

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065666

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de marzo de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 6326/2016

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos de capital inmobiliario. Reducciones. Arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En la Ley 35/2006 (Ley IRPF) es el art. 23.2 el que regula esta reducción. Para que opere la reducción en caso de rendimientos netos positivos se exige, a diferencia de la regulación anterior, el requisito de que tales rendimientos hayan sido declarados por el contribuyente. Dicho esto, y reconocida la amplitud del concepto de «declaración tributaria» contenido en la Ley 58/2003 (LGT), para interpretar el alcance de la expresión «rendimientos declarados» resulta imprescindible acudir a la Ley 35/2006 (Ley 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. Pues bien, los rendimientos podrán entenderse declarados por el contribuyente, tanto cuando éste los consigne en su correspondiente declaración-autoliquidación presentada en tiempo y forma por el IRPF como 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, siempre que se presenten antes del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo alcance incluya la comprobación de los citados rendimientos. Por otro lado, en relación con que si el requisito de que los rendimientos netos positivos sean declarados por el contribuyente es exigible también para la aplicación de la reducción del 100% a que alude el art. 23.2.2º de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), efectivamente, para la aplicación de la reducción del 100% es también necesario que en el caso de que los rendimientos netos sean positivos, éstos sean declarados por el contribuyente. Ello se deduce de la expresión «dicha reducción será del 100 por 100...» utilizada en el apdo. 2º del art. 23.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), expresión de la que se desprende que los requisitos del apdo. 1º constituyen la regla general, debiendo cumplirse en todo caso, de forma que la reducción del 100% se aplicará cuando además de cumplirse los requisitos del apdo. 1º se cumplan también los de edad y cuantía de determinados rendimientos del arrendatario regulados en el apdo. 2º. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 23, 96 y 97.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 16.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 21.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 27, 98, 117, 118, 119, 120, 122 y 141.

Ley 230/1963 (LGT), art. 102.

Código Civil, art. 3.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 117 y 126.

En la Villa de Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 24 de febrero de 2016, recaída en la reclamación nº 28/03641/2014 y 28/15309/2014, acumuladas, relativa a liquidación y sanción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 a 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Tras el inicio e instrucción del correspondiente procedimiento de inspección, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT dicta acuerdo de liquidación por el IRPF, períodos impositivos 2008, 2009, 2010 y 2011, en el que se procede a regularizar la no declaración por parte del contribuyente de los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de un inmueble. En dicho acuerdo no se aplicó la reducción por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

2.- Notificado acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, el interesado interpuso recurso de reposición que fue desestimado.

3.- Contra ambos acuerdos interpuso el contribuyente las reclamaciones económico-administrativas con número de referencia 28/03641/2014 y 28/15309/2014.

3.- Previa acumulación de las reclamaciones, el 24 de febrero de 2016 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEAR, en adelante) dictó resolución en la que: A) ESTIMA EN PARTE la reclamación nº 28/03641/2014, anulando el acuerdo de liquidación con retroacción de actuaciones para que se dicte uno nuevo conforme a los Fundamentos de derecho Sexto y Séptimo y B) ESTIMA la reclamación nº 28/15309/2014.

Argumenta el TEAR su resolución, en lo que al presente recurso extraordinario de alzada se refiere, del modo siguiente[1]:

QUINTO: La siguiente cuestión a resolver en cuanto al acuerdo de liquidación impugnado estriba en determinar si procede la reducción del 50, o del 60, del 100 por ciento en los rendimientos netos positivos del capital inmobiliario regularizados por la Inspección al no haber sido declarados por el actor en los períodos impositivos 2008 a 2011, al afirmar éste que se cumplen los requisitos para su aplicación establecidos en la Ley.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 23.2. de la Ley de Impuesto en la redacción vigente para los períodos impositivos 2008 a 2010. Dicho precepto dispone:

“1º. 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 ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

2º. Dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 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.”

Debe señalarse que el apartado uno del artículo 69 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE de 23 de diciembre) ha dado nueva redacción a este apartado 2 del artículo 23 de la LIRPF, con efectos desde 1 de enero de 2011 y vigencia indefinida. Las modificaciones introducidas por dicha nueva redacción consisten en el aumento del porcentaje de reducción establecido en el número 1.º del artículo 23.2 de la LIRPF, que pasa del 50% al 60%, y en la modificación de la edad del arrendatario establecida en el número 2.º de dicho artículo 23.2, exigiéndose en la nueva redacción que el arrendatario tenga una edad comprendida entre los 18 y 30 años.

En relación con esta última modificación, debe tenerse en cuenta asimismo que la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF establece que «A efectos de la aplicación de la reducción del 100 por 100 prevista en el número 2.º del artículo 23.2 de esta Ley, la edad del arrendatario se ampliará hasta la fecha en que cumpla 35 años cuando el contrato de arrendamiento se hubiera celebrado con anterioridad a 1 de enero de 2011 con dicho arrendatario.»

Por otro lado, el artículo 16 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en la redacción vigente durante los años que han sido objeto de comprobación, establece que:

“1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el número 2º del artículo 23.2 de la Ley del Impuesto, el arrendatario deberá presentar al arrendador con anterioridad a 31 de marzo del ejercicio siguiente a aquél en el que deba surtir efectos, una comunicación con el siguiente contenido:

Nombre, apellidos, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del arrendatario.

Referencia catastral, o en defecto de la misma, dirección completa, del inmueble arrendado objeto de la presente comunicación que constituyó su vivienda en el período impositivo anterior.

Manifestación de tener una edad comprendida entre los 18 y 35 años durante todo el período impositivo anterior o durante parte del mismo, indicando en este último caso el número de días en que cumplió tal requisito.

Manifestación de haber obtenido durante el período impositivo anterior unos rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas superiores al indicador público de renta de efectos múltiples.

Fecha y firma del arrendatario.

Identificación de la persona o entidad destinataria de dicha comunicación.

En todo caso, el arrendador quedará obligado a conservar la citada comunicación debidamente firmada.

2. No resultará de aplicación el incremento de la reducción prevista en el número 2º del artículo 23.2 de la Ley del Impuesto en el supuesto de que el rendimiento neto derivado del inmueble o derecho fuese negativo.”

SEXTO: Conforme a la normativa anterior, procede determinar en primer lugar si en el presente supuesto, el reclamante ha acreditado el cumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación de la reducción del 100%. Para poder aplicar la reducción del 100% es necesario que se cumplan todos los requisitos expuestos, edad comprendida entre los 18 y 35 años, que los arrendatarios obtengan rentas de trabajo o de actividades económicas superiores al IPREM, y que exista comunicación por escrito del arrendatario que confirme dichos requisitos.

