

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia n.º 60/2026 de 6 de febrero de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 628/2023

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Alquiler de vivienda. Régimen transitorio para contratos anteriores al 1 de enero de 2015. El contribuyente se ha aplicado la deducción por arrendamiento de vivienda en la que reside desde el 27 de junio de 2005, bajo contrato de alquiler con una duración máxima de 5 años. Dicho contrato de arrendamiento fue renovado el 1 de julio de 2010, el 1 de septiembre de 2015 y, por última vez hasta el momento, el 1 de julio de 2020. La AEAT consideró que se no acreditó suficientemente la veracidad de los pagos efectuados antes de aquella fecha, el 1 de enero de 2015, que se intentan justificar con los recibís firmados por el arrendador. Recoge la resolución que desestima el recurso de reposición, que tanto el contrato inicial de arrendamiento como el contrato que se firma en 2015, recogen que la renta se hará efectiva en una cuenta bancaria, y, sin embargo, no existe constancia de tal ingreso, ni mediante transferencia bancaria ni de ingreso en efectivo. Además, tal resolución deja constancia de que el inmueble en cuestión, según la referencia catastral, no pertenecería como titular a la arrendadora del contrato firmado. Tampoco existen datos sobre si esta arrendadora declaró tales ingresos por arrendamiento del inmueble en sus declaraciones de IRPF de los ejercicios correspondientes. Con el propósito de dar una mayor fuerza probatoria a la veracidad de dichos pagos, el recurrente aportó ante el TEAR un reconocimiento de la arrendadora ante Notario de haber recibido los pagos de las rentas del arrendamiento durante la vigencia del contrato. Sin embargo, el documento notarial no prueba que el actor haya abonado en concepto de renta por alquiler de la vivienda habitual al titular de la misma cantidad alguna, puesto que el notario se limita a legitimar la firma de la arrendadora, pero no hace verificación o comprobación alguna sobre la certeza de las afirmaciones allí reflejadas, ni acredita nada más allá de las manifestaciones. En definitiva, no existe ninguna trazabilidad del dinero con el que se habría producido el pago del arrendamiento.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**SENTENCIA**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009710

NIG:28.079.00.3-2023/0042644

Procedimiento Ordinario 628/2023 TRIBUTARIO**Demandante:**D. Fermín

PROCURADOR D. IGNACIO BATLLO RIPOLL

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N° 60/2026

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PEREZ**Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ****D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO****D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO**

Síguenos en...



En Madrid a 6 de febrero de dos mil veintiséis.

Visto por la Sala, formada por los Magistrados recogidos en el margen; el recurso nº 628/2023, interpuesto por la representación procesal de D. Fermín; contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de abril de 2023, que desestimó la reclamación administrativa nº NUM000, interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición formulado contra la liquidación en concepto de IRPF, del ejercicio 2017.

Contra la desestimación de la reclamación económico administrativa nº NUM001, interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición formulado contra la liquidación del IRPF, ejercicio 2018.

Contra la desestimación de la reclamación económico administrativa nº NUM002, formulada contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación del IRPF, del ejercicio 2019.

Y contra la reclamación económico administrativa nº NUM003, formulada contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación del IRPF, del ejercicio 2020.

Habiendo sido parte demandada la Administración del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y recibido el expediente administrativo, fue emplazada la parte recurrente para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que, tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos.

SEGUNDO.- La representación procesal de la Administración demandada contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó pidiendo la desestimación del presente recurso.

TERCERO.- Se recibió el pleito a prueba y hubo trámite de conclusiones.

CUARTO.- Con fecha 27 de enero del año en curso se celebró el acto de deliberación votación y fallo de este recurso, quedando el mismo concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Carlos Vieites Pérez, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone el presente contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de abril de 2023, que desestimó la reclamación administrativa nº NUM000, interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición formulado contra la liquidación en concepto de IRPF, del ejercicio 2017.

Contra la desestimación de la reclamación económico administrativa nº NUM001, interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición formulado contra la liquidación del IRPF, ejercicio 2018.

Contra la desestimación de la reclamación económico administrativa nº NUM002, formulada contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación del IRPF, del ejercicio 2019.

Y contra la reclamación económico administrativa nº NUM003, formulada contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación del IRPF, del ejercicio 2020.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en la resolución recurrida se pronuncia sobre si tiene derecho a la deducción por vivienda habitual.

La resolución recurrida, hace alusión al [artículo 68.7. de la Ley 35/2006, del IRPF](#) en su redacción en vigor a 31-12-2014, que establecía:

"Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual. La base máxima de esta deducción será de:

a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 9.040 euros anuales.

b) cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales: 9.040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales".

