hayan sido declarados por el contribuyente.

El artículo 119.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), en la redacción vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente recurso, recoge el concepto de declaración tributaria en los términos siguientes:

1. *“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.*”

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria”.

El precepto define la declaración tributaria en un sentido amplio, no restringiéndola a la que pone de manifiesto la realización del hecho imponible. De esta forma, el concepto de declaración tributaria acuñado en la Ley 58/2003 ha supuesto una ampliación de la definición de declaración contenida en el artículo 102.1 de la Ley 230/1963. En la norma derogada se configuraba en torno a las “circunstancias integrantes, en su caso, de un hecho imponible” mientras que en el artículo 119 de la Ley 58/2003 se dice que constituye declaración tributaria todo documento donde se reconozca o manifieste la realización de hechos relevantes para la aplicación de los tributos. Con la redacción derogada quedaban fuera del concepto de declaración tributaria supuestos relativos a obligaciones que no suponían realización del hecho imponible como, por ejemplo, las declaraciones informativas.

Por su parte, el artículo 120.1 de la citada Ley define las autoliquidaciones del modo que sigue:

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”.*

La autoliquidación se configura, por tanto, como un tipo de declaración en el que el obligado tributario, adicionalmente, realiza también por sí mismo operaciones de calificación y cuantificación de la deuda tributaria.

De los artículos 119.1 y 120.1 de la LGT se colige que el concepto de “declaración tributaria” no se agota con las autoliquidaciones, pues existen otro tipo de declaraciones, como pueden ser a título de ejemplo las informativas, que quedan también englobadas en él.

Se plantea entonces la pregunta de a qué clase de declaración se refiere el artículo 23.2 de la LIRPF cuando exige que los rendimientos sean declarados por el contribuyente para que pueda operar la reducción, es decir, cabe preguntarse si podría hablarse de “rendimientos declarados” en determinadas situaciones aún cuando el contribuyente no los haya consignado en la autoliquidación del IRPF que está obligado a presentar por el período impositivo.

A tenor de lo dispuesto en los artículos 12.1 de la LGT, y 3.1 del Código Civil, las normas tributarias se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, es decir, de acuerdo con su literalidad, sin perjuicio de que tal criterio inicial de interpretación deba completarse con otros, como el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, y particularmente la finalidad de aquéllas.

Reconocida la amplitud del concepto de “declaración tributaria” contenido en la LGT, para interpretar el alcance de la expresión “rendimientos declarados” que ahora nos ocupa resulta imprescindible acudir a la Ley 35/2006 reguladora del IRPF, puesto que este es el tributo en el que en concreto se prevé esta reducción y consecuentemente constituye el contexto adecuado para dicha interpretación, pues la expresión está contenida en un precepto de esta norma.

Y son precisamente los artículos 96 y 97 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los que regulan la obligación de declarar en dicho impuesto, identificándola con la presentación y suscripción por los contribuyentes del correspondiente modelo de declaración aprobado por el Ministro de Hacienda en la forma y plazos señalados por éste.

(...)

A la vista, pues, de la regulación de la obligación de declarar en el IRPF (artículos 96 y 97 LIRPF) y de los conceptos de declaración tributaria, de autoliquidación y de solicitud de rectificación de una autoliquidación recogidos, respectivamente, en los artículos 119.1, 120.1 y 120.3 de la LGT y en su desarrollo reglamentario, no cabe duda de que los rendimientos podrán entenderse declarados por el contribuyente: A) Tanto cuando éste los consigne en su correspondiente declaración-autoliquidación presentada en tiempo y forma por el IRPF como B) Cuando lo haga fuera del plazo de presentación legalmente establecido a través de una declaración-autoliquidación extemporánea y/o complementaria o, incluso, cuando los consigne en una solicitud de rectificación de autoliquidación, cumpliendo los requisitos y teniendo en cuenta los límites regulados para ello antes expuestos.

Ahora bien, sólo podrá hablarse de “rendimientos declarados” en los casos señalados en la letra B) del párrafo anterior cuando las autoliquidaciones extemporáneas y/o complementarias o las solicitudes de rectificación de la autoliquidación se presenten antes del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo alcance incluya la comprobación de los citados rendimientos.

Si los rendimientos se declaran mediante manifestaciones, datos o documentos aportados por el contribuyente –incluso mediante autoliquidación extemporánea o complementaria o mediante solicitud de rectificación de autoliquidación– una vez ya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo alcance incluye su comprobación, no podrá hablarse de “rendimientos declarados” a efectos del artículo 23.2 de la LIRPF.

Y es que la LGT distingue con claridad la presentación de la declaración o autoliquidación como mecanismo de inicio de la gestión tributaria (artículo 118) a instancia del contribuyente y las actuaciones de comprobación de lo declarado por aquél iniciadas de oficio por la Administración, ya sea en el ámbito de las funciones de gestión tributaria (actuaciones de verificación de datos o de comprobación limitada) que le reconoce el artículo 117.1 como en el ámbito del procedimiento de inspección (artículo 141).

De esta forma, una vez iniciado un procedimiento de comprobación, ya sea de gestión o de inspección, los datos que pueda proporcionar el contribuyente en el curso del mismo, voluntariamente o a requerimiento de la Administración, quedan fuera ya del ámbito de lo que se entiende por declaración como mecanismo de inicio de la gestión tributaria. Se ha cerrado, por decirlo de algún modo, la fase de declaración y se ha iniciado la de comprobación de lo declarado y, en su caso, investigación o averiguación de lo no declarado. Resultaría forzado y artificioso, amén de contrario a toda lógica, considerar en el ámbito del IRPF que un contribuyente ha declarado unos rendimientos que se han puesto de manifiesto tan sólo cuando se ha iniciado una actuación administrativa de comprobación.