En el acuerdo de liquidación impugnado se indica lo siguiente:

“El artículo 22.2 establece expresamente: “1º. **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.**”. Idéntico requisito de declaración que se aplica para la reducción del 100 por ciento, prevista en el punto 2º del apartado 2 del artículo 22 que señala que “dicha reducción...”, es decir, que la misma reducción prevista en el punto 1º, y con idénticos requisitos, será del 100% si el arrendatario tiene una edad comprendida entre los 18 y 30 años, y cumple los requisitos de renta exigidos.

Aunque dicho precepto no establece duda interpretativa alguna, dada la reiteración en las alegaciones del obligado tributario, debemos señalar que la inspección mantiene en todo caso el criterio establecido por la Dirección General de Tributos, en consulta vinculante 0638/2011, de 14 de marzo que señala expresamente, al referirse a la posible aplicación de las reducciones del artículo 22, que “**No obstante, debe precisarse que en caso de rendimientos netos positivos uno de los requisitos para aplicar esta reducción es la declaración por el contribuyente de los rendimientos positivos sobre los que se aplique la misma.**”

A la vista de lo expuesto, no cabe sino también desestimar en este punto las alegaciones del obligado tributario, y confirmar en todos los extremos la propuesta de regularización contenida en el acta incoada”.

En primer lugar, debe indicarse que este TEAR no comparte la interpretación que realiza la AEAT sobre la aplicación del requisito para la reducción del 100%, considerando que es idéntico al que debe ser aplicado para la reducción del 50% ó del 60% establecido en el artículo 23.2.1º de la Ley del Impuesto al supuesto planteado en este caso, cuya regulación se encuentra en el artículo 23.2.2º que no ha establecido la limitación de que los rendimientos positivos o negativos hayan sido declarados por el contribuyente.

Del examen del expediente se constata que la Inspección no ha comprobado si se cumplen o no todos los requisitos para poder aplicar en el presente caso la reducción del 100 por ciento para los arrendatarios D. D y D. E, tal y como alega el actor, quedando acreditado, según manifiesta, con las declaraciones presentadas por éstos

a la AEAT, que éstos tienen “una edad comprendida entre 18 y 35 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el periodo impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples”.

En consecuencia, deben completarse las actuaciones de comprobación inspectora siguiendo el criterio del Tribunal Supremo, así en Sentencias de 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04 , FJ 4º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09 , FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05 , FJ 3º), entre otras muchas].

Por lo tanto, procede la retroacción de las actuaciones para la subsanación del vicio procedimental señalado que ha causado indefensión al contribuyente, conforme dispone el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria en su segundo párrafo,

(...)

SÉPTIMO: Respecto a la procedencia de la reducción del 50% o del 60% de los rendimientos netos positivos de la parte proporcional del alquiler correspondiente al inquilino D. A como aduce el actor al argüir que no es ajustado a derecho el criterio aplicado por la Inspección por dos motivos, siendo el primero que la Ley no establece el momento en que debe declararse ni el tipo de impuesto que debe hacerse y el segundo porque como consta en el expediente, el contribuyente declaró a la administración, aunque dentro del procedimiento de inspección, tanto los ingresos como los gastos relacionados con el alquiler.

Esta cuestión ya ha sido resuelta por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, habiéndose pronunciado a favor del argumento del reclamante en Sentencias como la nº 1201/2014 de 3 de octubre, resolviendo que procede la aplicación de la reducción cuando los rendimientos, aún no habiendo sido incluidos por el interesado en su autoliquidación, hayan sido puestos de manifiesto por la Administración y de este modo lo dice en su Fundamento de Derecho Segundo:

“En el análisis de la cuestión controvertida en el presente recurso debe tenerse en cuenta que se centra en determinar si es aplicable o no la reducción prevista en el art. 23.2 de la Ley 35/2006 (RCL 2006, 2123 y RCL 2007, 458) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .

El beneficio fiscal que nos ocupa fue introducido por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre (RCL 2002, 2972), de Reforma Parcial de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RCL 1998, 2866) y que modifica las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) y sobre la Renta de No Residentes (RCL 1998, 2867 y RCL 1999, 1203) y en el apartado III de su Exposición de Motivos justifica su existencia en la mejora de los rendimientos de capital inmobiliario derivados de viviendas en alquiler, “introduciéndose un incentivo adicional para incrementar la oferta de viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres” de lo que se infiere que lo que se pretende es incentivar el alquiler de viviendas.

El mencionado precepto, como se aprecia de su redacción, requiere que se trate de rendimientos declarados por el contribuyente para poder aplicarse la reducción.

Así, el art. 23.2 .1º de la citada Ley, relativo a los gastos deducibles y reducciones del rendimiento del capital inmobiliario, dispone:

(...)

En el presente caso, el contribuyente no declaró en la autoliquidación los rendimientos, siendo así que poseía una vivienda sita en la CALLE000 número NUM002 , NUM003 que ha sido arrendada de febrero a diciembre de 2008, que había sido objeto de alquiler durante los meses de febrero a diciembre de 2008, con una renta mensual de 1.100 euros.

La Oficina Gestora, a consecuencia de una verificación de datos, modifica la base imponible general declarada en el importe de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario obtenidos de inmuebles arrendados. En el caso que nos ocupa, 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 (RCL 2003, 2945) regula de forma separada la declaración tributaria (art. 119 de la Ley General Tributaria) y la autoliquidación (art. 120 de la misma Ley general Tributaria). 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 art. 119 de la Ley General Tributaria , que establece que "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.

2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento."

A mayor abundamiento, **de mantener la tesis propuesta por la Administración, llegaríamos al absurdo de que el contribuyente sería sancionado doblemente: negándole la aplicación de la reducción, y, en segundo lugar, con la imposición de la sanción, como en este caso ha pretendido la Administración.**

En consecuencia, procede la estimación del recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida en su contenido desestimatorio, por lo que se anula la liquidación practicada por la Administración con la necesaria consecuencia de anular la sanción derivada objeto de impugnación, que se deja sin efecto"

En consecuencia, con lo expuesto procede estimar la alegación del actor en este punto.

De la resolución se deduce que los argumentos empleados por el TEAR para anular la liquidación fueron los siguientes:

1) El TEAR no comparte la interpretación que realiza la AEAT de que para la aplicación de la reducción del 100% ha de cumplirse también el requisito de que los rendimientos netos positivos hayan sido declarados por el contribuyente. Considera el TEAR que el artículo 23.2.2º LIRPF no ha establecido la limitación de que los rendimientos hayan sido declarados por el contribuyente.