No obstante, para los contribuyentes que venían deduciéndose por alquiler con anterioridad se introduce un régimen transitorio que les permite seguir disfrutando de la deducción.

La [disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF](#) establece que:

Síguenos en...



"Podrán aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual los contribuyentes que cumplan las siguientes condiciones:

- Que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a esa fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda.
- Que hubieran tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015".

La controversia radica en determinar si se ha acreditado que se han satisfecho las rentas en concepto de alquiler de vivienda habitual con anterioridad al 1-01-2015, si el interesado tenía como domicilio habitual el domicilio de la vivienda que pretende deducirse, y por tanto si tenía derecho a la deducción por alquiler de vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1-01-2015, pruebas que, de conformidad con lo dispuesto en el [artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria](#), en este caso recae sobre la parte reclamante al estar ante un derecho que económicamente le beneficia, como es una deducción.

Sigue relatando la resolución recurrida: "Entiende la parte reclamante que tiene derecho a la citada deducción puesto que cumple con los requisitos exigidos para ello. Para probar dichos hechos se aportan, entre otros, los siguientes documentos: contrato de arrendamiento de fecha 27-06-2005, formalizado por el alquiler de la vivienda sita en la DIRECCION000 de Galapagar (Madrid), las sucesivas renovaciones del contrato firmadas con fechas 01-07-2010, 01-09-2015 y 01-07-2020, y las fotocopias de los recibos con los pagos realizados por el alquiler de la vivienda por los años 2017, 2018, 2019 y 2020.

Respecto al pago de las cantidades que según se manifiesta, fueron satisfechas por el alquiler de su vivienda habitual, la única prueba aportada consiste en los recibís que firma el arrendador por el pago en concepto de alquiler del inmueble durante los años 2017 a 2020, lo que, a los efectos aquí pretendidos, no es medio de prueba suficiente para acreditar los extremos pretendidos. Así, debe quedar debidamente acreditado la realidad del pago realizado mediante aportación de documentos bancarios de transferencia o cualesquiera otros medios de prueba hábiles en derecho, lo que no sucede en el presente caso. Por otro lado, no debe obviarse que la [disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF](#) exige que quede debidamente acreditado que se han satisfecho cantidades por el alquiler de la vivienda habitual con anterioridad al 1-01-2015, lo que tampoco queda probado".

Respecto al valor probatorio de los recibís firmados por el arrendador, nos encontramos ante un documento que no ha sido otorgado ante notario o fedatario público, por lo que hay que diferenciar, tal y como hace el Código Civil, entre el valor probatorio que tienen los documentos públicos frente a los privados. Así el [artículo 1218 del Código Civil](#) establece, respecto a los documentos públicos, "Los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste. También harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros". Por otro lado, respecto a los documentos privados, el [artículo 1225 del Código Civil](#) dice "el documento privado, reconocido legalmente, tendrá el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes", y el 1227 "La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio".

Se remite a algunas sentencias del Tribunal Supremo, en apoyo de su fundamentación jurídica.

Y concluye: "En el presente caso, no queda acreditada la veracidad de los pagos que se hacen constar en los recibís firmados por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, por lo que los citados recibís firmados por el arrendador, no habiendo sido reconocidas legalmente ni ratificadas ante notario en cuanto a los hechos en ellos contenidos, no puede hacer prueba frente a terceros, como es el caso que nos ocupa, por lo que, sentado lo anterior, este TEAR determina que el documento aportado no prueba por sí sólo los hechos pretendidos.

Este Tribunal, de lo expuesto considera, que no se ha cumplido uno de los requisitos para dar lugar a aplicar la deducción por arrendamiento. Por lo que debemos resolver que la actuación administrativa analizada debe reputarse suficientemente justificada, confirmándose el acto impugnado y desestimando la reclamación".

Por lo que desestima las reclamaciones económico administrativas planteadas.

SEGUNDO.- El recurrente en síntesis plantea su demanda en que: Discrepa de la interpretación del TEAR, en cuanto que no queda acreditada la veracidad de los pagos que se hacen constar en los "recibís".

El recurrente tiene como domicilio habitual la vivienda ubicada en la DIRECCION000), Galapagar (Madrid), residencia en la que vive desde el 27 de junio de 2005, bajo el título contractual de un contrato de

arrendamiento con una duración máxima de 5 años. Dicho contrato de arrendamiento ha sido renovado el 1 de julio de 2010, el 1 de septiembre de 2015 y, por última vez hasta el momento, el 1 de julio de 2020.

