

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 24 de junio de 2025

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 1522/2022

**SUMARIO:**

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas de bienes inmuebles. Arrendamiento de bienes inmuebles. Rentas impagadas.** Conforme al criterio fijado por el Tribunal Supremo en STS 1467/2021 de 14-12-2021 (recurso de casación 5253/2020) "el impago de las rentas del alquiler no exime al arrendador de sus obligaciones fiscales, entre ellas la de declarar las rentas en el IRPF, aun cuando no haya percibido las cantidades comprometidas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) LIRPF", aunque el inmueble esté situado en el extranjero y haya que declararlo en el modelo 210.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra la Resolución por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a la desestimación de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones referidas al IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES, modelo 210, ejercicios 2018 (cuarto trimestre) y 2019 (primer trimestre, segundo trimestre, tercer trimestre y cuarto trimestre), dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-01522-2022	17/02/2022	25/02/2022
00-11017-2022	17/02/2022	25/02/2022
00-11018-2022	17/02/2022	25/02/2022
00-11019-2022	17/02/2022	25/02/2022
00-11020-2022	17/02/2022	25/02/2022

SEGUNDO.- El día 25-02-2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 17-02-2022 frente al acuerdo de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria que resuelve acumuladamente los recursos de reposición (Número de recurso: 2021...39H; 2021...40N; 2021...41G; 2021...42L; 2021...43B) previamente formulados contra la resolución acumulada de las solicitudes de rectificación (Nº de Recurso: 2021...29F; 2021...30R; 2021...31Q; 2021...32P; 2021...33T), instadas con relación a la presentación realizada por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (no residentes sin establecimiento permanente), Modelo 210, ejercicios 2018 (4T) y 2019 (1T, 2T, 3T y 4T), referencias 2018...16M, 2019...04B, 2019...10B, 2019...17R, 2019...23R y con un resultado a ingresar de 266,40 euros, en todas ellas; lo que determinó la apertura por este Tribunal de las reclamaciones económico administrativas nº 00-01522-2022 por la referida al 4T/2018, nº 00-11017-2022 por la referida al 1T/2019, nº 00-11018-2022 por la referida al 2T/2019, nº 00-11019-2022 por la referida al 3T/2019 y nº 00-11020-2022, por la referida al 4T/2019.

Síguenos en...



TERCERO.- Dentro del plazo reglamentario de declaración, la interesada, considerándose residente fiscal en Suiza, presentó los Modelos 210 arriba referenciados, con resultado de 266,40 euros a ingresar en todos ellos, declarando el rendimiento del capital inmobiliario obtenido por el arrendamiento del inmueble sito en la calle **DOMICILIO\_1**, de **PROVINCIA\_1**.

Consignó como período de devengo 4T/ 2018, 1T/2019, 2T/2019, 3T/2019 y 4T/2019 y declaró unos rendimientos íntegros de 1.110,00 euros, en todos ellos, lo que, aplicando el tipo de gravamen del 24 por ciento, dio lugar a una cuota a ingresar de 266,40 euros.

CUARTO.- Posteriormente, con fecha 22-01-2021, la interesada formuló solicitud de rectificación de cada una de las autoliquidaciones presentadas al amparo del artículo 120.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, por entender que las mismas perjudicaban sus intereses legítimos.

En concreto señalaba, que en cada autoliquidación presentada se ingresó una cuota tributaria por el devengo de los ingresos derivados del arrendamiento del inmueble mencionado, cuyas rentas resultaron impagadas; motivo por el que se promovió procedimiento judicial que derivó en Sentencia número .../2020 del Juzgado de Primer Instancia nº .. de **PROVINCIA\_1**. Por lo tanto, consideraba la interesada que se había producido un ingreso indebido, al haber declarado unas rentas no cobradas, cuya devolución se instaba al amparo de lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

QUINTO.- En fecha 12-05-2021 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (en adelante, ONGT) dictó propuesta de resolución desestimando las solicitudes de rectificación presentadas. En dicha resolución, se señaló que, conforme al artículo 108.4 de la Ley General Tributaria (LGT), *"los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario"*. Por lo tanto, la carga de la prueba de la rectificación pretendida recaía sobre la interesada.

