

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083070

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de julio de 2021

Sala 1.^a

R.G. 2585/2020

SUMARIO:

IRPF. Imputación temporal. Regla general. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducción por plurianualidad. Período de generación. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Como regla general, los rendimientos del capital inmobiliario se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

Es decir, que deben imputarse al momento en el que el acreedor (titular de los inmuebles concernidos) puede exigir del deudor (del que está usando o disfrutando de esos inmuebles) las rentas generadas por la cesión de esos inmuebles. Deben imputarse al momento en el que nace la posibilidad de exigir jurídicamente las correspondientes rentas o prestaciones, posibilidad de exigir las atendiendo a lo que disponen los arts. 1.113 y ss. del Código Civil, en función de los pactos que hayan establecido las partes y lo que al respecto dispongan las normas civiles atinentes a la materia.

Por tanto, en el IRPF los rendimientos del capital inmobiliario no se imputan al período impositivo en que se perciben, que sería el criterio de caja o del cobro, pero tampoco al período o a los períodos en que esos rendimientos se generan o se devengan, que sería el criterio del devengo fiscal, y que es también el criterio contable.

En los casos más corrientes, que son los de arrendamientos de un inmueble concreto, los rendimientos correspondientes a las rentas generadas por ese arrendamiento se imputan al período impositivo en el que el arrendador puede exigir esas rentas del arrendatario. Al momento en el que la obligación del arrendatario de pagar esas rentas al arrendado es exigible, entendiendo «exigible» en el sentido jurídico del art. 1.113 del Código Civil.

En el caso que nos ocupa, las rentas de tres años deben llevarse a la base imponible de un único ejercicio, del ejercicio en que son exigibles las rentas de esos tres años, lo que supone una acumulación y una mayor tributación que si esas rentas se hubiesen repartido a lo largo de esos tres años, mayor tributación que dimana de la progresividad del Impuesto; pero ello debe hacerse así porque así lo establece la norma de imputación temporal del art. 14.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Pues bien, siendo ello así, el Tribunal considera, y ese el criterio que fija en la presente resolución, que, cuando la norma -el art. 23.3 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF)- disponía que la reducción debía aplicarse a los «rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo», como período de generación debe entenderse el período transcurrido entre el momento que esos rendimientos comienzan a generarse o devengarse y aquel otro en que resultan «exigibles»; «exigibles» en los términos que para su imputación temporal establece el art. 14.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Período de generación que tiene que ser «superior» a dos años, que es lo que así se establece en ese art. 23.3 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF); por tanto, como mínimo dos años y un día, o superior. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 2, 12, 14, 18, 21, 22, 23, 25, 26, 32, 45, 46, 56 y 63.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 15.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 11.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, arts. 3, 1.113 y 1.255.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.), art. 38.

Constitución Española, art. 31.

Se ha visto el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala Desconcentrada de Granada, de 20/10/2019, recaída en las reclamaciones acumuladas nºs. 23/01002/2017 y 23/01089/2017.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 12/06/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso, interpuesto en 28/02/2020 frente a esa resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala Desconcentrada de Granada, de 20/10/2019, recaída en las reclamaciones acumuladas nºs. 23/01002/2017 y 23/01089/2017, en su día interpuestas, respectivamente, frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra una liquidación provisional dictada por la Oficina Gestora de la A.E.A.T. atinente al I.R.P.F. del año 2014, y frente a un acuerdo sancionador relativo a esos mismos concepto y período tributarios.

Segundo.

Lo actuado por la Oficina Gestora en relación al principal.

1º.- D. Xyz y Dª. Mnr, y a los que en adelante nos referiremos como "los obligados" o "la parte"), presentaron declaración-autoliquidación en régimen tributación "conjunta" del I.R.P.F. del año 2014, a la que incorporaron que como "rendimientos del capital inmobiliario", y además de los procedentes de otros inmuebles, habían tenido los procedentes del inmueble con referencia catastral ..., que les había deparado en ese año un rendimiento neto de 34.964,85 euros (39.600,00 euros de ingresos íntegros menos 4.635,15 euros de gastos deducibles), al que aplicaron una reducción por plurianualidad (art. 23.3 de la Ley del Impuesto) de 13.985,94 euros, lo que determinó que declararan 20.978,91 euros como rendimiento del mismo a incluir en la B.I.

Declaración por ellos presentada que, con las demás magnitudes que declararon, determinó un resultado a devolver de 5.906,81 euros. Cuota a devolver que se devolvió en su día a los obligados.

2º.- El 20/04/2017 la Oficina Gestora notificó a los obligados el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a su tributación por el I.R.P.F. del año 2014.

Tras instruir ese procedimiento, en el que requirió determinada documentación a los obligados, que éstos le aportaron, el 22/05/2017 esa Oficina gestora notificó a los obligados una propuesta de liquidación "provisional" en la que le advirtió que las discrepancias detectadas que iban a ser objeto de regularización eran las siguientes:

< ... habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- La reducción practicada sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario es incorrecta, de acuerdo con el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto y el artículo 15 del Reglamento del Impuesto.

- En contestación al requerimiento de esta Administración para la justificación de la aplicación de la reducción aplicada en virtud de lo dispuesto en el artículo 23.3 de la ley 35/2006 del IRPF, el contribuyente contesta que dicha documentación ya se aportó con ocasión del procedimiento de comprobación limitada que esta misma Administración tramitó respecto de su declaración del IRPF del ejercicio 2014.

Efectivamente, en este expediente consta, entre otros documentos, el de contrato de arrendamiento de nave industrial, fechado el día 30-12-2011, suscrito por los cónyuges Dª. Mnr y D. Xyz, como arrendadores, y la entidad ZZ SL, como arrendataria. El objeto de arrendamiento es la nave industrial sita en calle ..., de ..., con referencia catastral En la estipulación primera, establece que el contrato de arrendamiento será de nueve años, desde el 01-01-2012, pudiendo el arrendatario cesar el mismo en cualquier momento, antes del plazo estipulado, sin otro requisito que el de avisar al arrendador con un mes de antelación. En la estipulación segunda se dice que la renta estipulada es de 1.100,00 euros mensuales, pagaderos de la siguiente forma: el día 31-12-2014, la cantidad de 39.600,00 euros; el día 31-12-2017 y el día 31-12-2020 respectivamente, determinando el importe de estos dos últimos pagos según lo establecido en la estipulación cuarta sobre revisión del importe de arrendamiento.

A la vista de la documentación aportada, y teniendo en consideración el artículo 23.3 de la ley IRPF, así como la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos número V475/2015, de 6 de febrero de 2015, en el presente caso no procede aplicar la reducción practicada por el contribuyente toda vez que, según lo acordado entre las partes, estamos ante un contrato de arrendamiento con periodicidad mensual pagadero cada tres años, sin que el hecho de diferir los pagos modifique el periodo de generación de los rendimientos satisfechos. Por ello, al no poder considerarse la existencia en dichos pagos diferidos de un periodo de generación superior a dos años y al no tratarse tampoco de alguno de los supuestos calificados reglamentariamente como rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, no resulta aplicable la reducción practicada. >

Y abrió a los obligados un trámite de audiencia.

Trámite en el que éstos presentaron un escrito al que incorporaron las alegaciones, en lo que aquí interesa, siguientes:

< Que las discrepancias detectadas por la Agencia Tributaria referente a los rendimientos del capital inmobiliario correspondientes al inmueble con referencia catastral ..., sito en la calle ...de ..., tienen la consideración de irregulares, toda vez que se cumplen con la requisitos establecidos en la legislación vigente - artículo 23.3 Ley IRPF y artículo 15 Reglamento IRPF-:

Que tengan un periodo de generación superior a dos años. El periodo de generación es superior a dos años, ya que según la estipulación segunda del contrato de arrendamiento, se acuerda que la duración del contrato es de 9 años, confundiendo esta administración el precio del arrendamiento el cual se ha fijado con un índice mensual, pero sólo sirviendo de base como índice de referencia para la inmensa mayoría de los arrendamientos, siendo la renta a satisfacer la correspondiente al periodo de tres años pagadera igualmente cada tres años. Lo que estamos sin duda ante un rendimiento irregular, que queda perfectamente acreditado mediante la emisión de facturas anuales, aportadas en el expediente y que debe ser así porque el Impuesto sobre el Valor Añadido se devenga anualmente, salvo mejor criterio, no devengándose cantidad alguna en concepto de renta.