2) Respecto a la procedencia de la reducción del 50% o del 60% de los rendimientos netos positivos, la resolución del TEAR concluye, apoyándose en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de octubre de 2014, que procede la aplicación de la reducción cuando los rendimientos, aún no habiendo sido incluidos por el interesado en su autoliquidación, hayan sido puestos de manifiesto por la Administración.

Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, al estimarla gravemente dañosa y errónea por seguir un criterio distinto al manifestado tanto por la resolución del TEAR de Castilla y León, de 23 de marzo de 2016 (RG 47/2387/14 y 47/2389/14) como por la Dirección General de Tributos y que puede afectar potencialmente a un amplio número de contribuyentes. Formula el Director recurrente, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1.- En los Fundamentos de Derecho sexto y séptimo de su resolución el TEAR viene a admitir que procede la aplicación de la reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda aún cuando haya sido precisa una actuación administrativa para conocer dichos rendimientos. Se remite el TEAR a lo ya resuelto por el TSJ de Madrid en sentencias como la nº 1201/2014, de 3 de octubre.

2.- La cuestión controvertida se centra en el significado que ha de darse al término "rendimientos declarados" utilizado por el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 cuando establece que "Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente".

Con carácter general los rendimientos netos de capital inmobiliario se calculan por la diferencia entre los importes íntegros percibidos por la operación y los gastos que tienen la consideración de deducibles según la ley.

Para el específico supuesto de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, la ley prevé una reducción con carácter general del 50-60% en el rendimiento neto. Se trata por tanto de una medida que tiene por objeto favorecer el alquiler de la vivienda y que opera en sede del arrendador. Dada la redacción, no se configura como una opción, sino que la reducción es aplicable sin necesidad de opción por parte del contribuyente. Ahora bien, se enuncia, de forma expresa y en una frase separada, que en el caso de rendimientos netos positivos sólo se aplica la reducción respecto de rendimientos declarados por el contribuyente.

De la lectura de la frase arriba transcrita del precepto legal se colige:

(a) Se redacta separadamente como si de un requisito adicional se tratase.

(b) Se prevé que sólo se aplique a rendimientos declarados. Es decir, habría rendimientos a los que no se aplicaría. Hay que entender que estos son los rendimientos no declarados.

(c) Se habla de “rendimientos declarados por el contribuyente”, es decir, se exige una conducta activa por parte del contribuyente, conducta consistente en “declarar”.

(d) El término “rendimientos declarados” debería interpretarse en el contexto de la propia ley de renta y por referencia al artículo 96 de la misma que establece la obligación de presentar y suscribir declaración por el IRPF.

(e) Parece tener una finalidad clara que es beneficiar exclusivamente al contribuyente que cumple con sus obligaciones fiscales y denegar el beneficio en aquellos casos en los que es necesaria una actuación por parte de la Administración tributaria para descubrir rendimientos no declarados u ocultados por el contribuyente.

(f) Se aplica igualmente a la reducción del 100% regulada en el art. 23.2.2ª LIRPF. En ese apartado, y como se deriva de la expresión “dicha reducción”, tan sólo se regulan los requisitos específicos asociados al incremento del porcentaje de reducción.

El TEAR de Castilla y León, en su resolución de 23 de marzo de 2016 (RG 47/2387/14 y 47/2389/14), también entiende que la reducción se aplica a rendimientos declarados.

3.- La resolución del TEAR de Madrid, cuyos criterios aquí se impugnan, sigue en este punto al TSJ de Madrid, reproduciendo el Fundamento de Derecho segundo de la sentencia de 3 de octubre de 2014 (Sentencia nº 1201/2014). Los argumentos del TEAR son, en síntesis, los que siguen:

No comparte la interpretación de la Administración según la cual el texto legal exige ineludiblemente que los rendimientos del capital inmobiliario 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.

La Ley General Tributaria regula de forma separada la declaración tributaria (art. 119 LGT) y la autoliquidación (art. 120 LGT). En el contexto del artículo 23.2.1º de la LIRPF, y puesto que el mismo no alude al concepto de autoliquidación, se ha de aplicar el concepto de declaración contenido en el artículo 119 de la LGT.

De mantenerse la tesis propuesta por la Administración se llega al absurdo de sancionar al contribuyente doblemente: negándole la aplicación de la reducción y, en segundo lugar, con la imposición de la sanción.

El Fundamento de Derecho Sexto de la resolución del TEAR entiende, además, que el requisito de que los rendimientos hayan sido declarados no se exige cuando procede la reducción del 100%.

En contestación a los argumentos del TEAR ha de señalarse lo siguiente:

a) Entendemos que cuando la norma hace referencia a “rendimientos declarados” se está refiriendo a los datos contenidos en la declaración/autoliquidación del propio impuesto (IRPF) y en cualquier caso, a datos facilitados antes de que se inicie cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance se encuentren dichos rendimientos.

De la lectura de la resolución del TEAR se tiene la impresión de que concede un carácter exorbitante al concepto de declaración, toda vez que:

- Afirma que existiendo una obligación legal de contribuir, la declaración ha de entenderse efectuada en todo caso.

- Parece pronunciarse a favor de la reducción en todo caso, al señalar al final del segundo párrafo del Fundamento de Derecho Séptimo que “...procede la aplicación de la reducción cuando los rendimientos, aún no

habiendo sido incluidos por el interesado en su autoliquidación, hayan sido puestos de manifiesto por la Administración”.

Parece que, según el TEAR, habría que concluir que bajo el concepto de “rendimientos declarados” estarían también los datos descubiertos en el marco de un procedimiento de comprobación o inspección sin colaboración, manifestación (o incluso manifestación en contra de su existencia) o ratificación alguna de los datos por parte del contribuyente.

Tal interpretación es incompatible con el concepto de declaración del artículo 119.1 de la LGT que hace claramente referencia a un comportamiento activo por parte del obligado tributario ante la Administración, mediante el que se transmite información, que no concurre en las conductas descritas en el párrafo anterior.

Tampoco el concepto de declaración del artículo 119.1 de la LGT puede referirse a las manifestaciones y documentos aportados en el curso de una actuación inspectora o cualquier otra actuación de comprobación, atendiendo a los siguientes extremos:

- La LGT distingue dos contextos: el de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones (art. 29.2.c) LGT) y el de facilitar la práctica de las inspecciones y comprobaciones administrativas aportando la documentación e información que se solicite (art. 142.3 LGT y 173.1 RGAT), contexto, este último, ajeno al ámbito de las declaraciones.