Que en ese sentido, debía tenerse en consideración la legislación aplicable al presente caso, artículos 12.1, 13.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante TRLIRNR) y artículo 23 de la LIRPF por su remisión al mismo en el artículo 3 del TRLIRNR, en virtud de la cual y una vez analizada la documentación que fue aportada por la interesada, no podía accederse a lo pretendido, por cuanto la interesada no aportó Certificado de Residencia Fiscal, expedido por la autoridad fiscal competente que acreditara que efectivamente era residente fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, en los ejercicios 2018, 2019 y 2020.

Así, consideró la Oficina Gestora que, no habiéndose aportado el certificado de residencia fiscal citado, y dado que la interesada había declarado ser residente fiscal en Suiza, no podía admitirse la deducción de los gastos que consideraba le serían de aplicación, que en este caso serían los saldos de dudoso cobro por las rentas impagadas (artículo 23.1.a) 3º de la LIRPF).

Además, señaló la Gestora que aun en el caso de resultar acreditada la residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, tampoco procedería la devolución solicitada, al haber aplicado el importe de la fianza a compensar parte de la deuda impagada.

SEXTO.- Tras la notificación de la propuesta de resolución, y analizadas las alegaciones formuladas por la interesada, se dictó Acuerdo de resolución acumulado de las solicitudes de rectificación de la autoliquidación formuladas, confirmando la propuesta de resolución.

En la "Fundamentación" dada al mismo se indicaba:

*"Esta oficina gestora, una vez cotejada la documentación aportada por la contribuyente tanto en el escrito inicial como en el trámite de alegaciones, no encuentra ajustadas a derecho sus pretensiones por las siguientes consideraciones:*

*La obligada tributaria aporta certificado de residencia expedido por el Cónsul de España en Ginebra, que afirma residir en ese estado, que no forma parte de la Unión Europea, ni del Espacio Económico Europeo.*

*Recordemos que, el artículo 24 del TRLIRNR establece en su apartado 4 que, "la base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III, salvo el artículo 33.2, y en la Sección 6.ª del Título X, salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", y el apartado 6 indica que "cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales: 1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir: a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en 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, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España."*

Síguenos en...



*En su caso, no acredita residir en otro Estado miembro de la Unión Europea, al contrario, reside en Suiza, por lo que no son de aplicación las reglas especiales para poder aplicar gastos en la determinación de la base imponible correspondiente a rendimientos de arrendamiento, por lo que se desestiman las alegaciones presentadas."*

SÉPTIMO.- No estando conforme con el Acuerdo desestimatorio anterior, la interesada interpuso recurso de reposición, insistiendo en su pretensión de que se rectificara las autoliquidaciones presentadas, por cuanto consideraba que no debió incluir en la mismas, las rentas no cobradas derivadas del arrendamiento del inmueble.

OCTAVO.- El recurso fue desestimado mediante resolución notificada el día 17-01-2022.

En relación con las rentas devengadas por el arrendamiento señalaba el órgano revisor que, dado que el artículo 3 TRLIRNR indica que "el impuesto se rige por esta ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda", hay que acudir al IRPF a buscar cuál es la definición de "rendimiento".

Y que, a dichos efectos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del IRPF, los importes que **"DEBE satisfacer el arrendatario, son rendimientos íntegros del capital inmobiliario (sin perjuicio de la posibilidad de considerar gasto deducible en virtud del artículo 23.1.a.3º "los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente")"**.