En este sentido cabe destacar cual es el fundamento de este tipo de rendimientos, cual es corregir la excesiva progresividad que se deriva de su obtención en un determinado periodo impositivo, dado que se han generado durante varios periodos, pero su imputación corresponde a uno solo, como es el caso que nos ocupa.

Que la consulta vinculante a la que se hace referencia en la liquidación recibida nada tiene que ver con el caso que nos ocupa. En dicha consulta se establece un contrato de arrendamiento con pagos anuales y además ya se han anticipado cuatro anualidades, por lo que el periodo de generación claro está, es inferior a dos años.

Que la administración ha actuado en este procedimiento como juez y parte; por un lado y conociendo que en el ejercicio 2015 ha sido comprobado el arrendamiento de dicho inmueble y dando por correcta su imputación como arrendamiento irregular - ya que de otra forma la administración hubiera liquidado las imputaciones de rendimientos inmobiliarios devengados del ejercicio 2015 y no ha sido así, dejando los rendimientos de este inmueble como irregular y por otro lado y respecto al ejercicio 2014, la administración al reconocer que este rendimiento no es irregular, debería imputar como ingresos los correspondientes sólo los devengados en el ejercicio 2014 y no los correspondientes a los ejercicios 2012, 2013 y 2014.

Que queda perfectamente definido que no se trata de un contrato de arrendamiento con periodicidad mensual pagadero cada tres años, sino un contrato de arrendamiento de duración de 9 años con renta a satisfacer cada tres años.

Que independientemente, el mero hecho de definir un rendimiento con carácter mensual no implica la pérdida del derecho de reducción como renta irregular, sino que habría que estar a lo que resulte de considerarlo o no con periodo de generación superior a dos años, o lo que es lo mismo, un pago que se pueda definir con carácter mensual puede tener su origen en un rendimiento obtenido de forma irregular, ya sean indemnizaciones mensuales de un contrato que ha tenido una duración de diez años, etc. >

3º.- Alegaciones que la Administración desestimó razonando que:

< Se desestiman las alegaciones presentadas, por los siguientes motivos:

Dice el contribuyente que el contrato es de nueve años, pagadero cada tres años. Pero la lectura del contrato establece claramente que 'la renta estipulada es de 1.100 euros mensuales, pagaderos en tres pagos en tres fechas concretas: el día 31-12-2014, el día 31 de diciembre de 2017 y el día 31-12-2020. Además, se establece literalmente que 'el arrendatario podrá cesar el arrendamiento en cualquier momento, sin otro requisito que el de avisar al arrendador con un mes de antelación, sin la obligación de abonar indemnización alguna al propietario. En caso de no avisar, se penalizará con el importe de una mensualidad. Es decir, se fijan en términos mensuales los tres conceptos más importantes el contrato: la periodicidad de la renta, el plazo de para comunicar la finalización anticipada del contrato y la cuantía de la indemnización. Esto nos lleva a la conclusión de que estamos ante un contrato de renta mensual en el que el cobro se difiere a voluntad del arrendador a los tres pagos antes mencionados, sin que por ello se modifique el periodo de generación de los rendimientos.

También dice el contribuyente que la Administración debería imputar como ingresos solo los devengados en el ejercicio 2014 y no los correspondientes a tres años. Pero el art. 14.1.a) de la ley 35/2006, del I.R.P.F., establece que los rendimientos del capital inmobiliario se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por el perceptor. En el presente caso, según el contrato, las cantidades exigibles en 2014 son 39.600 euros.

Finalmente, hay que poner de manifiesto que, tratándose la reducción aplicada de un beneficio fiscal, corresponde al contribuyente acreditar que tiene derecho al mismo, según dice el artículo 105 de la Ley General Tributaria: "...". Y en el presente caso, con la documentación aportada esta Administración considera que no procede la reducción aplicada. >

Y por ello dictó un acuerdo de resolución de ese procedimiento de comprobación limitada, con una liquidación "provisional" a cargo de los obligados, con la que eliminó los 13.985,94 euros de la reducción por plurianualidad del rendimiento del referido inmueble; lo que determinó que la liquidación del I.R.P.F. de los obligados del año 2014 arrojará un resultado a ingresar de 308,66 euros, que añadidos a los 5.906,81 euros que antes se les habían devuelto, determinó un resultado a ingresar de 6.215,47 euros, que fue los que la Administración liquidó a su cargo.

Acuerdo de resolución y liquidación que notificó a los obligados el 30/06/2017.

4º.- Frente a ese acuerdo y liquidación provisional, los obligados interpusieron un "recurso de reposición" ante la Oficina gestora en el que alegaron lo siguiente:

< SEGUNDO. Los rendimientos declarados tienen la consideración de irregulares, toda vez que se cumplen con los requisitos establecidos en la legislación vigente - artículo 23.3 Ley IRPF y artículo 15 Reglamento IRPF: Que tengan un periodo de generación superior a dos años. El periodo de generación es superior a dos años, ya que según la estipulación segunda del contrato de arrendamiento, se acuerda que la duración del contrato es de 9 años, con una renta trienal, confundiendo esta administración el precio del arrendamiento, el cual se ha fijado con un índice mensual, pero sólo sirviendo de base como índice de referencia para la inmensa mayoría de los arrendamientos, siendo la renta a satisfacer la correspondiente al período de tres años pagadera igualmente cada tres años. Lo que estamos sin duda ante un rendimiento irregular, que queda perfectamente acreditado mediante la emisión de facturas anuales, aportadas en el expediente y que debe ser así porque el Impuesto sobre el Valor Añadido se devenga anualmente, salvo mejor criterio, no devengándose cantidad alguna en concepto de renta.

En este sentido cabe destacar cual es el fundamento de este tipo de rendimientos, cual es corregir la excesiva progresividad que se deriva de su obtención en un determinado periodo impositivo, dado que se han generado durante varios periodos, pero su imputación corresponde a uno solo, como es el caso que nos ocupa.

Que queda perfectamente definido que no se trata de un contrato de arrendamiento con periodicidad mensual pagadero cada tres años, sino un contrato de arrendamiento de duración de 9 años con renta a satisfacer de forma trienal.

Que independientemente, el mero hecho de definir un rendimiento con carácter mensual no implica la pérdida del derecho de reducción como renta irregular, sino que habría que estar a lo que resulte de considerarlo o no con período de generación superior a dos años, o lo que es lo mismo, un pago que se pueda definir con carácter mensual puede tener su origen en un rendimiento obtenido de forma irregular, ya sean indemnizaciones mensuales de un contrato que ha tenido una duración de diez años, etc.

En todo caso, el concepto de renta irregular es un concepto jurídico indeterminado, cuya existencia o no debe apreciarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, y que no viene determinado exclusivamente por la circunstancia de que el procedimiento o el contrato tenga una duración superior a dos años o que para su pago se haya referenciado a índices mensuales (que es lo común fijar en contratos de arrendamiento) sino que se trate de asuntos que resulten de cierta complejidad que exijan un esfuerzo, como es el caso que nos ocupa, esfuerzo prolongado para recibir la renta de forma trienal y no mensual como el resto de contratos de arrendamiento.

TERCERO. Que la intención de las partes en el momento de suscribir el contrato de arrendamiento no era otra que establecer la renta trienal, pero lógicamente había que fijarla en base a un arrendamiento "tipo", que como todos sabemos los arrendamientos se fijan referenciándose a precios mensuales. No cabe duda que el citado contrato pueda suscitar dudas respecto a la aplicación del beneficio fiscal aplicado en la declaración según criterio de esta Administración.

CUARTO. No obstante y para evitar interpretaciones, se ha suscrito anexo a contrato de arrendamiento con efectos igualmente del día 30.12.2011, quedando por tanto probados los hechos constitutivos del beneficio fiscal ya aplicado, ya que la voluntad de las partes no era otra sino que la de fijar un contrato trienal, del cual adjunto copia.

QUINTO. Que prueba de ello, además, es que si comparamos los precios medios de alquiler en la zona, estos se sitúan en 750 euros mensuales y en el contrato de referencia, en cómputo trienal, supera con creces dicha cifra. Todo ello se hizo en virtud del esfuerzo prolongado que el arrendador hacía en este contrato. >

5º.- Recurso de reposición que la Administración desestimó argumentando que:

< Una vez examinada la documentación aportada al recurso de reposición, ésta no desvirtúa la liquidación provisional practicada.