Se ha venido aplicando la deducción estatal por alquiler de vivienda habitual que recogía en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014- el [artículo 68 apartado 7º de la Ley 35/06, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#); puesto que cumplía los requisitos establecidos en el precepto ("Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107.20 euros...").

Tras la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF](#); con efectos desde el 1 de enero de 2015, y por cumplir los requisitos establecidos en la [Disposición Transitoria Decimoquinta](#), continuó aplicándose la meritada deducción por alquiler de vivienda habitual.

Suficiente acreditación de la veracidad de los pagos.

Han quedado suficientemente probados tanto la existencia del contrato de arrendamiento, como la fecha del mismo y los pagos realizados.

Aun habiendo sido probados ya dichos pagos, y con el propósito de dar una mayor fuerza probatoria en el presente procedimiento a la veracidad de dichos pagos, se adjuntó prueba (documento núm. 1) un reconocimiento de la arrendadora de haber recibido los pagos de las rentas del arrendamiento durante la vigencia del contrato. La firma del documento de la arrendadora ha sido legitimada ante notario, con los beneficios jurídicos previstos en la ley contando con fuerza probatoria en cuanto a su fidelidad.

Se demuestra, y no discute el TEAR dicha realidad, la celebración del contrato de arrendamiento con anterioridad al 1 de enero de 2015. Se aportó en vía administrativa los siguientes contratos de arrendamiento ya relacionados en los antecedentes de hecho:

- I. Contrato de arrendamiento de fecha de 27 de junio de 2005;
- II. Contrato de arrendamiento de fecha de 1 de julio de 2010;
- III. Contrato de arrendamiento de fecha de 1 de septiembre de 2015;
- IV. Contrato de arrendamiento de fecha de 1 de julio de 2020;

Estos contratos constan en el expediente administrativo en los puntos 6 al 9 del índice ambos inclusive.

La práctica de la prueba queda configurada en nuestro ordenamiento jurídico como un principio constitucional, al recoger el [artículo 24.2 de la Constitución Española](#) el derecho fundamental a "utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa". Dicho derecho queda ligado de forma íntima con el derecho a la tutela judicial efectiva.

Y para el hipotético supuesto de que no se estimase el presente recurso contencioso-administrativo, no procedería condena en costas a esta parte ateniendo a lo dispuesto en el [apartado 1 del artículo 139 de la LRJCA](#), el ejercicio de la acción con buena fe y con el legítimo propósito del restablecimiento de un reequilibrio patrimonial que se considera como infundado y que ha causado un daño (fundado en la defensa del interés colectivo) que debería ser objeto de compensación. En el presente caso, lo que se ha discutido ha sido una cuestión probatoria, sobre la que no cabe observar mala fe por el demandante.

Y termina solicitando: " ... *tenga por formalizada demanda contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Madrid, de fecha 28 de abril de 2023, por la que se acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas NUM000, NUM001, NUM002 y NUM003, y, previos los trámites oportunos:*

- I. lo declare contrario a derecho, y*
- II. acuerde anularlos y dejarlos sin efecto, recogiendo que procede la aplicación de la deducción aplicada por D. Fermín.*
- III. De igual forma, se imponga costas a la Administración demandada".*

TERCERO.- Por su parte la Administración demandada se opuso al recurso en base a que: La cuestión debatida se ciñe en torno a la deducción por alquiler en vivienda habitual, habiendo las liquidaciones recurridas eliminado la deducción estatal por alquiler en vivienda habitual consignadas por el recurrente, en sus autoliquidaciones del impuesto en los referidos ejercicios, por no acreditar el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para poder aplicarse la misma.

La Administración Tributaria, desestima los recursos de reposición presentados por el interesado por considerar que, al no haber sido aportadas pruebas suficientes de la continuidad de los contratos que justifiquen que el contribuyente reside en el domicilio por el que se aplica la deducción por el alquiler de vivienda habitual desde antes del 01/01/2015, y no haber quedado debidamente acreditado el pago del

alquiler con los simples recibos aportados como justificantes de pago, no se cumplen los requisitos para aplicarse la deducción que se pretende. Decisión que es corroborada por el TEAR, al no existir constancia fehaciente del pago del alquiler en los referidos ejercicios.

Hace alusión al [artículo 68.7. de la Ley 35/06 del IRPF](#) en su redacción en vigor a 31-12-2014; Y a la [Disposición Transitoria decimoquinta de la Ley 26/2014](#); por la que se modifican la Ley 35/2006 de I.R.P.F., y suprimió con efectos desde 1 de enero de 2015, la deducción por alquiler de la vivienda habitual.

