



Roj: **STSJ CL 2181/2020 - ECLI:ES:TSJCL:2020:2181**

Id Cendoj: **47186330032020100174**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valladolid**

Sección: **3**

Fecha: **04/06/2020**

Nº de Recurso: **1380/2018**

Nº de Resolución: **551/2020**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 2181/2020,**
ATS 11495/2020,
STS 4649/2021

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

SENTENCIA: 00551/2020

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2018 0001351

PROCEDIMIENTO ORDINARIO N.º 1380/2018

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D. Pablo Jesús

ABOGADO D. Pablo Jesús

PROCURADOR D. ISIDORO GARCIA MARCOS

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a cuatro de junio de dos mil veinte.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA Núm. 551/20



En el **recurso contencioso-administrativo núm. 1380/18** interpuesto por don **Pablo Jesús**, representado por el Procurador Sr. García Marcos y defendido por sí mismo en su condición de Abogado en ejercicio, contra Resolución de 30 de agosto de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación núm. NUM000), siendo parte demandada la **Administración General del Estado**, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010 (liquidación provisional).

Ha sido ponente el Magistrado don Francisco Javier Pardo Muñoz, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de fecha 6 de noviembre de 2018 don Pablo Jesús interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 30 de agosto de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 en su día presentada frente a la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del periodo 2010, practicada por la Jefa Adjunta de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla y León (Valladolid) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con una deuda a ingresar de 18.022,32 €.

SEGUNDO.- Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 10 de mayo de 2019 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la que se declare que no es conforme a Derecho el acto administrativo impugnado, decrete su nulidad total y condene a la Administración General del Estado a pagarle la cantidad de trece mil euros con noventa y dos céntimos (13.000,92 €), rectificadas en conclusiones a dieciséis mil novecientos treinta con setenta y nueve euros (16.930,79 €) con sus intereses de demora tributarios desde el día 17 de octubre de 2015, con imposición de costas a la contraparte.

Mediante otrosí digo solicitó el recibimiento del proceso a prueba.

TERCERO.- Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 17 de julio de 2019 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 13.000,92 €, recibándose el proceso a prueba, practicándose la que fue admitida con el resultado que obra en autos, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 7 de mayo de 2020 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 29 de mayo de 2020.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

Es objeto del presente recurso la Resolución de 30 de agosto de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 en su día presentada por don Pablo Jesús frente a la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del periodo 2010, practicada por la Jefa Adjunta de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla y León (Valladolid) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con una deuda a ingresar de 18.022,32 €.

La resolución impugnada desestimó la reclamación por entender, en esencia, que el alcance del procedimiento se circunscribía a "Determinar el rendimiento obtenido por el arrendamiento de inmuebles urbanos" y "Verificar que las cantidades aplicadas en la declaración en concepto de aportaciones a sistemas de previsión social cumplen los requisitos del artículo 51 y 30.2.1º de la LIRPF"; que el derecho del contribuyente a ser informado al inicio de las actuaciones de su alcance no significa que la Administración, en un supuesto como el presente, esté exclusivamente obligada a regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo solo respecto a los rendimientos íntegros del capital inmobiliario obtenidos de inmuebles arrendados, según establecen los artículos 6.2.b. y 22 de la Ley del Impuesto y no a las imputaciones inmobiliarias que corresponden al obligado tributario cuando dichos inmuebles no están arrendados, pues tal comprobación resultaría incompleta si no se contempla en su conjunto, y como bien afirma la oficina gestora en su acuerdo "el hecho de determinar



el arrendamiento de inmuebles, conlleva de forma inseparable... la determinación de los periodos en los que los inmuebles arrendados pudieron estar a disposición de sus propietarios", estando por tanto la imputación de rentas inmobiliarias de tales inmuebles y las retenciones del arrendamiento de inmuebles practicadas e ingresadas a cuenta del IRPF, dentro del alcance determinado al iniciar este procedimiento, ya que lo contrario atenta contra los principios de economía y eficacia, que deben presidir las actuaciones de la Administración; que en cuanto a los rendimientos del capital inmobiliario por el local comercial BAR musical "Deja Vu", a la vista de la sentencia dictada en juicio verbal de 11 de enero de 2011, que declara resuelto el contrato de arrendamiento sobre dicho local y "haber lugar al desahucio condenando a la parte demandada a que lo desaloje en el plazo legal, bajo apercibimiento de lanzamiento que en su caso, tendrá lugar el 10 de febrero de 2011 a las 10,30", condenando igualmente "a la parte demandada a pagar solidariamente al demandante la suma de 20.615 euros debida a enero de 2011 -incluido, más las cantidades que se devenguen hasta el desalojo-, ha de entenderse que el contrato de arrendamiento se resolvió en la fecha fijada en la sentencia, esto es, en enero de 2011, por lo que en el ejercicio 2010 a que se refiere la reclamación, el contrato de arrendamiento era plenamente eficaz y produjo todos sus efectos, siendo por ello correctos los ingresos íntegros del capital inmobiliario imputados al interesado en la liquidación impugnada por 21.000 euros que, conforme a lo dispuesto en el art 14.1 a) de la Ley reguladora del IRPF, corresponden a las rentas exigibles en el citado ejercicio, a razón de 1.750 euros mensuales; que respecto al nacimiento de la obligación de retener, el art 78 del Reglamento del IRPF dispone que con carácter general la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes, por ello si las rentas sujetas a retención no se han satisfecho pues los arrendatarios no abonaron las mensualidades del arrendamiento al arrendador, no nació la obligación de retener ni se han podido practicar las correspondientes retenciones erróneamente consignadas por el interesado en su autoliquidación; que en cuanto a la consideración fiscal de las aportaciones de los profesionales colegiados por cuenta propia a la Mutualidad de Previsión Social de su Colegio Profesional, en este caso a la Mutualidad General de la Abogacía, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 28, 51, 52 y 30, apartado 2, de la LIRPF, las cantidades abonadas a sistemas alternativos a los Planes de Pensiones, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.º 6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, podrán ser objeto de reducción en la base imponible del I.R.P.F. "siempre que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para los rendimientos netos de actividades económicas, en los términos que prevé el segundo párrafo de la regla 1ª del artículo 30.2 de esta Ley", tal y como dispone el artículo 51 apartado 2 de la LIRPF, por lo que las cantidades objeto de reducción en la base imponible por aportación a sistemas alternativos a los Planes de Pensiones, deben en todo caso minorarse en las cantidades susceptibles de deducción como gasto de la actividad económica, por lo que procede confirmar la liquidación provisional impugnada, por ser ajustada a Derecho.