En contestación al requerimiento de esta Administración para la justificación de la aplicación de la reducción aplicada en virtud de lo dispuesto en el artículo 23.3 de la ley 35/2006 del IRPF, el contribuyente contesta que dicha documentación ya se aportó con ocasión del procedimiento de comprobación limitada que esta misma Administración tramitó respecto de su declaración del IRPF del ejercicio 2014.

Efectivamente, en este expediente consta, entre otros documentos, el de contrato de arrendamiento de nave industrial, fechado el día 30-12-2011, suscrito por los cónyuges D^a. Mnr y D. Xyz, como arrendadores, y la entidad ZZ SL, como arrendataria. El objeto de arrendamiento es la nave industrial sita en calle ..., de ..., con referencia catastral En la estipulación primera, establece que el contrato de arrendamiento será de nueve años, desde el 01-01-2012, pudiendo el arrendatario cesar el mismo en cualquier momento, antes del plazo estipulado, sin otro requisito que el de avisar al arrendador con un mes de antelación. En la estipulación segunda se dice que la renta estipulada es de 1.100,00 euros mensuales, pagaderos de la siguiente forma: el día 31-12-2014, la cantidad de 39.600,00 euros; el día 31-12-2017 y el día 31-12-2020 respectivamente, determinando el importe de estos dos últimos pagos según lo establecido en la estipulación cuarta sobre revisión del importe de arrendamiento.

A la vista de la documentación aportada, y teniendo en consideración el artículo 23.3 de la ley IRPF, así como la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos número V475/2015, de 6 de febrero de 2015, en el presente caso no procede aplicar la reducción practicada por el contribuyente toda vez que, según lo acordado entre las partes, estamos ante un contrato de arrendamiento con periodicidad mensual pagadero cada tres años, sin que el hecho de diferir los pagos modifique el periodo de generación de los rendimientos satisfechos. Por ello, al no poder considerarse la existencia en dichos pagos diferidos de un periodo de generación superior a dos años y al no tratarse tampoco de alguno de los supuestos calificados reglamentariamente como rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, no resulta aplicable la reducción practicada.

Dice el contribuyente que el contrato es de nueve años, pagadero cada tres años. Pero la lectura del contrato establece claramente que 'la renta estipulada es de 1.100 euros mensuales', pagaderos en tres pagos en tres fechas concretas: el día 31-12-2014, el día 31 de diciembre de 2017 y el día 31-12-2020.

Además, se establece literalmente que 'el arrendatario podrá cesar el arrendamiento en cualquier momento, sin otro requisito que el de avisar al arrendador con un mes de antelación, sin la obligación de abonar indemnización alguna al propietario. En caso de no avisar, se penalizará con el importe de una mensualidad'. Es decir, se fijan en términos mensuales los tres conceptos más importantes del contrato: la periodicidad de la renta, el plazo de para comunicar la finalización anticipada del contrato y la cuantía de la indemnización. Esto nos lleva a la conclusión de que estamos ante un contrato de renta mensual en el que el cobro se difiere a voluntad del arrendador a los tres pagos antes mencionados, sin que por ello se modifique el periodo de generación de los rendimientos.

También dice el contribuyente que la Administración debería imputar como ingresos solo los devengados en el ejercicio 2014 y no los correspondientes a tres años. Pero el art. 14.1.a) de la ley 35/2006, del I.R.P.F., establece que los rendimientos del capital inmobiliario se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por el perceptor. En el presente caso, según el contrato, las cantidades exigibles en 2014 son 39.600 euros.

Finalmente, hay que poner de manifiesto que, tratándose la reducción aplicada de un beneficio fiscal, corresponde al contribuyente acreditar que tiene derecho al mismo, según dice el artículo 105 de la Ley General Tributaria: 'En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haya valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.' Y en el presente caso, con la documentación aportada esta Administración considera que no procede la reducción aplicada. >

Tercero.

Frente a esa desestimación de su recurso de reposición, los obligados interpusieron el 04/08/2017 una reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Andalucía, Sala Desconcentrada de Granada, que dio a esa reclamación el nº. 23-01002-2017; reclamación en la que obligados formularon las alegaciones siguientes:

< SEGUNDO. Los rendimientos declarados tienen la consideración de irregulares, toda vez que se cumplen con los requisitos establecidos en la legislación vigente - artículo 23.3 Ley IRPF y artículo 15 Reglamento IRPF: Que tengan un periodo de generación superior a dos años. El periodo de generación es superior a dos años, ya que según la estipulación segunda del contrato de arrendamiento, se acuerda que la duración del contrato es de 9 años, con una renta trienal, confundiendo esta administración el precio del arrendamiento, el cual se ha fijado con un Índice mensual, pero sólo sirviendo de base como Índice de referencia para la inmensa mayoría de los arrendamientos, siendo la renta a satisfacer la correspondiente al período de tres años pagadera igualmente cada tres años. Lo que estamos sin duda ante un rendimiento irregular, que queda perfectamente acreditado mediante la emisión de facturas anuales, aportadas en el expediente y que debe ser así porque el Impuesto sobre el Valor Añadido se devenga anualmente, salvo mejor criterio, no devengándose cantidad alguna en concepto de renta. Se adjunta contrato de arrendamiento.

En este sentido cabe destacar el fundamento de este tipo de rendimientos, cual es corregir la excesiva progresividad que se deriva de su obtención en un determinado periodo impositivo, dado que se han generado durante varios periodos, pero su imputación corresponde a uno solo, como es el caso que nos ocupa.

Que queda perfectamente definido que no se trata de un contrato de arrendamiento con periodicidad mensual pagadero cada tres años, sino un contrato de arrendamiento de duración de 9 años con renta a satisfacer de forma trienal.

Que independientemente, el mero hecho de definir un rendimiento con carácter mensual no implica la pérdida del derecho de reducción como renta irregular, sino que habría que estar a lo que resulte de considerarlo o no con periodo de generación superior a dos años, o lo que es lo mismo, un pago que se pueda definir con carácter mensual puede tener su origen en un rendimiento obtenido de forma irregular, ya sean indemnizaciones mensuales de un contrato que ha tenido una duración de diez años, etc.

En todo caso, el concepto de renta irregular es un concepto jurídico indeterminado, cuya existencia o no debe apreciarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, y que no viene determinado exclusivamente por la circunstancia de que el procedimiento o el contrato tenga una duración superior a dos años o que para su pago se haya referenciado a índices mensuales (que es lo común fijar en contratos de arrendamiento) sino que se trate de asuntos que resulten de cierta complejidad que exijan un esfuerzo, como es el caso que nos ocupa, esfuerzo prolongado para recibir la renta de forma trienal y no mensual como el resto de contratos de arrendamiento.

TERCERO. Que la intención de las partes en el momento de suscribir el contrato de arrendamiento no era otra que establecer la renta trienal, pero lógicamente había que fijarla en base a un arrendamiento "tipo", que como todos sabemos los arrendamientos se fijan referenciándose a precios mensuales. La administración en este sentido aprecia dudas sobre dicho índice y sólo basa su razonamiento en la palabra mensual, sin tener en cuenta nada más de lo argumentado en los apartados anteriores.

CUARTO. No obstante, se suscribió entre las partes anexo a contrato de arrendamiento con efectos igualmente del día 30.12.2011, quedando por tanto probados los hechos constitutivos del beneficio fiscal ya aplicado, ya que la voluntad de las partes no era otra sino que la de fijar un contrato trienal, del cual adjuntamos copia.

QUINTO. Que prueba de ello, además, es que si comparamos los precios medios de alquiler en la zona para este tipo de inmueble, estos se sitúan en 700 euros mensuales y en el contrato de referencia, en cómputo trienal, supera con creces dicha cifra. Todo ello se hizo en virtud del esfuerzo prolongado que el arrendador hacía en este contrato. Adjunto copia de anuncio de arrendamiento en calle paralela a la del inmueble de referencia, que anuncia arrendamiento de nave de similares características en 700 euros, frente a los 1.100 euros que han sido pactados en el contrato del inmueble arrendado.

Se puede observar que la diferencia es bastante significativa, 400 euros que en cómputo trienal ascendería a la cantidad de 14.400 euros. Con esta diferencia queda demostrado que el arrendador ha hecho un esfuerzo prolongado por celebrar el contrato trienal por lo que la renta forzosamente se ha visto incrementada. Por este motivo queda acreditado el esfuerzo prolongado que se ha hecho al celebrar dicho contrato, argumento necesario para justificar dicha irregularidad en los rendimientos obtenidos.