- Por “rendimientos declarados” han de entenderse rendimientos contenidos en una declaración, siendo la declaración el mecanismo de inicio de la gestión tributaria. Ello se deriva de la interpretación conjunta de los artículos 23, 96 y 97 de la LIRPF.

En el ámbito del IRPF la figura de la declaración está perfectamente regulada, a nivel legal y reglamentario, existiendo la obligación de presentarla en tiempo y forma y sin perjuicio de que proceda cumplir con las obligaciones de cuantificación de la deuda que requiere la autoliquidación. Se encuadra en el procedimiento de gestión y es claramente diferenciable de cualquier manifestación, alegación o dato que pueda ser aportado por el contribuyente una vez iniciado un procedimiento de inspección sobre cualquier cuestión incluida en el alcance del mismo. Esta diferencia es patente cuando se trata de datos o antecedentes descubiertos por la Administración sin colaboración del contribuyente. No es necesario para que el dato sea declarado que la norma se remita a la autoliquidación del Impuesto como parece entender el TSJ. Es suficiente la referencia a la declaración, la cual es aprobada anualmente por Orden Ministerial.

b) No se comparten las conclusiones que se extraen de la sentencia del TSJ de Madrid y que son asumidas por el TEAR. En este sentido:

- La exigencia de que se trate de “rendimientos declarados” ha de interpretarse en el contexto de la ley del IRPF en relación con los artículos 96 y 97 de dicho cuerpo legal y atendiendo a la finalidad que se puede presumir de dicha exigencia que es favorecer exclusivamente al contribuyente cumplidor, siendo un incentivo a la declaración de este tipo de rentas, no siempre de fácil control. Es clara la finalidad de la norma en este punto, que tiene por objeto evitar que este beneficio se aplique a supuestos de incumplimiento por parte del obligado tributario y, por lo tanto, a rendimientos en los que ha sido necesaria una actuación administrativa de comprobación para apreciar su existencia o correcta cuantificación. Se trata de no favorecer aquellos supuestos en los que la Administración se ve obligada a actuar para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

- Si no se aplica la reducción el contribuyente va a tributar por el rendimiento neto, es decir, ingresos íntegros menos gastos deducibles. Se sigue, por tanto, el esquema según el cual tributan, con carácter general, las rentas procedentes del capital inmobiliario. En ningún caso se puede atribuir a esta forma de tributación carácter sancionador.

- Habría que entender, por tanto, que no se benefician de la reducción:

§ Los rendimientos que se descubran en un procedimiento de comprobación e inspección, en cuyo alcance se encuentren los rendimientos en cuestión, sin colaboración, manifestación (incluso manifestación en contra de su existencia) o ratificación alguna de los datos por parte del contribuyente.

§ Los rendimientos derivados de datos que puede aportar el contribuyente cualquiera que sea la modalidad utilizada una vez iniciado un procedimiento de comprobación e inspección en cuyo alcance se encuentren los rendimientos en cuestión.

- La exigencia de que los rendimientos hayan sido declarados es una condición para aplicar la reducción, con independencia de si el porcentaje de reducción es del 50%, del 60% o del 100%. El hecho de que no se vuelva a reiterar en el apartado 2º se debe a que en este apartado se están regulando, exclusivamente, los elementos asociados a la reducción del 100%. Así, en la expresión “dicha reducción” quedan comprendidos todos los elementos propios de la reducción descrita en el apartado 1º, que son: (i) que se aplica a supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda y (ii) que se aplica sobre el rendimiento neto, y en el caso de rendimientos netos positivos sólo sobre los rendimientos declarados.

El Director recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio a fin de declarar que la reducción sobre el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda regulada en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 sólo se aplica sobre los rendimientos declarados por el contribuyente en la correspondiente declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 96 LIRPF) con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estén incluidos.

Tercero.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) formuló las alegaciones siguientes:

Manifiesta su total oposición a la doctrina que pretende fijarse con la interposición del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ya que infringe lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, al reconocer únicamente como declaración la realizada según lo dispuesto en los artículos 96 y 97 de la Ley 35/2006.

Tal vulneración se pone de manifiesto porque el criterio que pretende unificarse impone unas limitaciones y restricciones a la hora de reducir el rendimiento neto de los rendimientos positivos que no están fijadas en la Ley 35/2006.

La redacción del artículo 23.2 de la Ley 35/2006 es clara y cuando hace referencia a “rendimientos declarados” se refiere al concepto de declaración del artículo 119.1 de la Ley General Tributaria y no a los de los artículos 96 y 97 de la Ley 35/2006. De haber querido el legislador que la reducción sólo fuera aplicable a los rendimientos declarados en la correspondiente declaración del IRPF con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección lo habría dicho expresamente o habría hecho una remisión a otros artículos o preceptos.

Como dice la sentencia del TSJ de Madrid, de 3 de octubre de 2014, la LGT regula de forma separada el concepto de declaración tributaria en el artículo 119.1 y el concepto de autoliquidación en el artículo 120. Del propio texto legal se extrae que la autoliquidación, sea del tributo que sea, es una modalidad de declaración tributaria, por lo que cuando el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 habla de rendimientos declarados no está exigiendo como pretende el recurrente que dichos rendimientos se hayan declarado en una autoliquidación, interpretación claramente restrictiva del derecho, sino que al no especificar se refiere claramente a cualquier declaración tributaria, independientemente del momento en que se efectúe, sin distinción; simplemente bastará para tener derecho a la reducción la presentación de cualquier documento ante la Administración tributaria en el que reconozca o manifieste un hecho relevante para la aplicación del tributo.

Como dice la sentencia citada del TSJ de Madrid y la resolución del TEAR la aceptación del criterio propuesto por el recurrente supondría una doble sanción al contribuyente, por un lado negándole la aplicación de la reducción y por otro imponiéndole una sanción.

Solicita la desestimación del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

Dos son las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

1) Determinar cuál es el significado que ha de darse al término “rendimientos declarados” utilizado por el artículo 23.2.1º de la Ley 35/2006 del IRPF cuando establece que *“Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente”*.

2) Determinar si el requisito de que los rendimientos netos positivos sean declarados por el contribuyente es exigible también para la aplicación de la reducción del 100% a que alude el artículo 23.2.2º de la Ley 35/2006 del IRPF.

Tercero.

El artículo 23 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), disponía en su apartado segundo, en la redacción vigente para los períodos impositivos 2008, 2009 y 2010:

*“2. 1º 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**. **Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.***

*2º Dicha reducción será del **100 por 100**, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre **18 y 35 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 2º”.