Don Pablo Jesús alega en la demanda que es nula la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación a la imputación de rentas inmobiliarias y ello al infringir, por ausencia de motivación, el artículo 164.1 del Reglamento General de gestión e inspección, por lo que todo lo actuado referente a ese componente ampliado de renta, al ser completamente distinto de los rendimientos del capital (artículo 6.2 de la Ley del Impuesto), queda extramuros del procedimiento de comprobación limitada y por consiguiente no puede integrarse en la liquidación tributaria impugnada, añadiendo que al decir la liquidación provisional que los inmuebles "pudieron" estar a disposición del propietario se arruina el argumento, pues, por lo mismo, pudieron no estarlo, de modo que no vale con que pudieran estar para imputar renta ya que hay que comprobar que efectivamente lo estuvieron y para eso el procedimiento de comprobación limitada tenía que alcanzar el hecho imponible de ese componente de la renta que es la imputación de rentas; que en cuanto a los rendimientos por arrendamiento del inmueble cuya referencia catastral termina en WT (local WT), que él declaró en cuantía de 3.500 € -lo obtenido en ese ejercicio-, y que la AEAT cifra en 21.000 € en base a que la sentencia de desahucio se dictó en 2011, está acreditado que la demanda de desahucio por impago de rentas -luego estimada- fue presentada el día 26 de febrero de 2010, momento en que se manifiesta fehacientemente la voluntad del propietario-contribuyente de dar por resuelto el contrato de arrendamiento por incumplimiento de los arrendatarios, quedando el contrato resuelto ya que la sentencia no es la causa de la resolución contractual, esto es, no es constitutiva de la resolución contractual, sino que declara que la resolución contractual operada por voluntad del actor se ajusta a Derecho, siendo evidente que el local no estuvo arrendado desde el día 26 de febrero de 2010, y por tanto no pudo producir el rendimiento de 21.000 € que dice la liquidación impugnada, y si bien es cierto que la posesión antijurídica del local por terceros provoca un perjuicio para la propiedad, que la doctrina jurisprudencial ha fijado en una cantidad equivalente al importe de la renta, perjuicio que, si lo pide el actor en el propio juicio de desahucio y la sentencia de desahucio lo estima, puede ser liquidado y exaccionado en la ejecución de la sentencia (que en este caso no se obtuvo, por la insolvencia de los ocupantes), sin embargo, el pago de ese perjuicio no es un rendimiento del inmueble sino una ganancia patrimonial; que la discusión sobre los gastos de los inmuebles no tiene efecto útil pues los reconocidos por la Administración - IBI, amortización- bastan y sobran para dejar reducido a cero el rendimiento de los dos locales; que respecto la



aportación a la Mutuality de la Abogacía como partida reductora de la Base Imponible, que su declaración fijó en el máximo legal (entonces) de 12.500 €, mientras que la liquidación impugnada dice que son 11.052,63 € ya que parte del error de que en la suma por él abonada (15.552,63 €) está comprendida la contribución efectuada a la Mutuality como alternativa al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia, lo que, sin embargo, no es cierto ya que dicha cantidad paga la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8º.1 del Texto Refundido de los Planes y Fondos de Pensiones; que estando acreditado que los arrendatarios del LOCAL WT habían ingresado en el Tesoro Público 3.972,50 € -minorado en conclusiones a 3.307,50 €- por el concepto de retenciones del supuesto pago de la renta, todo lo que dice la liquidación impugnada sobre el concepto de retención fiscal y la imposibilidad metafísica de retener parte de un pago que no se ha efectuado, no desdice el hecho real y acreditado de que hay un ingreso en el Tesoro Público de 3.307,50 € efectuado por un tercero y a cuenta del pago de la cuota del impuesto que grava la renta del contribuyente, importe que la Administración tributaria no puede apropiársela sin título, ni enriquecerse torticeramente, que es lo que efectúa al no admitir dicha suma como pago a cuenta del impuesto que grava la renta, ya que en este caso y por imperativo del artículo 221.1 de la Ley General Tributaria debería haber iniciado, de oficio, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a los pagadores de dicha cantidad que la Administración considera indebidamente pagada por ellos, por lo que la única solución conforme a Derecho es que esos 3.307,50 € integrados definitivamente en el Tesoro Público se apliquen al pago del impuesto que grava su renta; y que calculando la cuota del impuesto correspondiente a la porción de la base imponible sobre el rendimiento negativo del capital inmobiliario que dedujo equivocadamente, al tipo aplicable y con los intereses correspondientes, arroja una suma total a su favor de 13.000,92 € -rectificada en conclusiones a 16.930,79 €- más el interés de demora tributario desde el día 17 de octubre de 2015.

La Administración General del Estado se opone a la demanda alegando que en el procedimiento enjuiciado no ha tenido lugar la ampliación de actuaciones que aduce el recurrente ya que el objeto del mismo fue la comprobación respecto del IRPF correspondiente al año 2010 con el fin de *"determinar el rendimiento obtenido por el arrendamiento de inmuebles urbanos..."*, resultando indubitado que tal comprobación sería incompleta si no alcanza a la verificación de la imputación de rentas para lo cual es preciso la determinación de los inmuebles a disposición del obligado tributario como propietario, lo que supone la inexistencia de variación en el objeto de la comprobación notificada, por lo que en ningún caso se han visto vulnerados los Derechos de obligado tributario que ha tenido pleno conocimiento del núcleo del procedimiento desde su iniciación, y aun cuando no nos encontráramos ante un supuesto evidente de sujeción al alcance comunicado, el pretendido vicio alegado por la parte actora no podría ser constitutivo, como pretende, de causa de nulidad radical, sino de anulabilidad que obligaría a retrotraer las actuaciones al momento inmediato anterior al que se produce el defecto para su subsanación; que hasta la fecha de la sentencia existía título arrendaticio que justificaba la ocupación, y es la estimación de la demanda la que impone su resolución, condenándose al arrendatario a abonar las cantidades debidas al arrendador, cantidades que se califican como debidas por estar pendientes de pago consecuencia de la ocupación y del título que la legitimaba, lo que implica que hasta 2011 el local siguió ocupado por quienes ostentaban la condición de arrendatarios, resultando que el pago de la renta seguía teniendo la consideración de exigible -por ello por lo que la sentencia condena al abono de las cantidades debidas- y sólo esta persistencia del contrato de arrendamiento explica el hecho de que durante todo el año de ocupación el recurrente continuara emitiendo las facturas, resultando que en el mes de abril incluso se procedió al pago de una de ellas, y que los incumplidores fueran condenados a abonar las cantidades que debían consecuencia del contrato, y aunque no se haya producido el cobro, las cantidades devengadas como consecuencia de un contrato de arrendamiento de un bien inmueble constituyen rendimientos de capital inmobiliario; que en cuanto a las cantidades pagadas a la mutuality de la abogacía, el contribuyente no se encuentra integrado en el régimen de autónomos de la Seguridad Social, lo que implica que las aportaciones a la mutuality implican gastos de actividad profesional con el límite de 4.500 Euros a que se refiere el artículo 30.2 de la Ley del IRPF al considerar como gasto deducible las cantidades abonadas a sistemas alternativos a los Planes de Pensiones, lo que implica que a efectos de determinar las aportaciones realizadas por el recurrente a mutualidades, solo cabe considerar aquellas que exceden de 4.500 Euros, en la medida en que estas son las que no ostentan la calificación de gastos de la actividad, determinando el Derecho a la deducción de la base imponible, y no es que la Administración sostenga que las cantidades abonadas comprendan conceptos distintos a la aportación del contrato de seguro, sino que, como el precepto de aplicación establece, el hecho de que el recurrente abone una cantidad en un plan de previsión social distinto al Régimen de Seguridad Social de los Trabajadores Autónomos, implica que solo deba considerarse como susceptibles de reducción las cantidades que no ostentan la consideración de gastos de la actividad, sin que proceda extender el importe de la deducción más allá de los 11.052,63 Euros; que resulta indubitado, pues así lo reconoce la parte actora en su escrito de demanda, que el arrendamiento del inmueble no ha dado lugar al pago de las rentas, suponiendo esta ausencia del abono que no haya nacido la obligación de retener, en la medida en que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78 del Reglamento del IRPF la obligación de retener nacerá en el momento en que