SEXTO. Que sobre el citado anexo al contrato de arrendamiento, decir que esta administración no lo ha tenido en cuenta y en su acuerdo no ha sido relacionado ni expuestos los antecedentes del mismo, por lo que puedo entender que el derecho del contribuyente ha sido vulnerado, perdiendo tutela efectiva de su defensa, al aportar una prueba que demuestra la voluntad de las partes, arrendador y arrendatario en la celebración de un contrato de arrendamiento.

SÉPTIMO. En base a lo citado en el párrafo anterior, se invoca la sentencia de T Supremo, Sala cuarta de 25.03.1986: En un procedimiento en el que la administración es juez y parte, si el particular se esfuerza en aportar una prueba razonada, prueba además difícil como lo es la de un hecho negativo, cuya realidad ha de rastrearse a través de una serie de documentos contables muy numerosos, no cabe que la administración se limite sin mayor análisis a negar valor a esa prueba.

Por todo lo anteriormente expuesto, SOLICITO:

Se tenga por presentada la presente reclamación económica administrativa en tiempo y forma y se proceda al sobreseimiento del expediente de liquidación provisional recibido. >

Cuarto. La sanción impuesta por la Oficina Gestora.

La Administración de Úbeda consideró que la conducta de los obligados que había sido objeto de regularización en los términos expuestos en el Antecedente de Hecho segundo había sido constitutiva de una infracción tributaria, por ello, y tras tramitar el pertinente procedimiento sancionador, el 17/08/2017 dictó un acuerdo sancionador con el que les impuso una sanción tributaria de 3.107,73 euros (50% de la base de la sanción de 6.215,47 euros) a losde el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, relativo

Quinto.

Frente a ese acuerdo sancionador los obligados interpusieron el 30/08/2017 otra reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Andalucía, Sala Desconcentrada de Granada, que dio a esa reclamación el nº. 23-01089-2017.

Sexto.

Reclamaciones nºs. 23-01002-2017 y 23-01089-2017 acumuladas que esa Sala Desconcentrada de Granada acordó estimar, anulando los actos impugnados, mediante una resolución de 30/10/2019 en cuyos Fundamentos de Derecho, y por lo que al principal (reclamación nº. 23-01002-2017) se refiere, expresó lo siguiente:

< CUARTO.- Por lo que respecta a la reclamación 23/1002/17, interpuesta contra la liquidación provisional, cabe señalar, en primer lugar, que el artículo 14.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, determina, con carácter general, que los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

QUINTO.- Por otro lado, el artículo 23.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, establece, en su redacción vigente en 2014: "..."

SEXTO.- Y el artículo 15 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 y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo dispone que: "..."

Séptimo.

En el presente caso, el contribuyente aplicó en su declaración la reducción prevista en el artículo 23.3 de la Ley del IRPF, a la vista de que percibe cada tres años una cantidad por el arrendamiento (fijado por una duración total de nueve años) de una nave industrial. La Administración rechaza el derecho a la citada reducción argumentando, en síntesis, que "estamos ante un contrato de arrendamiento con periodicidad mensual pagadero cada tres años, sin que el hecho de diferir los pagos modifique el periodo de generación de los rendimientos satisfechos."

En el expediente figura el contrato de arrendamiento aportado por el contribuyente, fechado el 30/12/2011. En el clausulado del mismo, puede constatarse, por un lado, que la estipulación Primera prevé una duración del contrato de nueve años, estableciéndose que el arrendatario podrá cesar en el arrendamiento en cualquier momento, sin otro requisito que el aviso al arrendador con un mes de antelación, fijándose una penalización del importe de una mensualidad para el caso de falta de aviso. La estipulación Segunda dispone: "La renta estipulada es de mil cien euros mensuales (1.100 euros), pagaderos de la siguiente forma: el día 31 de diciembre de 2014 la cantidad de 39.600 euros, el día 31 de diciembre de 2017 y el día 31 de diciembre de 2020 respectivamente, determinando el importe de estos dos últimos pagos según lo establecido en la estipulación cuarta sobre revisión del importe del arrendamiento". Dicha estipulación Cuarta establece que "La renta pactada será objeto de revisión trienal. Dicha revisión se efectuará de conformidad con las variaciones experimentadas por el ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMO publicado por el Instituto Nacional de Estadística, siendo su aceptación obligatorio para ambas partes, siendo la primera renta a actualizar el día 1 de enero de 2015, tomando como referencia en esa fecha el último índice publicado." Por otro lado, la estipulación Tercera prevé la entrega de una fianza, a la firma del contrato, de un importe de 1.100,00 euros.

A la vista de dicho clausulado, la Administración entiende que los tres elementos fundamentales del contrato, esto es, la periodicidad de la renta, el plazo para comunicar la finalización anticipada del contrato y la cuantía de la indemnización, se fijan en términos mensuales.

Frente a ello, el recurrente alega que se ha acudido al módulo mensual únicamente como índice para determinar el precio, puesto que es el más común, pero que en modo alguno eso equivale a decir que el alquiler es mensual, y que en las circunstancias expuestas en el contrato, el hecho de percibir la renta cada tres años le supone un esfuerzo extraordinario o no habitual, que se ve compensado por el hecho de que el precio del arrendamiento es más caro que si se hubiera establecido mensualmente, aludiendo al precio de otros alquileres similares en la zona.

Asimismo, aduce que la reducción en cuestión se ha previsto para mitigar la progresividad del impuesto, en casos como el suyo, en que se perciben en un ejercicio unos rendimientos que se han generado a lo largo de un período temporal superior a dos años, o de forma irregular.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que en el contrato, se prevén unos pagos cada tres años en concepto de arrendamiento, y además de los elementos subrayados por la Administración, se establece que las revisiones serán trienales. Por otro lado, ningún sentido tendría para el arrendador fijar esa forma de cobro, con periodicidad trienal, si de ello se derivasen consecuencias tan perjudiciales como verse afectado por la progresividad del impuesto, al verse obligado a declarar la cantidad correspondiente a tres años en un solo ejercicio.

Por consiguiente, no considerando suficientes los argumentos de la Administración para determinar la verdadera intención de las partes cuando se suscribió el contrato, y entendiendo que, efectivamente, se ha pactado una renta trienal, se admite la pretensión del recurrente, y por ende, su derecho a aplicar la reducción del artículo 23.3 de la Ley del IRPF, lo que determina que deba anularse la liquidación provisional impugnada. >

Séptimo.

Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Andalucía, Sala Desconcentrada de Granada, el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 28/02/2020 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al que incorporó las siguientes alegaciones:

<<< ANTECEDENTES

ALEGACIONES

Primera.- La imputación temporal de los rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se encuentra regulada en el artículo 14 de la Ley 35/2006, ... (LIRPF), que establece en su apartado primero la regla general: "... "

Por su parte, el artículo 23.3 de la LIRPF, en la redacción vigente en el año 2014, establecía lo siguiente en relación con la reducción aplicable a los rendimientos de capital inmobiliario por irregularidad o periodo de generación superior a los dos años: "... "

El artículo 15 del Reglamento del Impuesto ..., también en redacción vigente en 2014, en relación con la reducción del 40%, dispone que: "... "

Segunda.- El TEARA ha estimado la reclamación interpuesta por el contribuyente, y reconoce su derecho a aplicar la reducción del 40% del artículo, 23.3. de la LIRPF, por no considerar suficientes los argumentos de la Administración, y entender que "ningún sentido tendría para el arrendador fijar esa forma de cobro, con periodicidad trienal, si de ello se derivasen consecuencias tan perjudiciales como verse afectado por la progresividad del impuesto".

En opinión de este Departamento de Gestión Tributaria, el TEARA no presenta ningún argumento que sea contrario a los aportados por la Administración de Úbeda a lo largo del procedimiento. Se limita a considerar que la regularización es errónea porque, si no se puede aplicar la reducción del artículo 23.3 de la LIRPF, el comportamiento del contribuyente no sería lógico.

En cuanto al razonamiento de la Administración, se basa, entre otros puntos, en el criterio de la Dirección General de Tributos (DGT) sobre esta cuestión, puesto de manifiesto en la consulta vinculante V0475-15, que se refiere al arrendamiento de una finca agrícola por un periodo de 6 años, pactándose en el contrato de arrendamiento el cobro anticipado en 2013 de las cuatro primeras anualidades, cobrándose las dos últimas anualidades en sus ejercicios respectivos. El consultante pregunta sobre la consideración de los pagos realizados como rendimientos con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, a efectos de la aplicación de la reducción del artículo 23.3, y la DGT establece:

"De los datos aportados, se concluye la existencia de un acuerdo entre arrendador y arrendatario, en virtud de cual se pacta la exigibilidad anticipada de las cuatro primeras anualidades correspondientes a las rentas a satisfacer por el arrendamiento.