Para el año 2011, último de los períodos impositivos a que se refería el acuerdo de liquidación revisado por el TEAR, la redacción del citado artículo 23.2 de la Ley 35/2006 era la 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 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 2º”

Las únicas diferencias entre las redacciones del apartado 2 del artículo 23 de la LIRPF correspondientes a los períodos 2008-2009-2010, por un lado, y 2011, por otro, se refieren por tanto al porcentaje de reducción, que pasa de un 50% a un 60%, y a los requisitos de edad del arrendatario para que opere la reducción del 100%, pasándose del tramo de 18 a 35 años al tramo de 18 a 30 años. En todo lo demás las redacciones son idénticas.

En el mismo sentido, actualmente el artículo 23 de la LIRPF, al haber desaparecido la reducción del 100 por 100, prevé en su apartado 2 que “2. *En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente*”.

Por su parte, el artículo 16 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF dispone:

Artículo 16. Reducción por arrendamiento de vivienda

“1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el número 2º del artículo 23.2 de la Ley del Impuesto, el arrendatario deberá presentar al arrendador con anterioridad a 31 de marzo del ejercicio siguiente a aquel en el que deba surtir efectos, una comunicación con el siguiente contenido:

- a) Nombre, apellidos, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del arrendatario.*
- b) Referencia catastral, o en defecto de la misma, dirección completa, del inmueble arrendado objeto de la presente comunicación que constituyó su vivienda en el período impositivo anterior.*
- c) Manifestación de tener una edad comprendida entre los 18 y 35 años durante todo el período impositivo anterior o durante parte del mismo, indicando en este último caso el número de días en que cumplió tal requisito.*
- d) Manifestación de haber obtenido durante el período impositivo anterior unos rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas superiores al indicador público de renta de efectos múltiples.*
- e) Fecha y firma del arrendatario.*
- f) Identificación de la persona o entidad destinataria de dicha comunicación.*

En todo caso, el arrendador quedará obligado a conservar la citada comunicación debidamente firmada.

2. No resultará de aplicación el incremento de la reducción prevista en el número 2º del artículo 23.2 de la Ley del Impuesto en el supuesto de que el rendimiento neto derivado del inmueble o derecho fuese negativo”.

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. Así, disponen los citados preceptos:

Artículo 96. Obligación de declarar

“1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir **declaración por este Impuesto**, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. (...).

3. (...).

4. (...).

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.

6. El Ministro de Economía y Hacienda podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

La declaración se efectuará en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

7. (...).

8. (...).

9. (...).”

Artículo 97. Autoliquidación

“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.

(...).”

Por su parte, el artículo 98 de la LGT dispone que “Artículo 98. Iniciación de los procedimientos tributarios.

1. Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria”.

El precepto anterior ha sido desarrollado por el artículo 117 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI), el cual detalla que “1. A efectos de lo previsto en el artículo 98.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el ámbito de competencias del Estado, los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos”.

A la vista de estos preceptos, resulta obvio, a juicio de este Tribunal Central, que cuando el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 habla de “rendimientos declarados” por el contribuyente se está refiriendo a rendimientos consignados por éste en su declaración-autoliquidación por el IRPF, pues la presentación de esta declaración-autoliquidación es el cauce establecido por la ley del impuesto para hacer efectiva la obligación de “declarar”, iniciando así la gestión tributaria con la finalidad de determinar la deuda tributaria por el propio contribuyente.

Aunque la declaración-autoliquidación debe presentarse dentro del plazo establecido por el Ministro de Hacienda, la LGT contempla la posibilidad de las autoliquidaciones extemporáneas con sus correspondientes consecuencias en el artículo 27 y de las autoliquidaciones complementarias, extemporáneas o no, en el artículo 122, por lo que no existe inconveniente alguno para hablar también de “rendimientos declarados” a efectos del artículo 23.2 de la LIRPF en estos supuestos, siempre que concurren las circunstancias legalmente establecidas

para la presentación de este tipo de declaraciones, en particular, entre estos requisitos, subrayemos que el artículo 27 de la LGT exige que se hayan presentado sin que haya mediado requerimiento administrativo previo.

Incluso cabría admitir la existencia de “rendimientos declarados” a efectos del artículo 23.2 LIRPF si estos se consignaran por el contribuyente en una solicitud de rectificación de autoliquidación ex artículo 120.3 de la LGT, siempre que concurren las circunstancias legalmente establecidas para la presentación de este tipo de solicitudes. No cabe duda de que una solicitud de rectificación de autoliquidación constituye un documento donde se reconoce o manifiesta la realización de un hecho relevante para la aplicación de los tributos. En estos casos, debe tenerse presente lo prevenido en el artículo 126 del RGGI señala en sus apartados 2 y 3, según los cuales:

“2. La solicitud (de rectificación de autoliquidación) sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

3. Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional”.

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 lo 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.

Por otra parte, a juicio de este Tribunal Central son también rechazables otros argumentos a los que la resolución del TEAR se remite, por las razones que siguen:

1) Una de las razones que esgrime el TEAR, es que la expresión “rendimientos declarados” no exige ineludiblemente que los rendimientos del alquiler hayan de ser declarados por el contribuyente, habida cuenta de que dicho presupuesto constituye una obligación inexcusable de todo contribuyente.

Con esta afirmación, el TEAR vendría a argumentar que cuando la norma, para poder aplicar la reducción, habla de “rendimientos declarados”, no está exigiendo que el contribuyente haya declarado los rendimientos en su declaración-liquidación del IRPF, puesto que exigir tal comportamiento constituiría una obviedad en la medida en que declarar es una obligación inexcusable de todo contribuyente.

Frente a ello ha de señalarse, en primer lugar, que el hecho de que un contribuyente tenga obligación de declarar unos rendimientos no significa que siempre y en todo caso cumpla dicha obligación; y en segundo término, que dado que se está estableciendo un beneficio fiscal es legítimo que el legislador haya establecido como uno de los requisitos para el goce o disfrute del mismo que el contribuyente los declare voluntariamente, en plazo o fuera de plazo, no permitiendo el beneficio fiscal en caso de rendimientos aflorados como consecuencia de las actuaciones de regularización de la Administración.

2) Por otra parte, la postura del TSJ de Madrid en su sentencia no explicaría el cambio de redacción que la normativa sobre la reducción por alquileres de inmuebles con destino a vivienda ha experimentado con el transcurso del tiempo.