se satisfagan las rentas correspondientes, de suerte que, en cualquier caso, el ingreso que se hubiera podido producir no lo ha sido en concepto de pago de la deuda del recurrente, sin que exista prueba alguna en tal sentido, resultando que si, como sostiene la parte actora, el arrendatario procedió a abonar la cantidad, sin justificación que sustente el pago, tiene el derecho a solicitar la devolución de ingreso indebido a su favor de las cantidades satisfechas, derecho que corresponde al pagador, quien, si considera que no existió fundamento al pago efectuado, puede dirigirse a la Administración solicitando la devolución, por considerar el abono como indebido, procediéndose entonces a tramitar la devolución a través del procedimiento establecido, pero sin que ello pueda servir de justificación a la parte actora para entender que la cantidad abonada lo fue en su favor, a efectos de proceder al pago de su cuota, manifestación que carece de sustento alguno; y que, haciendo constar la clara divergencia apreciable entre lo pedido y planteado por el recurrente en vía económico-administrativa y previa y lo pretendido ahora en vía jurisdiccional, donde reconoce el manifiesto error en que incurrió al calificar los gastos y determinar el rendimiento negativo del capital inmobiliario, solicitando se proceda a la devolución de una cantidad menor a la abonada, reconociendo que solicitó indebidamente la devolución de una importante parte de la liquidación, la Abogacía del Estado en la representación que ostente no muestra conformidad a la cantidad pretendida conforme a cálculos propios, ajenos a los efectuados por la Oficina Gestora.

SEGUNDO.-Sobre la nulidad de la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación. Ampliación motivada. Desestimación del motivo.

El artículo 164 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, cuya vulneración en cuanto a la exigible motivación denuncia el recurrente, establece que " 1. Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario."

No se discute que según el Acuerdo de 8 de mayo de 2015 de inicio del procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada referido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010 -notificado al interesado el 18 de mayo-, el alcance de las actuaciones quedaba circunscrito "a la revision y comprobacion de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- Determinar el rendimiento obtenido por el arrendamiento de inmuebles urbanos.
- Verificar que las cantidades aplicadas en la declaración en concepto de aportaciones a sistemas de prevision social cumplen los requisitos del articulo 51 y 30.2.1º de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre de IRPF".

Al mismo tiempo se requería al obligado tributario la aportación de la siguiente documentación:

- "Contrato de arrendamiento o subarriendo de bien urbano o rustico y justificacion de los gastos deducibles, de capital inmobiliario, consignados en su declaracion.
- Certificado de las cantidades aportadas a Planes de Pensiones y a Mutualidades de Prevision Social para justificar las discrepancias existentes entre los datos en poder de la Administracion correspondientes a Planes de Pensiones y a Mutualidades de Prevision Social, y lo declarado por dicho concepto.
- En relacion con 1º El arrendamiento de inmuebles, debera aportar en el REGISTRO GENERAL de esta Delegacion, COPIA de la siguiente documentacion: copia de los contratos arrendamiento, recibos del IBI, justificantes documentales de gastos del inmueble que haya tenido en cuenta en su declaracion para el calculo del rendimiento neto y escritura de propiedad del inmueble, de los arrendamientos realizados a Deja Vu, C.B. y Pinoiscar S.L., 2º En relacion con las aportaciones a Mutualidades de prevision social, debera aportar en el REGISTRO GENERAL de esta Delegacion, COPIA de la siguiente documentacion: certificado de aportaciones realizadas".

Dicho requerimiento fue contestado con aportación de veinte documentos en fecha 29 de mayo de 2015.

Tampoco se discute que en la comunicación de la propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones de 16 de junio de 2015 -notificada el 22 de julio-, en el apartado PUESTA DE MANIFIESTO DEL EXPEDIENTE se hizo constar lo siguiente:

"La Administracion, de acuerdo con los datos y justificantes aportados por el contribuyente o solicitados por la misma y los antecedentes de que dispone, realiza la propuesta de liquidacion provisional que se adjunta en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2010.

Al tratarse de una propuesta, antes de dictar liquidacion provisional se le pone de manifiesto el expediente, para que, si lo considera conveniente, formule las alegaciones y presente los documentos y justificantes que estime pertinentes.



El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados, según se le comunicó en el acuerdo de iniciación del procedimiento y, en su caso, en requerimientos o diligencias efectuados en el transcurso del mismo, procediéndose ahora a ampliar dicho alcance en los siguientes extremos:

- Determinar el rendimiento obtenido por el arrendamiento de inmuebles urbanos.
- Verificar que las cantidades aplicadas en la declaración en concepto de aportaciones a sistemas de previsión social cumplen los requisitos del artículo 51 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre de IRPF.
- Determinar los inmuebles a disposición del contribuyente, como propietario de los mismos, que no constituyan su vivienda habitual, por los que proceda la imputación de rentas inmobiliarias".

El hoy recurrente formuló frente a dicho particular la siguiente alegación: "Dada la naturaleza y alcance del procedimiento (y la imposibilidad de ampliar su alcance), contraído su objeto, según la alegación 1a).a), al rendimiento obtenido por el arrendamiento de determinados inmuebles urbanos, todo lo que no sea tal concreto objeto queda extramuros del procedimiento".

La ulterior liquidación provisional contestó dicha objeción del siguiente modo: "El contribuyente en su escrito de alegaciones manifiesta su desacuerdo con la propuesta de liquidación y expone que: 1º El alcance de las actuaciones no debe llegar a la imputación de rentas inmobiliarias que corresponden a los inmuebles declarados en 2010 como arrendados. Se desestiman las alegaciones presentadas, pues el hecho de determinar el arrendamiento de inmuebles, conlleva de forma inseparable, al igual que en la propia declaración del impuesto, la determinación de los periodos en los que los inmuebles arrendados pudieron estar a disposición de sus propietarios, constituyendo por tanto la imputación de rentas inmobiliarias de los inmuebles arrendados, el alcance determinado al iniciar este procedimiento, lo contrario llevaría al poco práctico inicio de un nuevo procedimiento, para regularizar esa situación".