Se trata por tanto de una mera anticipación en un solo pago acordada entre arrendador y arrendatario, de parte de los pagos anuales correspondientes al arrendamiento, sin que el hecho de anticipar dichos pagos modifique el periodo de generación de los rendimientos satisfechos. Al no poder considerarse la existencia en dicho pago anticipado, autónomamente considerado, de un periodo de generación superior a dos años y al no tratarse tampoco de alguno de los supuestos calificados reglamentariamente como rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, establecidos en el artículo 15 (rendimientos del capital inmobiliario) o 21 (rendimientos del capital mobiliario) -según se trate de uno u otro rendimiento-, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), no resulta aplicable la mencionada reducción al caso consultado."

En el supuesto objeto del presente recurso, nos encontramos también ante un acuerdo entre arrendador y arrendatario por el que los pagos del arrendamiento se deben hacer cada 3 años. Tal y como indica la DGT, este acuerdo no afecta al periodo de generación de los rendimientos, sino, únicamente al momento en que los mismos deben ser imputados en su declaración del IRPF, puesto que el acuerdo afecta al momento de exigibilidad de los pagos.

Tercera.- En nuestra opinión, la clave de este supuesto se encuentra en la correcta diferenciación entre los conceptos de periodo de generación de la renta, e imputación temporal de la misma.

Del contrato de arrendamiento aportado por el contribuyente, se deduce claramente que el periodo de generación de la renta es mensual.

En primer lugar, en la estipulación primera del contrato, se establece que el arrendatario podrá cesar en el arrendamiento en cualquier momento, con el único requisito de avisar con un mes de antelación. En caso de

incumplir la obligación de avisar, se penalizará al arrendatario con el importe de una mensualidad. Además de que todos los plazos están estipulados en meses, debe destacarse que, en caso de que el arrendatario decida resolver el contrato, deberá pagar exclusivamente por el tiempo que ha ocupado el inmueble, y no hasta cumplir los tres años correspondientes, que sería lo lógico si ese fuese el periodo de generación de la renta.

A continuación, en la estipulación segunda, se fija el precio del alquiler en 1.100 euros mensuales, en lugar de fijar una cantidad para el periodo trianual, lo que refleja que el periodo de generación es mensual, y el pago se acumula cada tres años por acuerdo entre las partes.

En la estipulación tercera, al hacer referencia a la fianza, también se fija su importe en 1.100 euros, es decir, una mensualidad.

En este punto, debe destacarse la existencia de otro documento aportado por el contribuyente como anexo al contrato, firmado el 28 de junio de 2017, cuando ya se había iniciado el procedimiento objeto del presente recurso, en el que se modifica el contrato "ante la necesidad de evitar ciertas vicisitudes sobre la interpretación de varias estipulaciones acordadas en el mismo". Las dos modificaciones realizadas en el contrato fueron las siguientes:

1. "Modificar la estipulación primera, párrafo tercero: donde dice " .. En caso de no avisar, se penalizará con el importe de una mensualidad", debe decir " .. En caso de no avisar se penalizará con el importe de 1.100,00 euros."

2. La estipulación segunda queda redactada de la siguiente forma: La renta estipulada es de 39.600 euros trienales, pagaderos de la siguiente forma: el día 31 de diciembre de 2014, el día 31 de diciembre de 2017 y el día 31 de diciembre de 2020 respectivamente, al término de cada trienio y hasta completar la duración total del contrato de arrendamiento pactado inicialmente, es decir, 9 años, determinado el importe de estos dos últimos pagos según lo establecido en la estipulación cuarta sobre revisión del importe del arrendamiento".

Antes de esta modificación, la estipulación segunda estaba redactada de la siguiente forma: "La renta estipulada es de mil cien euros mensuales (1.100 euros), pagaderos de la siguiente forma: el día 31 de diciembre de 2014 la cantidad de 39.600 euros, el día 31 de diciembre de 2017 y el día 31 de diciembre de 2020 respectivamente, determinado el importe de estos dos últimos pagos según lo establecido en la estipulación cuarta sobre revisión del importe del arrendamiento."

Es decir, que, solo una vez iniciado el procedimiento de comprobación, concretamente un día después de notificarse la liquidación provisional, se incluyeron en el contrato las modificaciones indicadas, con el fin de difuminar el periodo de generación de la renta, que claramente es mensual.

Por otro lado, se debe analizar la imputación temporal de estas rentas, para lo que hay que estar a lo dispuesto por el artículo 14.1, de la LIRPF, transcrito en la alegación primera, que establece que los rendimientos de capital se deben imputar "al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. "

En la estipulación segunda del contrato de arrendamiento, ya transcrita, se deja claro que las rentas son exigibles el 31 de diciembre de 2014, el 31 de diciembre de 2017, y el 31 de diciembre de 2020, por lo que es en esas fechas cuando las cantidades se deben imputar en la declaración del IRPF del contribuyente.

En este caso concreto, el contrato se celebra entre D^a. Mnr y D. Xyz , de una parte, y la entidad ZZ, S.L., a la que representa D. Pyz . De entrada, queda clara la existencia de un parentesco entre D. Xyz y D. Pyz , que probablemente son hermanos o, en su defecto, primos. Por otro lado, a través de las bases de datos de la AEAT, se puede comprobar que ZZ, S.L. tiene dos administradores, siendo estos D. D. Xyz y D. Pyz .

En opinión de este Departamento, es difícil justificar un contrato de estas características si no existe una vinculación entre las partes, similar a la que se da en este supuesto, de forma que el riesgo asumido por el arrendador se vea reducido de forma importante.

Esta vinculación, como decimos, prácticamente necesaria para explicar contratos de este tipo, pone de manifiesto que las estipulaciones que pueden tener un carácter más excepcional, es probable que tengan como objetivo la aplicación de un beneficio fiscal, que de otra forma no resultaría aplicable al contribuyente.

CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEARA en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, el periodo de generación de una renta, y su imputación temporal, regulada en el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, son conceptos diferentes, y no tienen que ser coincidentes. >>>

Octavo.

El T.E.A.R. de Andalucía notificó la interposición de ese R.U.C. a los obligados tributarios, que en su día ostentaron ante el TEAR la condición de interesados (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General

Tributaria) abriéndoles el trámite de audiencia por término de "un mes" que contempla el art. 61.1 del Reglamento de revisión (R.D. 520/2005), a fin de que en dicho plazo pudieran presentar las alegaciones que tuvieran a bien.

Trámite en el que el 04/06/2020 los obligados tributarios presentaron un escrito con las alegaciones siguientes:

< SEGUNDO. Centraré las presentes alegaciones en dos puntos fundamentales, que son de destacar por su relevancia ante el caso que nos ocupa, y para poner de manifiesto que la Agencia Tributaria, intenta de alguna forma, inducir a error al juzgador poniendo de relieve hechos que hasta este momento no habían sido tenidos en cuenta para resolver el procedimiento ni en fase de alegaciones ni en el posterior recurso, incluso habiéndose aportado por el contribuyente a los distintos procedimientos y no habiéndose pronunciando esta Administración sobre los mismos, a pesar de que el contribuyente hubiera alegado tal indefensión, mi mucho menos constituyentes de interés alguno para el caso que nos ocupa.

Por un lado, destaca en su alegación tercera, la existencia de un documento aportado por el contribuyente como anexo al contrato, firmado el 28 de junio de 2017, cuando ya se había iniciado el procedimiento objeto del presente recurso, en el que se modifica el contrato "ante la necesidad de evitar ciertas vicisitudes sobre la interpretación de varias estipulaciones acordadas en el mismo".

Sobre este punto está claro que, como ya hemos reiterado en anteriores escritos, la voluntad de las partes era precisamente la firma de un contrato de arrendamiento, con duración de 9 años, con pagos trienales, con forma de revisión de la renta de forma trienal, etc., motivo por el cual se acordó entre las partes dicha modificación, para de alguna forma, dejar plasmada la voluntad de los intervinientes.

No obstante, sigue argumentando esta Administración, que con el fin de difuminar el período de generación de la renta, se suscribe dicha modificación, cuando entendemos que dichos argumentos se deberían haber esgrimido en la correspondiente resolución de las alegaciones presentadas y en la posterior resolución del recurso de reposición, y no ahora cuando lo que se trata de declarar exclusivamente es el período de generación de la renta, y por tanto dichos argumentos carecen de sentido en este momento.