Que, en el presente caso, eran hechos puestos de manifiesto en la Sentencia de fecha .../2020 los siguientes:

- Los reclamantes solicitaban "la resolución del contrato de arrendamiento de fecha ... de 2017..." (página 6).
- La actora actualizó las cantidades debidas a 3.840 euros (página 10).
- La parte actora instó la continuación del procedimiento con relación a las cantidades pendientes de cobro, cuyo total ascendía al momento de dictarse Sentencia a 4.480 euros, siendo el total de los meses debidos 14 (página 10). En consecuencia, atendiendo el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento civil, es por lo que procedía considerar probada como cantidad debida a la parte actora, la expresada 4.480 euros, en concepto de rentas. La cual había de verse incrementada con los intereses legales correspondientes desde la fecha de la Sentencia.
- Y finalmente, en el punto segundo del fallo, se acordaba "condenar... solidariamente a los demandados a estar y pasar por la anterior declaración, abonando a la actora el importe de cuatro mil cuatrocientos ochenta euros en concepto de rentas devengadas e impagadas a la fecha de la presente resolución, así como las costas causadas".

Por lo tanto, el órgano revisor indicó que, contrariamente a lo argumentado, la interesada sí percibió las rentas, o tenía derecho a percibir las, como consecuencia de la sentencia que ella misma aportó.

Por último, se fundamentaba que, en cualquier caso, y siguiendo el criterio que ha establecido el Tribunal Supremo en reciente sentencia, de fecha 14 de diciembre de 2021, número 1467/2021 (Recurso casación 5253/2020), *"ni siquiera en el caso de falta de pago de la renta, ésta ha de dejar de declararse como rendimiento íntegro, sin perjuicio de la posibilidad de deducir los gastos incurridos en dicho periodo dependiendo de las concretas circunstancias fácticas de cada caso."*

NOVENO.- Frente al mismo promovió en fecha la presente reclamación económico-administrativa, en la que discrepa del criterio de la ONGT por el que se consideró que debían incluirse las rentas del alquiler, aun no habiéndose percibido.

Aduce, en síntesis, que la resolución del recurso de reposición infringe el artículo 1 de la Ley del IRPF de No Residentes, a cuyo tenor, *"El impuesto sobre la Renta de No Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste"*. Que, a estos efectos, debe tenerse en cuenta que la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRPFNR) establece en su artículo 12, que solo se grava la renta obtenida en territorio español, pues al definir el hecho imponible señala que "constituye el hecho imponible de este impuesto la obtención de rentas en territorio español...; conforme a lo establecido en el artículo siguiente". En contraste, la Ley del IRPF para residentes grava la totalidad de los rendimientos, independientemente de su origen, pues el artículo 22.2 de la LIRPF define los rendimientos íntegros de capital inmobiliario señalando que *"Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, (...):"*

Así, al no haberse percibido las rentas del inmueble arrendado, no debía pagar el impuesto correspondiente. A pesar de esto, la interesada ingresó una cuota tributaria indebida, motivo por el que se solicitó su devolución. Que la postura de la ONGT, por la que se argumentó que los no residentes debían tributar incluso si no perciben rentas, es injusta y confiscatoria.

Se solicita, asimismo, la puesta de manifiesto del expediente, a los efectos de formular, si fuera necesario, unas breves alegaciones.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar si la resolución desestimatoria del recurso de reposición es conforme a derecho.

CUARTO.- En cuanto a la solicitud de puesta de manifiesto en el procedimiento abreviado, hay que tener en cuenta que se trata de una reclamación interpuesta a partir del 12-10-2015, fecha de entrada en vigor de las modificaciones realizadas en la Ley 58/2003 (LGT) por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Según el artículo 64 del Reglamento (RGRVA) aprobado por el Real Decreto 520/2005 "Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones ..." y de acuerdo con el artículo 246.1 de la LGT (en la redacción dada por la Ley 34/2015, aplicable según la Disposición Transitoria 7.a) de la Ley 34/2015 a las reclamaciones y recursos interpuestos a partir de su entrada en vigor) en dicho procedimiento abreviado "La reclamación se iniciará mediante escrito que deberá incluir el siguiente contenido: (...); b) Alegaciones que, en su caso, se formulen. Si el reclamante precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto, lo que se hará constar en el expediente ...". Por tanto, en el procedimiento abreviado no está prevista la puesta de manifiesto ante el Tribunal Económico-Administrativo.