Posteriormente, en la reclamación económico-administrativa, tras la cita del artículo 164.1 del Reglamento General de gestión e inspección que "regula la posibilidad de ampliar el alcance de las actuaciones", el hoy actor añadió "En el caso, la Administración tributaria no ha ampliado el alcance del procedimiento", reiterando en consecuencia que todo lo relativo a la imputación de rentas quedaba fuera del alcance de la comprobación y, consiguientemente, de la liquidación.

Como hemos visto, la resolución del TEAR rechazó este alegato por entender que la imputación de rentas inmobiliarias de tales inmuebles se encuentra dentro del alcance determinado al iniciar este procedimiento.

Finalmente, en la demanda la queja del recurrente se refiere más bien a la total ausencia en el acuerdo de ampliación de actuaciones de la motivación exigida por el artículo 164.1 del Reglamento General, mientras que la Abogacía del Estado entiende que no ha tenido lugar ampliación alguna ya que para determinar el rendimiento obtenido por el arrendamiento es preciso comprobar la imputación de rentas inmobiliarias.

En definitiva, la posición de las partes ha ido de algún modo variando a lo largo de la controversia; el recurrente, desde considerar "imposible" la ampliación del alcance de actuaciones, pasando por que dicha ampliación no existió, hasta sostener que la acordada adolece de absoluta falta de motivación; mientras que, no obstante existir un acuerdo expreso de la Oficina de Gestión de ampliación de actuaciones, tanto el TEAR, primero, como la Abogacía del Estado, después, han venido a considerar que no existió en realidad dicha ampliación.

Al entender de la Sala la Administración no puede sobrevenidamente negar que existiera ampliación del alcance de actuaciones pues -como destaca el recurrente- ello contradice la mención expresa contenida en la propuesta de liquidación en el sentido de que se procedía "ahora a ampliar" el alcance inicialmente comunicado al extremo relativo a la imputación de rentas inmobiliarias. Así pues, existió el cuestionado acuerdo de ampliación a que se refiere el artículo 164.1 del Reglamento General, y, además, dicho acuerdo ha de entenderse adecuadamente motivado.

En efecto, ya la propuesta de liquidación provisional en el apartado de MOTIVACIÓN decía lo siguiente: "Se aumenta la base imponible general declarada en el importe de la imputación de rentas inmobiliarias no declaradas o declaradas incorrectamente, según se establece en el artículo 85 de la Ley del Impuesto. De acuerdo con la documentación aportada en atención al requerimiento realizado los contribuyentes tuvieron arrendados hasta 31/01/2010 los inmuebles con referencia catastral: NUM001 y NUM002, por lo que el resto del ejercicio ambos inmuebles se encontraban a su disposición, procediendo en consecuencia imputación de rentas inmobiliarias por dicho periodo de 335 días en el ejercicio. Para el primero de los locales, el valor catastral era de 336.105,90 euros, por lo que procede imputar renta inmobiliaria al 1,1% de dicho valor por un importe de 3.389,06 euros, por lo que se refiere al segundo de los inmuebles el valor catastral era de 49.990,39 euros, por lo que procede imputar renta inmobiliaria al 1,1% de dicho valor por un importe de 504,07 euros".



La motivación es, sin duda, literosuficiente: la propia documentación aportada por el contribuyente tras el inicio del procedimiento puso de manifiesto a la Administración tributaria que el arrendamiento de dos de los inmuebles urbanos -cuyo rendimiento a determinar durante el ejercicio 2010 estaba incluido en el alcance inicial de actuaciones- había concluido en enero de ese año, por lo que, excluida la condición de vivienda habitual al tratarse de locales comerciales, la propuesta razonablemente entendió que "el resto del ejercicio ambos inmuebles se encontraban a su disposición, procediendo en consecuencia imputación de rentas inmobiliarias por dicho periodo de 335 días en el ejercicio". Queda así plasmada la justificación de la ampliación de actuaciones a ese componente de la base imponible, sin que la expresión contenida en la ulterior liquidación provisional sobre que el hecho de determinar el arrendamiento de inmuebles conlleva de forma inseparable la determinación de los periodos en los que los inmuebles arrendados "pudieron estar a disposición de sus propietarios", desvirtúe o arruine en modo alguno la motivación ya que no viene sino a reforzar la lógica y justificación intrínseca de la ampliación; es claro que la expresión "pudieron" estar a disposición del propietario admite la posibilidad de que "pudieron no estarlo", de ahí que el procedimiento ampliado tratase precisamente de determinarlo, no habiendo llegado a formular el hoy actor, pudiendo haberlo hecho en defensa de sus intereses, alegación alguna frente al fundamento jurídico-material de la imputación de rentas regularizada.

TERCERO.-Sobre la determinación del rendimiento del local con referencia catastral terminada en WT. Ejercicio 2010 completo. Desestimación del motivo.

Este motivo de impugnación se basa en que desde la fecha de presentación de la demanda el contrato quedó resuelto y las cantidades devengadas con posterioridad constituyen una indemnización que no integra el concepto de renta del capital inmobiliario regularizado por la Administración tributaria.

No se discute que en fecha 26 de febrero de 2010 y por medio de Procurador de los Tribunales el hoy recurrente presentó demanda de juicio verbal de desahucio de finca urbana -local comercial sito en la Plaza de Tenerías, 10, Bar musical "Deja Vu", con referencia catastral terminada en WT- por impago de las rentas del mes de noviembre de 2009 y febrero de 2010 (3.412,50 euros), a la que, al amparo del artículo 438.3.3ª de la LEC - en su redacción entonces vigente- acumuló la acción en reclamación de rentas vencidas y no pagadas, así como, según el apartado Sexto.3 de la demanda "no solo las vencidas sino también las rentas futuras que se devenguen con posterioridad a la presentación de la demanda hasta la entrega de la posesión efectiva del local, que expresamente reclamamos al amparo del artículo 220.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), en cuya virtud " 2. *En los casos de reclamaciones de rentas periódicas, cuando la acción de reclamación se acumule a la acción de desahucio por falta de pago o por expiración legal o contractual del plazo, y el demandante lo hubiere interesado expresamente en su escrito de demanda, la sentencia incluirá la condena a satisfacer también las rentas debidas que se devenguen con posterioridad a la presentación de la demanda hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca, tomándose como base de la liquidación de las rentas futuras, el importe de la última mensualidad reclamada al presentar la demanda*".

Tras manifestar que no concurrían circunstancias que impidiesen la enervación del desahucio, la demanda concluía con el suplico de que se dictase sentencia, en lo que ahora interesa, con el siguiente contenido: "a) Declare resuelto el contrato de arrendamiento aludido en el Hecho Primero. b) Condene a los demandados a entregar a mi representado el local objeto del contrato de arrendamiento resuelto según la pretensión anterior y descrito en el Hecho Primero. c) Condene a los demandados, solidariamente, a pagar a mi representado la cantidad de 3.412,50 euros más el importe de las rentas que se vayan devengando hasta que desaloje el local..."