Por otro lado, y en esa misma alegación, argumenta la vinculación entre los firmantes, cuando este hecho ya era claro, pero de alguna forma, intenta hacerlos ver al juzgador para claramente inducirlo a modificar el criterio fijado por el TEARA. De nada nos sirve saber si un contrato está vinculado entre las partes, ya que lo que se pretende de esgrimir, como ya hemos dicho en el punto anterior, es la periodicidad de la renta. Está claro en este sentido que aunque exista tal vinculación, ya se ha puesto de manifiesto, que el arrendamiento se fijó por valor superior al de mercado -extremo que no apeló la Agencia Tributaria-, que la renta se revisaba de forma trienal -extremo que tampoco apeló-. Por todo, está claro que este motivo también está fuera de lugar en este recurso extraordinario.

TERCERO. La consulta vinculante relacionada en el recurso extraordinario, nada tiene que ver con lo que se pretende esgrimir, ya que trata de un contrato de arrendamiento en el que se anticipan varias anualidades. Claro está que el mero hecho de anticipar varias anualidades rompe el esfuerzo del arrendatario en recibir al menos, tres años más tarde la renta.

CONCLUSIÓN:

Cabe destacar el fundamento de este tipo de rendimientos, cual es corregir la excesiva progresividad que se deriva de su obtención en un determinado período impositivo, dado que se han generado durante varios períodos, pero su imputación corresponde a uno solo, como es el caso que nos ocupa.

Que queda perfectamente definido que no se trata de un contrato de arrendamiento con periodicidad mensual pagadero cada tres años, sino un contrato de arrendamiento de duración de nueve años con renta a satisfacer de forma trienal.

Que independientemente, el mero hecho de definir un rendimiento con carácter mensual no implica la pérdida del derecho de reducción como renta irregular, sino que habría que estar a lo que resulte de considerarlo o no con período de generación superior a dos años, o lo que es lo mismo, un pago que se pueda definir con carácter mensual puede tener su origen en un rendimiento obtenido de forma irregular, por ejemplo, podemos citar sean indemnizaciones mensuales de un contrato que ha tenido una duración de diez años, etc.

En todo caso, el concepto de renta irregular es un concepto jurídico indeterminado, cuya existencia o no debe apreciarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, y que no viene determinado exclusivamente por la circunstancia de que el procedimiento o el contrato tenga una duración superior a dos años o que para su pago se haya referenciado a índices mensuales (que es lo común fijar en contratos de arrendamiento) sino que se trate de asuntos que resulten de cierta complejidad que exijan un esfuerzo, como es el caso que nos ocupa, esfuerzo prolongado para recibir la renta de forma trienal y no mensual como la mayoría de los contratos de arrendamiento.

Por todo lo expuesto, el que suscribe comparte la interpretación realizada por el TEARA para este caso, solicitando a este Tribunal Económico Administrativo Central declare que el período de generación de una renta y su imputación temporal puede ser coincidente si se dan los requisitos expuestos. >

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

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

Segundo.

Visto el recurso interpuesto, lo que el Director recurrente solicita en dicho recurso, y los antecedentes del mismo, que son los que antes se han recogido, este Tribunal entiende que ha de comenzar por dos cuestiones previas, que nos van a servir para centrar y concretar los que vamos a resolver.

La primera se refiere a que, a pesar de lo que el Director recurrente solicita en dicho recurso es que:

< se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, el periodo de generación de una renta, y su imputación temporal, regulada en el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, son conceptos diferentes, y no tienen que ser coincidentes.

>

Visto el caso al que dicho recurso alcanza, lo que la Oficina gestora regularizó en su momento y lo que el T.E.A.R. de Andalucía resolvió al respecto, resulta diáfano que sobre lo que este Tribunal debe pronunciarse es sobre la imputación temporal de los rendimientos del capital inmobiliario, y en qué casos dichos rendimientos pueden acogerse a reducción por plurianualidad del art. 23.3 de la Ley del Impuesto; y respecto de eso será sobre lo que este Tribunal expresará los criterios que entiende que son los aplicables.

Mientras que la segunda alcanza a un extremo que este Tribunal ya había constatado al examinar e incorporar los antecedentes a esta resolución, y del que también se han hecho eco los obligados en las alegaciones que han presentado para el presente recurso de unificación de criterio (Antecedente de Hecho octavo), cual es el que, entre los argumentos que el Director ha incorporado a su recurso está el de que el contrato de arrendamiento firmado entre los obligados (arrendadores) y la arrendataria del inmueble que genera los controvertidos rendimientos podría incorporar determinadas anomalías o cláusulas no usuales, y ello por la vinculación en razón parentesco entre las partes (arrendadores y arrendataria).

Pues bien, de cara a la doctrina y criterios que se va a fijar, ese argumento no va a ser tenido en cuenta, al ser un argumento al que nunca apeló en su momento la Oficina gestora, ni cuando regularizó ni cuando resolvió el recurso de reposición frente a tal regularización. Por lo que lo que se expondrá alcanzará a la tributación de operaciones ordinarias, en las que no se considerará la posible vinculación entre las partes o la posible existencia de negocios anómalos entre las mismas, que son vías que pueden permitir la regularización si se dan los presupuestos precisos, pero que en el presente supuesto, al no haberse tenido en cuenta ni en la regularización practicada ni por el TEAR en su resolución y ser introducidos "ex novo" por el Director recurrente, se va a entender que no concurren.

Tercero.

De cara a lo que aquí se ha de analizar y resolver, hay que comenzar por reparar en dos elementos esenciales del Impuesto que, aún siendo extraordinariamente genéricos, tienen especial trascendencia en este caso.

El primero es que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.) es un impuesto anual, que, según los arts. 2 y 12.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante Ley 35/2006) grava la renta que el contribuyente haya obtenido durante cada año natural, y que se devenga el 31 de diciembre de cada año.

Y por ello hay que determinar de manera precisa qué rentas son las que se obtienen "cada" año, porque éstas, las obtenidas cada año son las que deben y van a ser gravadas por el Impuesto los años respectivos; lo que cobra especial importancia sobre todo en los casos de rentas que se obtienen no de modo instantáneo sino en un laso temporal que supera al año o que, aún sin superarlo, quedan a caballo entre dos años naturales.

Por ello, es enormemente importante que las distintas rentas se imputen correctamente a los años que correspondan; tema que se regulaba y regula en el art. 14 de la Ley del Impuesto.

Y el segundo es que el I.R.P.F. es un impuesto progresivo, pues progresiva es la tarifa del impuesto (art. 63 de la Ley 35/2006) que grava la parte general de la B.I., de la que forman parte los rendimientos del capital inmobiliario (arts. 45 y 46 de la Ley 35/2006) como los que aquí nos ocupan, e incluso también en cierta manera progresivo es para aquéllos cuya B.I. sólo tienen renta del ahorro, pues también ellos tienen derecho a aplicar los mínimos personal y familiar de los arts. 56 y ss., lo que de manera clara aporta también una cierta progresividad.

Dos elementos: que el impuesto es anual y que es progresivo, que, si se unen, añaden un plus evidente en el interés de ubicar correctamente las rentas en el año que correspondan a la hora de tributar por ellas, y que lleva a que el Impuesto prevea mecanismos que atenúen esa progresividad para las rentas que percibiéndose en un determinado momento se hayan generado en periodos plurianuales, lo que está presente en los arts. 18.2, 23.3, 26.2, 32.1 y algún otro de la Ley 35/2006.

Cuarto.

Como antes se ha dicho, en el I.R.P.F. la imputación temporal de las rentas estaba y está regulada en el art. 14 de la Ley del Impuesto, que lleva ese título "imputación temporal", y que en su apartado 1 contiene los criterios que conforman la regla general de imputación; apartado 1 que en su redacción vigente para el año 2014, que es la del caso que aquí ocupa, disponía que:

"1. Regla general.

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.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial."

En el caso que nos ocupa se trata de unos rendimientos del capital inmobiliario, y como la letra a) de ese art. 14.1 hablaba de la imputación de los rendimientos del capital (art. 21 de la Ley 35/2006), sin más, atendiendo a lo que disponía ese art. 21 en su apartado 2:

"2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste."

Hay que entender que esa regla del art. 14.1.a) se aplicaba tanto a los rendimientos del capital inmobiliario (arts. 22 y ss. de la Ley 35/2006) como a los rendimientos del capital mobiliario (arts. 25 y ss. de la Ley 35/2006).