Así, en efecto, tal como se indicó más arriba, la citada reducción se introdujo por la Ley 46/2002, que dio nueva redacción al artículo 21 de la Ley 40/1998 del IRPF, precepto que en su apartado segundo se limitó a señalar que el rendimiento neto derivado del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda se reducirá en un 50 por 100 sin más requisitos. Es la Ley 35/2006 la que, posteriormente, ha exigido para que opere la reducción el requisito de que, tratándose de rendimientos netos positivos, tales rendimientos sean declarados por el contribuyente.

Debe observarse que la sentencia del TSJ de Madrid de 3 de octubre de 2014 no sólo niega que por “rendimientos declarados” haya que entender necesariamente “rendimientos autoliquidados” sino que, a diferencia de otra sentencia anterior de 11 de abril de 2012 (rec. nº 425/2010) que contempla también como “rendimientos declarados” los no consignados en la autoliquidación pero sí reconocidos por el contribuyente en el seno de un procedimiento administrativo de comprobación, parece pronunciarse a favor de la aplicación de la reducción en todo caso al señalar al final del segundo párrafo del Fundamento de Derecho Séptimo que “...procede la aplicación de la reducción cuando los rendimientos, aún no habiendo sido incluidos por el interesado en su autoliquidación, hayan sido puestos de manifiesto por la Administración”.

Si se admite el argumento de la sentencia de 3 de octubre de 2014 de que con la expresión “rendimientos declarados” la norma no exige necesariamente que el contribuyente consigne los mismos en su declaración-liquidación para poder acogerse a la reducción, de manera que éste podrá practicar la reducción en todo caso, entonces habría que concluir que el cambio de redacción operado con la Ley 35/2006 fue superfluo. Y, sin embargo, resulta obvio que tal cambio de redacción ha existido, pues se ha pasado de no exigir requisito alguno para practicar la reducción a exigir expresamente que tratándose de rendimientos netos positivos éstos sean declarados por el contribuyente.

Es cierto que nada dice el Preámbulo de la Ley 35/2006 acerca de los motivos o fines de la modificación por ella introducida en la regulación de la reducción, pero parece obvio que lo que se pretende es que la reducción constituya un incentivo exclusivamente para el propietario que declara las rentas del arrendamiento, no para el que no las declara y obliga a la Administración a ponerlas de manifiesto mediante la oportuna comprobación. De esta forma, la reducción no sólo pretende contribuir a que aumente la oferta de viviendas en alquiler o a que se abaraten los precios de los alquileres de viviendas sino también a que se declaren los rendimientos derivados de estos alquileres que precisamente por su no fácil control por la Administración tributaria permanecían con frecuencia ocultos al Fisco.

3) Desde el punto de vista de la finalidad del precepto analizado, en tanto que criterio de interpretación del mismo, no es defendible la postura en virtud de la cual, pese a que la norma exige la declaración de los rendimientos, se trate de la misma manera al contribuyente que cumplió con sus obligaciones fiscales, declarando

en su autoliquidación los rendimientos, que al contribuyente que incumplió tal deber y obligó a la Administración tributaria a tramitar un procedimiento de comprobación para poner de manifiesto la realidad fiscal. La sentencia del TSJ parece sugerir incluso que la reducción sería posible en todo caso, es decir, con independencia de que el contribuyente manifieste, reconozca o ratifique los rendimientos en el procedimiento de comprobación, lo cual pugna frontalmente con la conducta activa que el artículo 23.2 de la LIRPF le exige al imponerle el deber de “declarar” los rendimientos.

Por otra parte, la interpretación que se propugna en la resolución del TEAR recurrida sobre la expresión “rendimientos declarados”, podría incluso inducir de algún modo a los perceptores de los rendimientos a defraudar a la Hacienda Pública toda vez que aún en el caso de que no consignaran los mismos en su autoliquidación podrían en cualquier caso beneficiarse de la reducción.

No parece acorde con el espíritu y la finalidad de las normas tributarias una interpretación con la que el contribuyente pretende aprovecharse de la ocultación de los rendimientos y luego gozar de beneficios fiscales si la Administración los descubre.

Resulta difícil pensar, en definitiva, que la finalidad del artículo 23.2 de la LIRPF haya sido conducir a situaciones incoherentes como las anteriormente descritas.

4) Tampoco puede aceptarse el argumento de que de sostener la tesis de que por “rendimientos declarados” hay que entender “rendimientos autoliquidados”, ello conduciría al absurdo de sancionar al contribuyente doblemente: negándole la aplicación de la reducción y, además, imponiéndole la correspondiente sanción.

No aplicar la reducción significa simplemente tributar íntegramente por los rendimientos derivados del alquiler de inmuebles destinados a vivienda conforme a las reglas generales de tributación de los rendimientos del capital inmobiliario. La reducción es la excepción, constituye un incentivo fiscal para determinado tipo de rendimientos del capital inmobiliario. Por tal motivo su no aplicación no puede concebirse en ningún caso como una sanción, pues supone aplicar a los rendimientos en cuestión las reglas generales de tributación para los de su clase o naturaleza. Cuestión distinta será, si concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad, que se pueda o no iniciar el correspondiente y distinto procedimiento sancionador.

Quinto.

En relación con todo lo razonado en el fundamento de derecho anterior, se ha de señalar que varios Tribunales Económico-Administrativos Regionales se han pronunciado sobre la cuestión controvertida en el mismo sentido que este Tribunal Central defiende aquí, además de la resolución del TEAR de Castilla-León invocada por el propio Director recurrente, de 23 de marzo de 2016 (RG 47/2387/14 y 47/2389/14)

Así, el TEAR de Extremadura, en su resolución de 30 de septiembre de 2013 (RG 06/1392/2013), en un supuesto en el que el contribuyente presentó su autoliquidación por IRPF sin incluir ningún inmueble en alquiler y en el que la Administración tras el inicio de un procedimiento de comprobación le imputaba determinados rendimientos del capital inmobiliario, dispuso lo siguiente:

En el presente caso, el contribuyente presentó su declaración del IRPF 2008 sin incluir ningún inmueble en alquiler. Posteriormente, la Administración le notificó una propuesta de liquidación con la que se iniciaba un procedimiento de comprobación tributaria, y en la que se le incluía como rendimientos del capital inmobiliario los 4.600 euros imputados por el arrendatario, (...).

Frente a ella se alegó por el contribuyente la existencia de diversos gastos, los cuales fueron tenidos en cuenta por la Oficina Gestora en la liquidación finalizadora del procedimiento.

Y es en los recursos presentados contra esta liquidación donde el interesado, conforme con los ingresos y gastos liquidados, alega la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23.2 de la Ley del Impuesto.