De hecho, el escrito de 17 de noviembre de 2010 presentado ante el Juzgado de Primera Instancia nº 2 - por el que solicitaba el desarchivo de los autos y el señalamiento de día para la celebración de juicio verbal- adjuntaba una relación de "RENTAS PENDIENTES DE PAGO" que incluía la de noviembre de 2009 y las de febrero a noviembre de 2010 -salvo la de abril que los arrendatarios abonaron con exceso de 17,50 €, que se descuenta de la deuda-, calculando el importe conforme al IVA exigible en cada momento a la renta mensual, en total 17.150,00 euros.

La sentencia de 11 de enero de 2011, tras dejar constancia de que el demandante ejercitaba acumuladamente una acción de resolución del contrato de arrendamiento urbano de local comercial con fundamento en el impago de las rentas de los meses de noviembre de 2009, y de febrero de 2010 "en adelante", y una acción en reclamación de las rentas debidas que a enero de 2011 incluido ascendían a 20.615 euros, "más las mensualidades que se devenguen hasta que se produzca el desalojo", respecto de la que "los documentos aportados acreditan la existencia del contrato de arrendamiento del que surge como obligación del pago de rentas, sin que los demandados -que no comparecieron en forma- probasen nada sobre los hechos extintivos (pago de rentas), estimó íntegramente la demanda y, en su virtud: "1º Declaro resuelto el contrato de arrendamiento que vincula a las partes sobre el local comercial (bar musical "Deja Vu") sito en Valladolid, Plaza de Tenerías nº 10, y consecuentemente, declaro haber lugar al desahucio, condenando a la parte demandada a que lo desaloje en el plazo legal, bajo apercibimiento de lanzamiento que en su caso tendrá lugar el día 10



de febrero de 2011 a las 10,30 horas. 2º Condeno a la parte demanda a pagar solidariamente al demandante la suma de 20.615 euros debía a enero de 2011 -incluido-, más las cantidades que se devenguen hasta el desalojo. 3º Se imponen a la parte demandada las costas procesales causadas."

Así las cosas, los antecedentes que acabamos de referir en el sentido de que, tanto por calificación legal, como por así considerarlos el demandante y la sentencia de instancia, las cantidades que se van devengando desde la demanda hasta el desalojo también son "rentas debidas", determinan sin más, por su literosuficiencia, la desestimación de este motivo de impugnación; no obstante, cabría añadir lo siguiente:

a) Una cosa es que a la fecha de presentación de la demanda el 26 de febrero de 2010 ya concurriera la invocada causa de resolución del contrato de arrendamiento -impago de dos meses de renta-, pudiendo así fundamentar la acción de desahucio, y otra que esa sea la fecha en que ha de entenderse finaliza la prestación periódica de puesta a disposición del bien inmueble en que consiste el arrendamiento, lo cual únicamente tiene lugar cuando, declarado resuelto el contrato por sentencia de 11 de enero de 2011, el propietario recupera la posesión de la finca mediante el desalojo del arrendatario, de ahí que hasta ese momento -u otro anterior si el abandono fuera voluntario- las cantidades que se van devengando siguen teniendo la naturaleza de cantidades debidas y exigibles en tal concepto de renta y ello por mor de la posesión de la finca que el arrendatario disfruta sin solución de continuidad desde la celebración del contrato, del que la posesión trae causa, como así lo entendió pacíficamente y de conformidad con el ordenamiento jurídico el propio demandante.

De hecho, en caso de enervación la resolución judicial que lo reconozca se limita a declarar enervada " *la acción de desahucio*" (artículo 22.5 LEC), sin mención alguna a la teórica rehabilitación del contrato que, en el sentir del recurrente, ya habría quedado resuelto por la fehaciente voluntad del arrendador mediante la presentación de la demanda; además, en el proceso civil el propio actor alegó que los arrendatarios le habían abonado la renta del mes de abril de 2010 -posterior a la demanda-, que dio por recibida, lo que contradice su tesis acerca del efecto resolutorio anudado a la presentación misma de la demanda.

En definitiva, la demanda de desahucio y la sentencia que lo declara son, en el caso, los presupuestos jurídicos que determinan la recuperación forzosa de la posesión, agotando los efectos de la relación arrendaticia.

b) Además de lo ya dicho, el recurrente calculó en su demanda el importe adeudado, y que se seguía devengando, incluyendo el Impuesto sobre el Valor Añadido, y ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuya virtud " *No se incluirán en la base imponible: 1.º Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto*". A juicio de la Sala es claro que, incluso en la tesis del demandante, en todo caso la "indemnización" cuantificada precisamente en función de las rentas devengadas tras demanda y sentencia y hasta el desalojo ha de incluirse en la base imponible del IVA al no ser tal "indemnización" sino la contraprestación genuina de la posesión derivada del arrendamiento.

Desde esa perspectiva, igual de antijurídica sería la posesión del arrendatario que ha dejado de abonar la renta con anterioridad a la demanda de desahucio, que la que mantiene tras la demanda y hasta el desalojo, tratándose sin embargo en ambos casos de rentas debidas y no satisfechas.

Y c) Por lo demás, es de aplicación a las rentas devengadas y exigibles durante el ejercicio 2010 la regla general de imputación temporal fijada en el artículo 14.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en cuya virtud " *Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor*".

Y aunque no ha aflorado en los autos, el hecho de que la sentencia de desahucio se dictara el 11 de enero de 2011 no conlleva la entrada en aplicación de la regla especial de imputación temporal contenida en el artículo 14.2.a) LIRPF, conforme a la que " *a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza*", ya que no nos encontramos aquí ante el concepto de renta litigiosa entendido como renta no percibida por estar pendiente un procedimiento judicial para determinar el derecho a percibirla o su cuantía, estableciendo en este sentido el artículo 444 LEC que " *1. Cuando en el juicio verbal se pretenda la recuperación de finca, rústica o urbana, dada en arrendamiento, por impago de la renta o cantidad asimilada sólo se permitirá al demandado alegar y probar el pago o las circunstancias relativas a la procedencia de la enervación*".

**CUARTO.-Sobre la reducción por aportaciones a la Mutualidad General de la Abogacía. Reducción hasta el máximo permitido. Estimación.**

Sobre este particular la liquidación provisional señala lo siguiente: "Las aportaciones efectuadas a Planes de Pensiones y Mutualidades de Prevision Social en el 2010 son incorrectas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto, ya que las aportaciones realizadas a Mutualidades de P.S. que actúan como alternativas al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, tendrán de acuerdo con el artículo 30.2.1ª de la Ley del Impuesto, la consideración de gasto deducible de la actividad profesional, por la parte que cubran las contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 4.500,00 euros. Por todo lo anterior solo procede considerar aportaciones realizadas a mutualidades las cantidades que exceden de 4.500,00 euros, pues estas al no tener la consideración de gastos de la actividad, dan derecho a reducir la Base Imponible. Todo ello de acuerdo con consulta vinculante V0500-08 de la D.G. de Tributos: "De acuerdo con los preceptos anteriores, las cantidades abonadas por los profesionales ejercientes para los que la mutualidad de previsión social actúe como alternativa al Régimen Especial de Trabajadores Autonomos se consideran gasto deducible de la actividad, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social y con el límite máximo de 4.500 euros anuales. Las cantidades que estos profesionales abonen por encima del citado límite podrán ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias previstas para planes de pensiones y respetando los límites establecidos en el artículo 52 de la Ley 35/2006".