Para acceder al citado régimen transitorio era necesario que el contribuyente hubiera celebrado el contrato de arrendamiento antes del 1 de enero de 2015, satisfecho rentas en concepto de alquiler antes de dicha fecha y haber tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con tales cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Hay que comenzar señalado que en materia de carga de la prueba en los procedimientos tributarios la normativa básica acerca de dicha materia es la contenida en el [artículo 105 de la LGT](#) según el cual: "*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo*".

En el caso que nos ocupa, existen irregularidades y contradicciones que no permiten tener por acreditado el cumplimiento de tales requisitos.

Así, tal y como recoge la resolución que desestima el recurso de reposición, tanto el contrato inicial de arrendamiento como el contrato que se firma en 2015, recogen que la renta se hará efectiva en una cuenta bancaria de la Caixa, sin embargo, no existe constancia de tal ingreso, ni mediante transferencia bancaria ni de ingreso en efectivo. No existe ninguna trazabilidad del dinero con el que se ha producido el pago.

Además, tal resolución deja constancia de que el inmueble en cuestión, con referencia catastral NUM004 no pertenece como titular a Doña Benita, arrendadora del contrato firmado.

Por otra parte, tampoco existen datos sobre si D^a Benita declaró tales ingresos por arrendamiento del inmueble en sus declaraciones de IRPF de los ejercicios correspondientes.

Asimismo, tal y como argumentan las resoluciones recurridas, el mero recibí firmado por D^a Benita es un documento privado que carece de fuerza probatoria frente a terceros, como es la Administración Tributaria, por lo que, por sí solo, sin apoyo de ninguna otra prueba, no puede tener los efectos probatorios que se pretenden.

Aporta ahora la parte actora un documento notarial que da fe de la firma en el testimonio de D^a Benita sobre el cobro de las rentas.

Esta Abogacía del Estado no desconoce la jurisprudencia que admite la posibilidad de presentación en el proceso contencioso-administrativo de pruebas que no han sido presentadas en el proceso administrativo y económico administrativo, pero tal jurisprudencia ha de matizarse con la [sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018 \(rec. 1246/2017\)](#) consideró conforme a derecho la aportación de pruebas una vez finalizado el procedimiento de comprobación, "*con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente*". Este mismo razonamiento se reitera en la [sentencia de 21 de febrero de 2019, Rec. 1985/2017](#).

Tratándose de la base de la pretensión la acreditación del abono de las rentas por el arrendamiento, es claro que el actor podía y debía haber aportado tal documento notarial en vía administrativa, o al menos, ante el TEAR de Madrid, sin que quede justificada causa alguna de fuerza mayor que impidiera que aportara la documentación que ahora aporta, de lo cual puede inferirse que la falta de aportación de la documentación, sobre la que ahora apoya sus pretensiones, fue única y exclusivamente debida al interesado, lo cual permite apreciar una actitud abusiva y maliciosa por su parte.

La documentación que la parte actora presenta ahora para su examen no tiene su origen en una inactividad o dejación de funciones de los órganos de gestión durante la tramitación de las actuaciones de comprobación, en la que se hicieron los oportunos requerimientos al recurrente, de forma clara y comprensible, para que pudiera presentar todas las pruebas que considerara oportuno en la defensa de sus derechos, a fin de desvirtuar los hechos y argumentos en los que se basa la liquidación.

No obstante, lo cual, el documento notarial que ahora se aporta no prueba que el actor haya abonado en concepto de renta por alquiler de la vivienda habitual al titular de la misma cantidad alguna, puesto que el notario se limita a legitimar la firma de D^a Benita, pero no hace verificación o comprobación alguna sobre la certeza de las afirmaciones de D^a Benita, ni acredita nada más allá de las manifestaciones de D^a Benita.

Y termina solicitando la desestimación del recurso, con imposición de las costas a la demandante.

CUARTO.- Entrando en el análisis de la cuestión debatida, esta se circunscribe, a determinar si el recurrente ha acreditado los requisitos para poder deducir el alquiler de su vivienda habitual.

El [artículo 68.7 de la Ley 35/2006](#), en la redacción que tenía a 31 de diciembre de 2014, establecía: "Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual. La base máxima de esta deducción será de:

a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 9.040 euros anuales, b) cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales: 9.040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales".

La ley 26/2014, modifico la Ley 35/2006 de I.R.P.F., suprimió con efectos desde 1 de enero de 2015, la deducción por alquiler de la vivienda habitual. No obstante, para los contribuyentes que venían deduciéndose por alquiler con anterioridad se introduce un régimen transitorio que les permite seguir disfrutando de la deducción.