Sin embargo, como bien señala la Administración en la resolución impugnada, esta reducción solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente, al haberse previsto así expresamente por el propio legislador, siendo la Jurisprudencia unánime en materia de interpretación de reducciones y deducciones, abogando por una interpretación estricta, de acuerdo con el artículo 14 de la Ley General Tributaria, según el cual “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

Y es que es éste precisamente uno de los casos en los que el legislador tributario condiciona la aplicación de la reducción a la declaración de los rendimientos correspondientes, previsión expresa que se introdujo con la Ley 35/2006, y que no se recogía en el correlativo artículo del Texto Refundido de la Ley del IRPF aprobado por Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo (artículo 21.2), vigente hasta el ejercicio 2006.

En consecuencia, estableciendo expresamente la Ley como requisito para aplicar la reducción el hecho de que se hubieran declarado los rendimientos por el contribuyente, y no habiendo ocurrido así en el caso que nos ocupa, procede desestimar las alegaciones relativas a este punto.

El propio TEAR de Extremadura, en su resolución de 30 de octubre de 2013 (RG 06/1906/2011), admite como declaración, en el sentido del artículo 119.1 de la LGT, una solicitud de rectificación de autoliquidación -en la que se ponen de manifiesto los rendimientos del alquiler y se solicita la aplicación de la reducción- presentada ante la Administración una vez anulada, por caducidad del procedimiento, la liquidación previamente girada que denegaba la reducción por no haberse consignado tales rendimientos en la autoliquidación del impuesto.

Por su parte, el TEAR de Canarias, en su resolución de 31 de agosto de 2015 (RG 35/28/2013), en un supuesto en el que el contribuyente no había declarado en su autoliquidación rendimiento alguno por arrendamiento de inmuebles sino que ocultó dicho arrendamiento, declarando el inmueble en cuestión como generador de imputación de rentas inmobiliarias en la condición de bien a disposición de su titular, dispuso lo siguiente:

SEGUNDO.- El análisis de los antecedentes previos deja como cuestiones a resolver, en primer lugar, la procedencia o no de la señalada reducción del 50 % respecto de los rendimientos derivados del alquiler de bien inmueble destinado a vivienda.

El artículo 23.2.1º de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, establece que: “(.....)”.

La claridad de lo señalado en el artículo transcrito, así como resoluciones de distintos Tribunales Económico-Administrativos (a título de ejemplo, TEAL de Melilla, res. 56/00058/2014 y TEAR de Extremadura, res. 06/01392/2013), dejarían sin sustento alguno la pretensión de la reclamante, toda vez que la misma, en contra de lo preceptuado legalmente, no declaró rendimiento alguno por arrendamiento de inmuebles. Es más, ocultó dicho arrendamiento, declarando el inmueble en cuestión como generador de imputación de rentas inmobiliarias en la condición de bien a disposición de su titular.

TERCERO.- No obstante lo anterior, la Sra. G basa el derecho a la aplicación de la reducción invocada en una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, nº 341/2012, la cual, en base al tenor literal del artículo 23.2, y teniendo en cuenta el concepto de declaración tributaria recogido en el artículo 119 de la Ley 58/2003, considera aplicable la reducción que nos ocupa, al haber sido la contribuyente del supuesto analizado en dicha sentencia la que puso en conocimiento de la Administración Tributaria los importes de los rendimientos por arrendamiento correspondientes a los distintos inmuebles por ella alquilados.

En base a ello, también debemos recordar el concepto de declaración tributaria recogido en el artículo 119 de la LGT: “(.....)”

CUARTO.- Expuesto lo anterior, independientemente de la interpretación llevada a cabo por el Tribunal madrileño, y teniendo en cuenta que la simple lectura de la sentencia referida no permite tener conocimiento de los entresijos del caso en ella analizado, a los efectos de confirmar inequívocamente la similitud de los supuestos planteados, **este Tribunal no puede aceptar, en el supuesto que aquí nos ocupa, las pretensiones de la parte actora.** Y ello, por los siguientes motivos (adicionales al de la propia redacción de la norma, así como al criterio de otros Tribunal Económico-Administrativos, anteriormente señalados):

- Por encontrarnos en el ámbito específico del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, cuya normativa regula la obligación de declarar, artículo 96 de la Ley 35/2006 y artículo 61 del Reglamento del impuesto, de manera concreta, detallando la forma y plazos en que se ha de llevar a cabo dicha declaración, así como el sistema de autoliquidación (artículos 97 y 62 respectivamente), que rige en el impuesto referido.

- **En el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas la obligación de declarar se cumple cuando se autoliquidada la deuda tributaria correspondiente, no pudiendo considerarse declaradas una rentas no incluidas en la autoliquidación presentada y, mucho menos, si dichas rentas, en nuestro caso puestas de**

manifiesto por la Administración Tributaria, no se reconocen por la contribuyente hasta después de iniciadas las actuaciones administrativas tendentes a su regularización.

- En el supuesto que nos ocupa, a diferencia de lo que parece desprenderse del caso analizado en la sentencia invocada por la contribuyente, la Sra. G no llevó a cabo el reconocimiento o manifestación de la realización de un hecho relevante para la aplicación de los tributos mediante la comunicación del rendimiento por arrendamiento del inmueble en cuestión. La obligada tributaria, respecto del ejercicio 2009, una vez descubierto por la Administración Tributaria el ocultamiento de rendimientos llevado a cabo, y fijados por el órgano gestor, en la propuesta inicial, los ingresos descubiertos no declarados (por importe de 7.200 euros), alegó mediante la presentación de documentos acreditativos de los gastos incurridos, acompañando sus alegaciones con un borrador de declaración en el que presentaba los cálculos por ella realizados, incluyendo la reducción de marras. Respecto del ejercicio 2011, en el que se repite la actuación administrativa, el boceto de declaración alternativo aportado por la interesada, en el que se vuelve a recoger la reducción del 50 %, se presentó una vez concluida la comprobación administrativa, con ocasión de la interposición del correspondiente recurso de reposición.

- En relación con lo anterior, a juicio de este Tribunal, el hecho de que un contribuyente, una vez iniciadas las actuaciones administrativas, y no antes como hubiera sido deseable, refleje o plasme sus alegaciones, cuantitativamente, con el apoyo de una declaración realizada con el correspondiente programa de ayuda, no determina que ese proceder pueda sustentar la argumentación de que se haya presentado una declaración en el sentido expuesto en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006.

- Yendo más allá, en el caso que nos ocupa, y teniendo en cuenta la transcrita definición de declaración tributaria del artículo 119 de la LGT, el documento presentado por la interesada ni reconoce ni manifiesta la realización de hecho relevante para la aplicación de los tributos. La Administración ya conocía el hecho relevante ocultado (ingresos no declarados), siendo el documento presentado por la contribuyente una simple plasmación numérica de los gastos aportados, a efectos de concreción del rendimiento resultante.