Y saliendo al paso de las alegaciones formuladas por el contribuyente a la propuesta, añade que "Las aportaciones a la mutualidad determinan la reducción de la Base Imponible, tal como recogen los datos fiscales. Se desestima la alegación presentada, pues en primer lugar dicha mutualidad es alternativa a la S. Social y por tanto no goza del carácter voluntario que el contribuyente manifiesta, por este motivo el artículo 30.2.1ª de la Ley del Impuesto, ya citado determina: "No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 4.500 euros anuales". El contribuyente no está integrado en el régimen de autónomos de la S. Social, resultando por tanto que las aportaciones a la mutualidad resultan gastos de la actividad con el límite de 4.500,00 euros".

El artículo 51 LIRPF establece que " *Podrán reducirse en la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social: ... 2. Las aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social que cumplan los siguientes requisitos: a) Requisitos subjetivos: 1.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones siempre que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para los rendimientos netos de actividades económicas, en los términos que prevé el segundo párrafo de la regla 1.ª del artículo 30.2 de esta Ley* ".

A su vez este precepto señala que " *1.ª No tendrán la consideración de gasto deducible los conceptos a que se refiere el artículo 14.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ni las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 51 de esta Ley . No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados , actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 4.500 euros anuales*".

Finalmente, el artículo 52 LIRPF, sobre límite de reducción, establece que " *1. Como límite máximo conjunto para las reducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51 de esta Ley , se aplicará la menor de las cantidades siguientes:*

a) *El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. Este porcentaje será del 50 por 100 para contribuyentes mayores de 50 años.*



b) 10.000 euros anuales. No obstante, en el caso de contribuyentes mayores de 50 años la cuantía anterior será de 12.500 euros.

2. Los partícipes, mutualistas o asegurados que hubieran efectuado aportaciones a los sistemas de previsión social a que se refiere el artículo 51 de esta Ley, podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas incluyendo, en su caso, las aportaciones del promotor o las realizadas por la empresa que les hubiesen sido imputadas, que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite porcentual establecido en el apartado 1 anterior. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones y contribuciones que excedan de los límites máximos previstos en el apartado 6 del artículo 51".

No se discute que el recurrente aportó a la Mutualidad General de la Abogacía en el ejercicio comprobado 15.552,63 €, y que de este importe aplicó en la casilla 482 por el concepto de reducciones por aportaciones a sistemas de previsión social la cifra máxima de 12.500 € permitida por el artículo 52.1.b) LIRPF, que la Oficina Gestora reduce en 4.500 € hasta 11.052,63 €, por considerar, en esencia, y como hemos visto, que dado que dicha cantidad máxima de 4.500 € es susceptible de deducción como gasto de la actividad económica, no puede ser al mismo tiempo objeto de reducción de la base imponible.

Así las cosas, y aun cuando en abstracto la argumentación de la Administración es conforme con el ordenamiento jurídico arriba expresado, sin embargo, dadas las singulares circunstancias concurrentes el motivo de impugnación ha de correr suerte estimatoria y es que, sin perjuicio de lo que, además, luego se dirá sobre el principio de íntegra regularización tributaria, cabe señalar lo siguiente:

a) No obra en el expediente electrónico remitido por la Administración el documento nº 20 -después del doc. 19 va el doc. 21- en el que debía figurar el certificado de la Mutualidad aportado por el interesado en su primer escrito de 29 de mayo de 2015. Así pues, la Sala carece de elementos de juicio para poder determinar si la aportación a la Mutualidad tuvo o no por objeto -y cuánto-, la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, lo que impide constatar la concurrencia del presupuesto fáctico al que se condiciona la posible apreciación de un gasto fiscalmente deducible de la actividad profesional y como tal incompatible con la reducción de la base imponible.

Y b) En todo caso, lo que no es admisible es que la Oficina Gestora practique una regularización incompleta, "a doble cara, siempre favorable a la Administración" -en expresión del Tribunal Supremo, como veremos-, en el sentido de minorar la reducción de la base imponible declarada por tratarse de un potencial gasto deducible de la actividad, pero sin regularizar, al mismo tiempo -incluso ampliando si fuera necesario el alcance de las actuaciones, como ya hizo- el rendimiento neto de la actividad económica a fin de constatar y, en su caso, regularizar a favor del contribuyente este elemento de la base imponible.

La conjunción de ambas consideraciones nos lleva a anular la liquidación provisional practicada en este particular, reconociendo el derecho del recurrente a la reducción máxima de la base imponible declarada por el concepto aportaciones a sistemas de previsión social por importe de 12.500 €, al no acreditarse por la Administración tributaria causa que lo impida.

QUINTO.-Sobre la aplicación de las retenciones a cuenta por arrendamientos del inmueble ingresadas por la comunidad de bienes arrendataria. Procedencia. Estimación del motivo.

No se discute que el hoy recurrente aplicó a la cuota líquida resultante de su autoliquidación un importe total de 4.649,66 € en concepto de retenciones a cuenta del ejercicio 2010 por arrendamiento de inmuebles urbanos en el que se incluía la cantidad de 3.972,50 € ingresados por la comunidad de bienes arrendataria del local WT, que la Oficina Gestora minoró hasta 665,00 € correspondientes a las rentas satisfechas de enero y abril, considerando el resto (3.307,50 €) un ingreso indebido de la arrendataria ya que con arreglo al artículo 78 del Reglamento del Impuesto " *Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes*", y que, por tanto si una renta sujeta a retención no se ha satisfecho, no ha nacido la obligación de retener y, en consecuencia, como la entidad no ha abonado las mensualidades de renta, no ha podido practicar una retención, todo ello, añade la Abogacía del Estado, sin perjuicio del derecho del arrendatario a solicitar la devolución de ingreso indebido a su favor de las cantidades satisfechas; dicho de otro modo, la tesis de la Administración es que no se puede deducir una retención que nunca debió realizarse por no haber nacido la obligación de retener que sólo surge con el pago de las rentas.

En relación con dicho ingreso por retenciones a cargo de la arrendataria y a cuenta del arrendador, consta en autos informe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de fecha 18 de diciembre de 2019 en el sentido de que "No se ha practicado ninguna devolución al respecto ni a la entidad ni a las personas físicas que la componían".