Por tanto, como regla general, los rendimientos del capital inmobiliario se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

Una expresión que debe explicarse.

Según el art. 22.1 Ley 35/2006 los rendimientos del capital inmobiliario son los:

"procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza."

Pues bien, en el I.R.P.F. esos rendimientos del capital inmobiliario se imputan, como regla general, al período impositivo en el que, el que los obtiene, puede exigir los importes correspondientes de la persona que está usando o disfrutando de los bienes inmuebles o de los derechos sobre los mismos de que se trate.

Es decir, que deben imputarse al momento en el que el acreedor (titular de los inmuebles concernidos) puede exigir del deudor (del que está usando o disfrutando de esos inmuebles) las rentas generadas por la cesión de esos inmuebles. Deben imputarse al momento en el que nace la posibilidad de exigir jurídicamente las

correspondientes rentas o prestaciones, posibilidad de exigir las atendiendo a lo que disponen los arts. 1.113 y ss. del Código civil (C.C.), en función de los pactos que hayan establecido las partes (art. 1.255 del C.C.) y lo que al respecto dispongan las normas civiles atinentes a la materia.

Por tanto, en el I.R.P.F. los rendimientos del capital inmobiliario no se imputan al período impositivo en que se perciben, que sería el criterio de caja o del cobro, pero tampoco al período o a los períodos en que esos rendimientos se generan o se devengan, que sería el criterio del devengo fiscal en el I. s/ Soc (art. 11.1 de la Ley 27/2014), y que es también el criterio contable (art. 38.d del Código de Comercio).

En los casos más corrientes, que son los de arrendamientos de un inmueble concreto, los rendimientos correspondientes a las rentas generadas por ese arrendamiento se imputan al período impositivo en el que el arrendador puede exigir esas rentas del arrendatario. Al momento en el que la obligación del arrendatario de pagar esas rentas al arrendado es exigible, entendiéndose "exigible" en el sentido jurídico del art. 1.113 del Código civil.

Ese art. 14 de la Ley 35/2006, que en su apartado 1 regula la regla general de la imputación temporal de las rentas, en las letras que a modo de sub-apartados contempla en su apartado 2 contiene toda una serie de reglas especiales relativas a esa imputación que en muchos casos son una auténtica miscelánea de reglas muy específicas pues alcanzan sólo a concretos rendimientos del trabajo o a las ganancias de capital etc. ..., pero que en dos casos concretos son también unas reglas generales, que son las de letras a) y d) de ese art. 14.2 Ley 35/2006:

"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.

d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta."

Reglas también aplicables a la imputación de los rendimientos del capital mobiliario para los casos que esas dos letras contemplan, de que la parte de una renta inmobiliaria no se haya percibido en su totalidad o en parte por encontrarse pendiente de resolución judicial (letras a), o de que una determinada renta inmobiliaria se perciba a plazos o con precio aplazado (letra d).

Aunque esta mención de la letra d) precisa también de la pertinente explicación. En las rentas inmobiliarias, y los casos más frecuentes son las que se obtienen por el arrendamiento de un inmueble, que suelen ser contratos de tracto sucesivo, las rentas van generándose y son exigibles en cada uno de los períodos pactados, que usualmente son mes a mes, en los contratos de arrendamientos por meses. Pues bien, siendo así, tales casos no son los que específicamente contempla esa letra d), que lo que contempla son los casos en que una determinada renta inmobiliaria, y con independencia del plazo del contrato a que se refiera, se percibe a plazos, como sucedería en el caso de que por el arrendamiento de un inmueble por un determinado plazo se pactara el pago de una única renta, que las partes hubiesen pactado que se pagaría, por ejemplo, en varios plazos anuales, con independencia del plazo del arriendo en cuestión; que puede pensarse que es un supuesto "de laboratorio", pero que puede darse, como el caso de que un inmueble singular se arrienda para la celebración de un evento específico por una elevada renta, cuyo pago se pacta se realizará en tres años.

Ese art. 14 Ley 35/2006 tiene otros dos apartados, el 3, para los casos en que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, y el 4 para los casos de fallecimiento del contribuyente, que se refieren a unos casos especiales, también aplicables en su caso a las rentas inmobiliarias, pero que para lo que ahora nos ocupa este Tribunal entiende que no es necesario desarrollar aquí.

Lo expuesto, es lo que la ley 35/2006 dispone sobre la imputación de las rentas inmobiliarias, o de los rendimientos del capital inmobiliario.

Por ello, en un caso como el que nos ocupa, en el que lo pactado entre los obligados, arrendadores del inmueble en cuestión, y la arrendataria del mismo era que las rentas serían exigibles cada tres años, serían en los respectivos años en que esas rentas fueran exigibles, en los que los obligados deberían imputárselas para tributar por ellas en su I.R.P.F.

Que fue lo que los obligados hicieron en su día, algo que ni la Oficina gestora en su momento ni el Director del Gestión en su recurso han discutido nunca.

El análisis que acabamos de hacer se ha basado fundamentalmente en lo dispuesto en el art. 14.1 de la Ley del Impuesto, del que antes hemos transcrito su redacción vigente para el año 2014, que es la relevante para el presente caso. Un precepto (ese art. 14.1 Ley 35/2006) cuya redacción vigente a día hoy sólo varía en que su letra b) contiene un nuevo segundo párrafo, que ha aparecido ex novo con el R.D Ley 5/2020 y la Ley 8/2020, y con el que esa letra b) ha pasado a disponer:

"1. Regla general.

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:

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

No obstante, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes."

Algo, ese añadido, que, a la vista está, es irrelevante para un caso como el que nos ocupa.

Quinto.

En el Fundamento de Derecho anterior hemos expuesto el funcionamiento de la imputación temporal de las rentas inmobiliarias en el I.R.P.F., y en este vamos a examinar cómo funciona la reducción por plurianualidad del art. 23.3 de la Ley del Impuesto (precepto que se encuentra en la Subsección 1ª "Rendimientos del capital inmobiliario" de la Sección 2ª del Capítulo II de la LIRPF) que en su redacción original y vigente para el año 2014, disponía que:

"3. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan."

Norma que debía completarse con la regulación reglamentaria a que en la misma se apela, que se encontraba en el art. 15 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007, de 30 de marzo), que en su redacción vigente entonces (en 2014) disponía que:

"Artículo 15. *Rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.*

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.
- b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.
- c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

2. Cuando los rendimientos del capital inmobiliario con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos."

Una normativa (ley y reglamento) cuya dicción es inequívoca, y según la cual esa reducción se aplicaría a tres tipos de casos:

I.- A los "rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo".

II.- A los "rendimientos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo siempre que se imputen en un único período impositivo"; con lo que, huelga decirlo, si un rendimiento está calificado reglamentariamente como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, no precisará tener un período de generación superior a dos años, para poder beneficiarse de la reducción.

Y en el Reglamento se establecen tres supuestos cerrados, pues "exclusivamente" dice ese art. 15, y que se aplican a esos casos que se recogen en esas tres letras de ese art. 15, ninguna de las cuales resulta aplicable al caso que nos ocupa, por lo que no es del caso analizarlas aquí.

Y III.- A los "rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se cobren de forma fraccionada", siempre que, en tal caso, "el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos"; lo cual no ocurrió en el caso que nos ocupa, por lo que tampoco es del caso analizar aquí.

Por tanto, la posible aplicación de la reducción por plurianualidad en el caso que nos ocupa tenía que venir de que dicho supuesto pudiera incluirse en los del primer tipo de casos del art. 23.3 de la Ley del Impuesto, que hacía aplicable la reducción a los "rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo".

Con lo que decisivo aquí es interpretar qué debe entenderse como período de generación de una renta inmobiliaria.

Pues bien, de cara a tal tarea interpretativa, hay que recordar lo ya recogido en el Fundamento de Derecho Tercero: que teniendo en cuenta que el I.R.P.F. es anual y progresivo, tal reducción está prevista para atenuar la sobre-progresividad que se produce cuando en un determinado momento son "exigibles" una rentas que se hayan generado en un período plurianual (más de dos años).

Y una reducción que es muy similar a las que estaban presentes en 2014 en los arts. 18.2.a), 26.2, 32.1 de la Ley 35/2006: para determinados rendimientos del trabajo, para los rendimientos del capital mobiliario y para determinados rendimientos íntegros de actividades económicas, respectivamente.

"18.2.a) El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

26.2.- Los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

32.1.- Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos."