En definitiva, las consideraciones aquí analizadas han de llevar a mantener las liquidaciones administrativas impugnadas, no pudiendo admitirse las pretensiones de anulación de la parte actora.

También se ha pronunciado en este sentido el TEAL de Melilla en su resolución de 31 de enero de 2014 (RG 56/58/2013), concluyendo que:

En el presente caso, resulta incontrovertido que el contribuyente presentó su declaración del IRPF 2010 sin declarar el importe de los alquileres correspondientes al inmueble objeto de regularización, hecho que es puesto de manifiesto como consecuencia de las actuaciones realizadas por la Administración tributaria, y procediendo a la regularización de las rentas no declaradas, sin que proceda en este caso la aplicación de las reducciones recogidas en el artículo 23.2 de la Ley del impuesto, al no tratarse de rentas declaradas previamente por el interesado, consecuencia prevista así expresamente por el propio legislador.

Por último ha de señalarse que el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura ha interpretado el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 en el sentido que defiende este Tribunal Central en su sentencia de 29 de septiembre de 2016 (rec. nº 592/2015) en la que se hace eco de una del TSJ de Madrid que no se identifica pero que bien pudiera ser por su contenido la de 3 de octubre de 2014 (rec. nº 964/2012) o la de 11 de abril de 2012 (rec. nº 425/2010), a las que nos hemos referido más arriba.

Así, la sentencia del TSJ de Extremadura dispone en sus Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero[2]:

Segundo.

Frente a la resolución que deniega aplicar la reducción del impuesto, sobre los rendimientos de capital inmobiliario no declarados, se alza la Recurrente, realizando una interpretación acerca del precepto, indicando que la exigencia se refiere al párrafo primero y no al segundo. Asimismo se alude a una Sentencia del TSJ de Madrid, que realiza unas consideraciones acerca del término declaración y autoliquidación. Consecuencia de todo lo anterior, son una serie de peticiones que se efectúan en el Suplico, incluida la de devolución de cantidades ingresadas. La Administración se opone y entiende que la resolución es conforme a Derecho.

Tercero.

Damos por acreditados los hechos objetivos que dimanar de expediente y demanda, que en realidad no son contradichos. Limitándose la cuestión a un estricto problema de interpretación jurídico.

El art. 23.2.1 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que "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 ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente". En el párrafo 2º se alude a la reducción del 100% cuando el contribuyente ostente una serie de requisitos cronológicos y económicos.

Dicho precepto, como se aprecia de su redacción, requiere que se trate de rendimientos declarados por el contribuyente para poder aplicarse la reducción. Pues bien, no compartimos el criterio ni la interpretación del TSJ citada, que a nuestro juicio choca con una interpretación hermenéutica y literal de las normas. Literal, porque se exige para la reducción que los rendimientos sean declarados por el contribuyente. En consecuencia si los mismos no se declaran, se incumple el requisito esencial. Establecer que se han declarado, una vez que existen actuaciones administrativas que descubren la realidad fiscal y acogerse a ello, pugna con la lógica jurídica. Interpretar lo contrario, protegería un cierto fraude, una impunidad y además una desigualdad, para quienes ofrecen los datos reales a la Hacienda. Hermenéuticamente por tanto, carece de sentido así como de manera literal. Por otra parte, cualquier exención, bonificación o reducción exige su alegación y prueba. Ciertamente es que la misma existe, pero falta el primero de los requisitos, el de su alegación que entendemos hay que efectuar en la declaración inicial, y aquí es donde discrepamos respetuosamente del Tribunal de Madrid. Si compartimos que la expresión y puesta en conocimiento de la Administración tributaria de los importes de los rendimientos por arrendamiento correspondientes a cada uno de los inmuebles constituye un reconocimiento o manifestación de la realización de un hecho relevante para la aplicación de los tributos. Ahora bien, realizar una distinción en el IRPF, entre declaración y autoliquidación de esa manera tan tajante, lo entendemos artificioso. El precepto alude a "rendimientos declarados" y en consecuencia de manera lógica, debe referirse al acto de puesta en conocimiento inicial a la Administración de las circunstancias fiscales. Pretender aprovecharse de las mismas con su ocultación y luego beneficiarse si existe un descubrimiento por parte de aquella, insistimos, es contrario al espíritu y finalidad de las Normas tributarias (...).

Sexto.

La segunda cuestión debatida se centra en determinar si el requisito de que los rendimientos netos positivos sean declarados por el contribuyente es exigible también para la aplicación de la reducción del 100% a que alude el artículo 23.2.2º de la Ley 35/2006 del IRPF.

A juicio de este Tribunal Central, para la aplicación de la reducción del 100% es también necesario que en el caso de que los rendimientos netos sean positivos, éstos sean declarados por el contribuyente. Ello se deduce de la expresión "dicha reducción será del 100 por 100..." utilizada en el apartado 2º del artículo 23.2 de la LIRPF, expresión de la que se desprende que los requisitos del apartado 1º constituyen la regla general, debiendo cumplirse en todo caso, de forma que la reducción del 100% se aplicará cuando además de cumplirse los requisitos del apartado 1º se cumplan también los de edad y cuantía de determinados rendimientos del arrendatario regulados en el apartado 2º.

El Tribunal Superior de Justicia de Extremadura se pronuncia a favor de esta interpretación en su sentencia de 29 de septiembre de 2016 (Rec. nº 592/2015), en la que dispone:

Por otra parte, también rechazamos la interpretación dada por la Recurrente al entender que ese requisito sólo es exigible al primer párrafo. Es a nuestro juicio, evidente que el primer supuesto contiene el requisito necesario para la reducción con carácter general y el segundo apartado simplemente, prevé una modificación en el porcentaje, para el caso que se den una serie de circunstancias, pero siempre bajo la premisa del cumplimiento y exigencia de ofrecer los datos en la declaración. Otra interpretación llevaría al absurdo de entender que sólo deben declarar los que están en condiciones de hacerlo en un cincuenta por

ciento y no deberían hacerlo aquellos a quienes se le aplique el cien. Derivado de todo lo anterior es la desestimación del Recurso.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT**,

ACUERDA

ESTIMARLO, unificando criterio en el sentido de que:

La reducción sobre el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda regulada en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 sólo se aplica sobre los rendimientos declarados por el contribuyente en la correspondiente declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 96 LIRPF) con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estén incluidos.

[1] El subrayado es nuestro

[2] La negrita es nuestra

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.