Una vez más, el razonamiento teórico de la Administración es conforme con el ordenamiento jurídico pues, en efecto, conforme al citado por la Oficina Gestora artículo 78 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), " 1. *Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes*", de suerte que, a salvo de las dos excepciones recogidas en los apartados 2 y 3 del precepto -que no afectan al caso que nos ocupa-, el obligado a retener debe practicar la retención en el momento en que abona o paga efectivamente la renta, independientemente del momento de su exigibilidad -lógicamente anterior- pudiendo suceder que aquél momento no coincida con éste, y, correlativamente, el derecho a deducir las retenciones por el perceptor de renta no surge hasta que no haya nacido la obligación de retener, es decir, cuando haya cobrado su importe, y ello con independencia de la imputación temporal de las rentas que proceda ex artículo 14 LIRPF -a la que siguen la imputación temporal de retenciones ex artículo 79 del RIRPF-, lo que, en supuestos de atrasos en el cobro de rentas exigirá la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria.

Dicho criterio, que compartimos, es el mantenido recientemente por la Resolución del TEAC de 10 de febrero de 2020, que cita la de 27 de septiembre de 2012 -mencionada en la resolución del TEAR aquí impugnada-, y que mantuvo la STSJ de Madrid de 11 de mayo de 2017 (*« para que nazca la obligación de retener y el derecho a deducir lo retenido es necesario que previamente se satisfagan los rendimientos...»*).

Sin embargo, la Sala no comparte la conclusión alcanzada en dichas resolución y sentencia, y que sigue la Administración demandada, sobre que en el caso de que la entidad pagadora hubiera ingresado la retención -sin satisfacer la renta- el perceptor no puede deducirse dicha cantidad por no ser considerada como pago a cuenta del impuesto al no haber nacido aún la obligación de retener, y que no se produce enriquecimiento injusto ya que, tratándose la retención de un ingreso indebido, la entidad que retuvo podrá en su caso solicitar su devolución lo que, a su vez, podría ocasionar un defecto de imposición si ésta solicitara y obtuviera la devolución del ingreso indebido.

Sin perjuicio de que, como ya hemos dicho, en diciembre de 2019 la Dependencia Regional de Gestión Tributaria ha certificado que a esa fecha no se ha practicado ninguna devolución a la arrendataria por las retenciones ingresadas a cuenta del arrendador por el ejercicio 2010, lo que por sí solo pone de relieve la imposibilidad de que se produzca ya el riesgo de defecto de imposición sugerido en la resolución del TEAC que venimos citando, en todo caso la Sala considera que corresponde a la Administración tributaria cercenar desde el inicio ese riesgo o incertidumbre, y ello en aplicación del principio de íntegra regularización.

A este respecto traemos a colación la reiterada doctrina del Tribunal Supremo recaída sobre este principio -por todas, STS de 13 de noviembre de 2019, recurso de casación núm. 1675/2018, que la hace extensiva a terceros interesados en el Impuesto sobre Sociedades-, en la que, entre otros pronunciamientos y con remisión a doctrina anterior, dice lo siguiente: *« QUINTO.- El principio de íntegra regulación: significado y fundamentos.*

Esta Sección ha tenido ocasión de pronunciarse recientemente sobre un supuesto parecido en la sentencia de fecha 10 de octubre de 2019 recaída en el recurso número 4809/2017 , y en la sentencia de fecha 25 de septiembre de 2019 recaída en el recurso de casación número 4786/2017 y en la de fecha 10 de octubre de 2019 recaída en el recurso 4153/2017 acerca de este principio.

Decíamos en el fundamento jurídico de la primeramente citada que:

"La existencia de un procedimiento inspector determina la entrada en escena del invocado principio de íntegra regularización con relación a la situación tributaria del inspeccionado y que, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, opera tanto en las actuaciones inspectoras de alcance general como en las de alcance parcial, siempre que se respete dicho alcance, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora de carácter parcial (véase, por todas, la sentencia de 26 de enero de 2012 (rec. 5631/08 , FJ 3º).

Esta sentencia analiza la operatividad del principio de íntegra regularización en el procedimiento de comprobación limitada: "se ha puesto de manifiesto que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación" (sentencia de 26 de enero de 2012 (rec. 5631/08 , FJ 3º).

De esta manera, el principio de íntegra regularización contextualiza la prohibición de una nueva regularización - a la que se refiere el artículo 140.1 LGT , en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada-con relación



a las circunstancias del objeto tributario comprobado (obligación tributaria, elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación).

En nuestra sentencia de 25 octubre 2015 (rec. 3857/2013) rechazamos la incongruencia omisiva aducida por la Administración recurrente por la circunstancia de que, en su opinión, la sentencia de instancia no se había pronunciado sobre el procedimiento adecuado para la devolución de las cuotas de IVA. Además, enfatizamos que el incumplimiento de los requisitos formales previstos para la devolución de las cuotas de IVA soportadas no puede implicar, contradiciendo el principio de neutralidad, la negación del derecho a la devolución del IVA: "[e]sta Sala reiteradamente ha reconocido en este mismo tributo la necesidad de la regularización íntegra de los sujetos pasivos inspeccionados y la prevalencia del cumplimiento de los requisitos materiales sobre el de los requisitos formales en aplicación del principio de neutralidad del impuesto."

Prácticamente de forma coetánea, en nuestra sentencia de 7 octubre 2015, ref. 2622/2013 mantuvimos la tesis que patrocina la parte recurrente sobre la base del principio de integra regularización, pese a que declaramos sin objeto el recurso de casación que, en aquella ocasión, también había interpuesto el Abogado del Estado.

En efecto, esta sentencia da respuesta a la cuestión que nos ocupa de forma clara y, además, contiene una nutrida referencia a la jurisprudencia existente: "no podemos dejar de señalar que este tipo de situaciones conflictivas, que tratan de resolverse mediante los preceptos invocados en el recurso de casación, surgen de una actuación previa de la Inspección que esta Sala no comparte, pues la regularización que se lleva a cabo no resulta completa, al regularizar el IVA indebidamente soportado y no proceder, en cambio, a reconocer el derecho a devolución de su importe. Se trata de una actuación administrativa a doble cara, siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado, para, posteriormente, prolongar dicha situación hasta la firmeza de aquella, al amparo de la normativa que el Abogado del Estado considera infringida. En cambio, el obligado tributario no solo soporta dicha situación, sino que, además, a veces, como ocurrió en el presente caso, se ve sometido a la actuación de la Administración autonómica que le gira liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por el contrario, como ya hemos dicho con anterioridad, el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida -en el presente caso, incluso constaba en la Base de Datos de la AEAT la declaración de ingreso del IVA de la parte vendedora, según hemos indicado en el primero de los Antecedentes-, razón por la que en supuestos de repercusión sin que existiera sujeción a IVA hemos reconocido el derecho a devolución por parte de quien no solo soportó aquella, sino que se vio sometido a regularización de la deducción efectuada. Así, SSTs 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002), 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012), 23 de enero de 2014 (recurso de casación 5668/2011), 2 de octubre de 2014 (recurso de casación 2178/2012), 23 de octubre de 2014 (recurso de casación 2945/2012), 6 de noviembre de 2014 (recurso de casación 3110/2012)."