Así, establece la Disposición transitoria decimoquinta:

"Podrán aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual los contribuyentes que cumplan las siguientes condiciones:

-Que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a esa fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda.

-Que hubieran tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015".

Por tanto, para acceder al citado régimen transitorio era necesario que el contribuyente hubiera celebrado el contrato de arrendamiento antes del 1 de enero de 2015, satisfecho rentas en concepto de alquiler antes de dicha fecha y haber tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con tales cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

QUINTO.-Dispone el [artículo 105 LGT](#), en consonancia con el [artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil](#):

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".

La [Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2020 \(recurso 4258/2018\)](#), nos recuerda que "una constante jurisprudencia pone de manifiesto [que] el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia.

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impositivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba.

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, [art. 105 de la LGT](#), en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo" [Declaraciones a las que se remiten, entre otras muchas, [sentencias posteriores del Tribunal Supremo como las de 18 de mayo de 2020 \(recurso 4002/2018\)](#) , [13 de octubre de 2022, \(recurso 2151/2021\)](#) y [17 de octubre de 2022 \(recurso 3521/2021\)](#)]."

Síguenos en...

El recurrente para acreditar sus pretensiones, aportó una serie de recibos, unos contratos de arrendamientos en documento privado, y con la demanda un acta notarial en la que se hace constar: "Yo, **JOSÉ ALBERTO LÓPEZ GÓMEZ**, *Notario de Galapagar y del Ilustre Colegio de Madrid*, DOY FE Y TESTIMONIO que considero legítima la firma que antecede de **DOÑA Benita**, titular de D.N.I./N.I.F número NUM005, por haber sido puesta a mi presencia. En Galapagar, a once de enero de dos mil veinticuatro. DOY FE. Anotado en mi Libro Indicador, sección segunda, asiento número 18."

En presente caso, existen deficiencias y contradicciones que no permiten tener por acreditado el cumplimiento de los requisitos que recoge el [artículo 68.7 de la Ley 35/2006](#), en la redacción que tenía a 31 de diciembre de 2014.

Tanto en el contrato inicial de arrendamiento, fechado en el 2005, como en el contrato que se firma en 2015, recogen que la renta se hará efectiva en una cuenta bancaria de la Caixa, sin embargo, no existe constancia de tal ingreso, ni mediante transferencia bancaria ni de ingreso en efectivo. No existe ninguna trazabilidad del dinero con el que se ha producido el pago.

Además, en la resolución que resuelve el recurso de reposición, deja constancia de que el inmueble en cuestión, con referencia catastral NUM004 no pertenece como titular a Doña Benita, arrendadora del contrato firmado. Sin que el recurrente ni en la demanda, ni en las conclusiones haya hecho ninguna alegación al respecto.

Por otra parte, tampoco existen datos sobre si D^a. Benita declaró tales ingresos por arrendamiento del inmueble en sus declaraciones de IRPF de los ejercicios correspondientes.

Por lo tanto, no hay prueba suficiente, que acrediten los requisitos exigidos para la deducción de los alquileres, en los términos expuestos.

SEXTO.- De conformidad con el criterio de vencimiento objetivo consagrado en el [artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional](#), procede imponer las costas causadas en este proceso a la demandante por la desestimación del recurso.

No obstante, a tenor del apartado cuarto de dicho precepto, la imposición de las costas podrá ser "a la totalidad, a una parte de estas o hasta una cifra máxima" y la Sala considera procedente, atendida la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, limitar la cantidad que, por todos los conceptos, ha de satisfacer a la parte contraria la condenada al pago de las costas, hasta una cifra máxima total de 2000 euros, más la cantidad que en concepto de IVA corresponda.

Vistos los preceptos citados y los demás de general y pertinente aplicación, y por cuanto antecede.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso interpuesto por la representación procesal de D. Fermín; contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de abril de 2023, que desestimó la reclamación administrativa nº NUM000, interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición formulado contra la liquidación en concepto de IRPF, del ejercicio 2017.

Contra la desestimación de la reclamación económico administrativa nº NUM001, interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición formulado contra la liquidación del IRPF, ejercicio 2018.

Contra la desestimación de la reclamación económico administrativa nº NUM002, formulada contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación del IRPF, del ejercicio 2019.

Y contra la reclamación económico administrativa nº NUM003, formulada contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación del IRPF, del ejercicio 2020. Las cuales confirmamos por ser ajustadas a derecho. Con imposición de las costas a la recurrente con el límite establecido en el último fundamento jurídico.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa](#), con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