Reducciones que tienen todas ellas el mismo fundamento y finalidad, que la del art. 23.3 que aquí nos ocupa, y reducciones cuya finalidad, como dijo el T.S. en su sentencia de 03/05/2011 en el Rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 310/2007, al hablar de la de los "rendimientos irregulares" de la Ley 40/1998 del I.R.P.F., es "la de conseguir un tratamiento justo de los rendimientos en relación con la progresividad del impuesto y la capacidad contributiva"; en suma, mitigar "las posibles distorsiones que, en ciertos casos, provoca la progresividad del impuesto" (STSJ Cataluña de 16/10/2015, Rec. núm. 1042/2015).

Con lo que el espíritu y finalidad de las normas que nos ocupan son diáfanos; debiendo recordarse que el "espíritu y finalidad" de las normas son el canon de interpretación preferente, pues "fundamentalmente" dice el art. 3.1 del Código civil, canon hermenéutico también de aplicación -ex. art. 12.2 de la Ley 58/2003- en el ámbito tributario.

Dicho esto, y como la reducción es aplicable a los rendimientos con un período de generación superior a dos años, lo que decisivo aquí es interpretar qué debe entenderse como período de generación de una renta inmobiliaria.

La opinión del Director recurrente al respecto está clara:

< En nuestra opinión, la clave de este supuesto se encuentra en la correcta diferenciación entre los conceptos de periodo de generación de la renta, e imputación temporal de la misma.

Del contrato de arrendamiento aportado por el contribuyente, se deduce claramente que el periodo de generación de la renta es mensual. >

A la hora de la posible aplicación de la reducción en el caso que nos ocupa, el Director de gestión considera que las rentas se generan con un criterio que es el que en el Fundamento de Derecho tercero hemos denominado criterio del devengo fiscal en el I. s/ Soc (art. 11.1 de la Ley 27/2014), y también el criterio contable de imputación (art. 38.d del Código de Comercio), con lo que, como las rentas son mensuales, considera que las rentas se generan mensualmente; sin perjuicio de lo cual considera que, a la hora de tributar por ellas, esas rentas deban imputarse temporalmente atendiendo a la exigibilidad de las mismas (art. 14.1 de la Ley 35/2006):

< Por otro lado, se debe analizar la imputación temporal de estas rentas, para lo que hay que estar a lo dispuesto por el artículo 14.1, de la LIRPF, transcrito en la alegación primera, que establece que los rendimientos de capital se deben imputar "al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. "

En la estipulación segunda del contrato de arrendamiento, ya transcrita, se deja claro que las rentas son exigibles el 31 de diciembre de 2014, el 31 de diciembre de 2017, y el 31 de diciembre de 2020, por lo que es en esas fechas cuando las cantidades se deben imputar en la declaración del IRPF del contribuyente. >

Una solución que este Tribunal no comparte, pues no resulta coherente que la generación de las rentas concernidas se evalúe con dos criterios distintos: uno a la hora de imputarlas a las B.I.'s de los períodos que correspondan, y otro distinto a la hora de determinar si resulta aplicable la reducción; y otro criterio distinto, no sólo diferente sino que resulta legalmente inaplicable a la hora de imputar temporalmente las rentas a las B.I.'s del Impuesto.

En el caso que nos ocupa, las rentas de tres años deben llevarse a la B.I. de un único ejercicio, del ejercicio en que son exigibles las rentas de esos tres años, lo que supone una acumulación y una mayor tributación que si esas rentas se hubiesen repartido a lo largo de esos tres años, mayor tributación que dimana de la progresividad del Impuesto; pero ello debe hacerse así porque así lo establece la norma de imputación temporal del art. 14.1 de la Ley 35/2006.

Pues bien, siendo ello así, y apelando a lo que más atrás hemos dejado dicho, no tiene sentido que a la hora de fijar un criterio para determinar la posible aplicación de una reducción que atenúe esa mayor tributación (sobre-imposición), se fije un criterio distinto. Y por ello este Tribunal considera, y ese el criterio que fijamos en la presente resolución, que, cuando la norma (el art. 23.3) disponía que la reducción debía aplicarse a los "rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo", como período de generación debe entenderse el período transcurrido entre el momento que esos rendimientos comienzan a generarse o devengarse y aquel otro en que resultan "exigibles"; "exigibles" en los términos que para su imputación temporal establece el art. 14.1 LIRPF, y que hemos detallado en el Fundamento de Derecho cuarto.

Período de generación que tiene que ser "superior" a dos años, que es lo que así se establece en ese art. 23.3; por tanto, como mínimo dos años y un día, o superior.

Sexto.

En el Fundamento de Derecho Quinto nos hemos referido a la normativa que regulaba la reducción por plurianualidad vigente en el año 2014, a que alcanza el caso que nos ocupa.

Y en este, y por cerrar el asunto por lo que hace al concreto aspecto que se nos ha sometido, vamos a examinar el funcionamiento de esa reducción con la posterior redacción de esa normativa.

Pues resulta que todas las normas relativas al I.R.P.F. que hemos citado en ese Fundamento de Derecho sexto vieron modificada su redacción para los períodos impositivos que comenzaran a partir del 01/01/2015.

Modificación que se produjo: a nivel legal por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias; y a nivel reglamentario por el R.D. 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

Al art. 23.3 de la Ley 35/2006 del Impuesto, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, le dio una nueva redacción, con vigencia a partir del 01/01/2015, y que se mantiene en vigor a día de hoy:

"3. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales."

Redacción que, si se compara la anterior, presenta las modificaciones siguientes:

I.- La reducción es ahora del 30% en lugar del 40% que era antes. Una modificación no conceptual y que obedece a objetivos de política fiscal que pueden variar en cualquier momento, con lo que en ciertos momentos una reducción como ésta puede ser superior o inferior, sin que eso afecte al funcionamiento de la misma.

II.- En la redacción actual aparece la mención de que la reducción procede cuando los rendimientos "se imputen en un único período impositivo", que es una mención clarificadora, pero que nada innovó, pues ya de antes se venía entendiendo así.

III.- Se ha eliminado la mención a los "rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se cobren de forma fraccionada", que es una mención que no hemos analizado por no estar presente en el caso que nos ocupa, y de la que sólo vamos a recordar que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, dio también una nueva redacción a la D.T. 27ª.3 de la Ley 35/2006 en la que regula el régimen transitorio de la desaparición de este tipo de supuestos.

Y IV.- En el segundo párrafo de la actual redacción se ha establecido un límite absoluto de 300.000 euros anuales para los rendimientos inmobiliarios que pueden acogerse a la reducción, que impide la aplicación a partir de ese límite, ciertamente alto de tales rendimientos, sólo al alcance de grandes tenedores de inmuebles. Un límite que, de manera evidente, responde a los mandatos atinentes a la materia del art. 31.1 de la Constitución.

Por su parte, al art. 15 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007) le dio una nueva redacción el R.D. 633/2015, de 10 de julio; nueva redacción aplicable a partir del 01/01/2015 y que se mantiene vigente:

"A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.
- b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.
- c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio."

Una nueva redacción que, si se compara con la vigente en 2014, que es la que se ha analizado en esta resolución, sólo presenta como diferencia remarcable que, siguiendo *pari passu* la modificación legal, se elimina toda mención a los "rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se cobren de forma fraccionada", que era lo antes se regulaba en el apartado 2 de ese art. 15, apartado que ha desaparecido.

Por lo demás, también las demás reducciones del I.R.P.F. para determinados rendimientos del trabajo, para los rendimientos del capital mobiliario y para determinados rendimientos íntegros de actividades económicas, han visto modificadas las redacciones de los artículos de la Ley 35/2006 que las regulan:

"18.2.- 2. El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, ...

.../...

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, ...

.../...

26.2.- 2. Los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

32.1.- Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos."

Pues bien, como vemos esas modificaciones son relevantes para otros casos, pero ante un caso con los presupuestos del que nos ocupa y respecto de lo que aquí nos trae, con la normativa establecida por esas modificaciones y que a día de hoy sigue estando vigente, la solución seguiría siendo la misma que la que lo era con la normativa vigente en 2014, que es la que hemos expuesto en el Fundamento de Derecho sexto.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

DESESTIMARLO, fijando el siguiente criterio:

Cuando el art. 23.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio dispone que la reducción debe aplicarse a los "rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo", como período de generación debe entenderse el período transcurrido entre el momento que esos rendimientos comienzan a generarse o devengarse y aquel otro en que resultan "exigibles"; "exigibles" en los términos que para su imputación temporal establece el art. 14.1 de la citada Ley.

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