Cierto es que la sentencia parcialmente transcrita -como pone de manifiesto el Sr. Abogado del Estado-, se refiere a la improcedencia de tributar por IVA al reconocer que, en realidad, debía aplicarse el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, incompatible con el primero.

Ahora bien, nuestra doctrina no puede limitarse exclusivamente a estos supuestos de incompatibilidad, en la medida que lo que se censura a la Administración es una regularización incompleta, con independencia de que el obligado tributario no solo soporte dicha situación, sino que, además, a veces, se ve sometido a liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En cualquier caso, la posición que mantiene ahora el Abogado del Estado dista mucho de la interpretación que de nuestra jurisprudencia hace el Tribunal Económico-Administrativo Central. Así, en su resolución 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014) afirma que "[e]n palabras del TS, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable (incluso en supuestos en los que se concluía que se había producido simulación por diversas entidades de un grupo, el TS reconoce que procede la devolución del IVA derivado de la anulación de las cuotas de IVA repercutidas de forma indebida, Sentencia de 25 de octubre de 2015 , recurso 3857/2013).

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que



obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingreso de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, antes, al contrario, exige que el acto sea firme para que el interesado inste la devolución de las cuotas, por lo que, de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el TS, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la no deducción legal de las cuotas, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación improcedente, con el consiguiente perjuicio para quien soportó las cuotas, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

La inspección debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante"... Además, sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización».

Más adelante, la STS de 13 de noviembre de 2019 que venimos citando contiene la siguiente reflexión relevante para el caso que nos ocupa: « SÉPTIMO.- La devolución de tributos indebidos en el caso de tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.

Como decíamos en el fundamento jurídico octavo de las sentencias antes mencionadas:

"Ambas partes fundamentan, principalmente, sus posturas en una visión contrapuesta del principio de íntegra regularización.

Por un lado, el recurrente defiende que, en unidad de acto, procedía en el procedimiento de inspección acordar la devolución de las cuotas indebidamente soportadas.

Por otro lado, la Administración entiende que la operatividad de ese principio ha sido reconocida jurisprudencialmente para otros supuestos, apuntando, además, que no cabe su aplicación a los efectos pretendidos en situaciones de fraude o abuso.

Sin perjuicio del principio de íntegra regularización, cuya virtualidad en el seno del procedimiento inspector se analizará en el siguiente fundamento de derecho, conviene poner de manifiesto que, a partir de la lectura conjunta del artículo 14.3 con relación al artículo 14.1 c) del Reglamento de revisión en vía administrativa, el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos se confiere -por lo que aquí importa- a la persona o entidad que haya soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.

Pues bien, de conformidad con el artículo 14.3 del Reglamento de revisión en vía administrativa, ese derecho a la devolución de ingresos indebidos podrá solicitarse por el obligado tributario que soportó la repercusión indebidamente, instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

En estos casos específicos, el artículo 14.3 del Reglamento 2005 conecta con la previsión del artículo 120.3 LGT que habilita al obligado tributario que considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, a instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca; y con el artículo 221.4 LGT en cuya virtud, cuando un obligado tributario



considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art.120 de la LGT .

Ahora bien, estos preceptos se refieren a procedimientos específicos, en virtud de los cuales un obligado tributario insta la devolución de los ingresos indebidos, específicamente, de las cuotas indebidamente repercutidas.

Sin embargo, el escenario en el que nos encontramos es aquí otro distinto, pues existe ya un procedimiento de inspección cuyo objeto versa, precisamente, sobre la improcedencia de tributar por IVA y, por ende, de repercutir cuotas, de soportar la repercusión y, en definitiva -si se considera que concurren los requisitos anteriormente referidos del artículo 14 del reglamento de 2005-, de obtener la devolución de dichas cuotas.

Por tanto, no cabe mantener aquí la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo (específico de devolución) cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección". Y el fallo concluye con el siguiente pronunciamiento: « Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia que, el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración».

Pues bien, de dicha doctrina cabría obtener dos conclusiones aplicables al caso que nos ocupa; de un lado, que con ocasión de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010 sobre el arrendador aquí recurrente, negándole la deducción de la retención a cuenta (indebidamente) ingresada por la arrendataria, la Oficina Gestora venía obligada a efectuar de oficio una regularización completa y bilateral a la arrendataria retenedora en orden a la devolución de dicho ingreso indebido; y, de otro, que dicha devolución debió practicarse de modo coetáneo al procedimiento de comprobación, en lugar de esperar a que la arrendataria promoviera a su instancia -o no- un procedimiento de devolución de ingresos indebidos

En definitiva, no es sólo que ya no pueda darse el defecto de imposición sino que la Administración tributaria pudo y debió anticiparse desde el inicio al riesgo contario -aquí cristalizado- de doble imposición, y ello en consideración a los ya citados principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, que refuerzan el principio de íntegra regularización, así como los principios de buena fe y confianza legítima en la actuación de la Administración, traducción en este ámbito del principio constitucional de seguridad jurídica, recogidos tras la reforma de 1999 en el artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, hoy artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público -supletoria respecto del ordenamiento tributario ex artículo 7.2 LGT-, junto con el de prestación servicial a que viene obligada la Administración, en cuya virtud, las Administraciones Públicas " deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios: a) Servicio efectivo a los ciudadanos... e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional", principios todos ellos a los que venimos haciendo referencia, entre otras, en sentencias de 31 de marzo de 2017 (recurso 284/16), y 31 de enero (recurso 329/18), 19 de septiembre (recurso 197/19) o 7 de noviembre de 2019 (recurso 1668/19).

SEXTO.-Sobre la pretensión de devolución de una concreta cantidad. Improcedencia.

Sin perjuicio de que la pretensión de devolución de cuantía no puede ser estimada en sus propios términos habida cuenta la desestimación de dos de los cuatro motivos de impugnación, es a la Oficina Gestora a la que, en ejecución de la presente sentencia, le corresponde practicar una nueva liquidación sobre las bases contenidas en los fundamentos de derecho cuarto -reconocimiento de la reducción máxima por el concepto de aportación a sistemas de previsión social, es decir, 12.500 €, y quinto -deducción de la totalidad de los ingresos a cuenta del arrendamiento, es decir, otros 3.307,60 € indebidamente minorados en la liquidación-

SÉPTIMO.- Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, no procede la imposición de costas a ninguna de las partes.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por don Pablo Jesús contra la Resolución de 30 de agosto de 2018 del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla y León



(reclamación núm. NUM000), que se anula, al igual que la liquidación provisional de la que trae causa, por su parcial disconformidad con el ordenamiento jurídico en lo que se refiere a los conceptos relativos a aportaciones a sistemas de previsión social y retenciones a cuenta por arrendamientos de inmuebles urbanos, que se sustituirán por los importes consignados correctamente en la autoliquidación de 12.500 € y 4.649,66 €, respectivamente, todo ello sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

FONDO DOCUMENTAL CEDIDOS