QUINTO.- Tal y como hemos detallado en los antecedentes de hecho, la reclamante, considerándose residente fiscal en Suiza, presentó autoliquidaciones relativas al modelo 210 IRNR, correspondiente al 4T/2018, 1T/2019, 2T/2019, 3T/2019 y 4T/2019, declarando rendimientos procedentes del arrendamiento de un inmueble de su titularidad sito en la calle **DOMICILIO\_1**, de **PROVINCIA\_1**.

Posteriormente, presentó una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRNR, en tanto que entendía que no debía de haber incluido en las autoliquidaciones presentadas los ingresos correspondientes al arrendamiento del inmueble, por cuanto en dichos períodos no se percibió renta alguna por el alquiler del inmueble. Que, a dichos efectos, fue interpuesta demanda de desahucio, la cual fue resuelta mediante Sentencia .../2020 dictada por el Juzgado de Primera Instancia nº ... de **CIUDAD\_1** con fecha ...-2020, que se adjunta.

Así, la cuestión controvertida se centra en determinar si las rentas derivadas del arrendamiento del inmueble citado están sujetas al IRNR, aun no habiendo sido percibidas por el arrendador en el ejercicio cuya rectificación de la autoliquidación se solicita.

SEXTO.- Pues bien, en primer lugar, hemos de señalar que, de acuerdo con lo establecido en el Convenio entre el Reino de España y Suiza, España podrá someter a imposición las rentas que procedan del alquiler de bienes inmuebles situados en España y obtenidas por un residente en Suiza, de acuerdo con la normativa interna.

Así se recoge en el artículo 6 del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza (el subrayado es nuestro):

*"1. Las rentas procedentes de los bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que tales bienes estén situados.*

*2. La expresión «bienes inmuebles» se definirá de acuerdo con la legislación del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende, en todo caso, los accesorios, el ganado y equipo utilizados en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.*

*3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.*

*4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios profesionales."*

Síguenos en...



Por su parte, los rendimientos obtenidos por no residentes en territorio español derivados del arrendamiento de bienes inmuebles sin que constituyan actividad económica están sujetos a tributación en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.g) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (el subrayado es nuestro):

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (...)

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos".

Además, el artículo 24.1 del TRLIRNR señala que "la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones."

Por tanto, atendiendo a la normativa expuesta, los rendimientos obtenidos por un residente en Suiza derivados del arrendamiento de un bien inmueble situado en territorio español están sujetos a tributación en España.

Además, conforme a lo establecido en el artículo 3 del TRLIRNR, hay que tener en cuenta que dicha ley debe interpretarse en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre), lo que nos conduce en el presente caso a la redacción dada por el legislador al artículo 22 de la Ley 35/2006, relativo a los rendimientos del capital inmobiliario.

Al respecto, el artículo 22 LIRPF dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros 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.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario."

SÉPTIMO.- En el presente caso, manifiesta la reclamante que en los años 2018 y 2019 tenía arrendado su inmueble ubicado en la Calle **DOMICILIO\_1**, en **CIUDAD\_1**. Sin embargo, el arrendatario no pagó las rentas mensuales correspondientes, lo que le obligó a iniciar una reclamación judicial de desahucio y reclamación de rentas, incurriendo en gastos de abogado y procurador. Este proceso culminó con la Sentencia nº .../2020 dictada por el Juzgado de Primera Instancia nº ... de **CIUDAD\_1**, que consta en el procedimiento.

Manifiesta que las rentas no cobradas por la arrendadora, aquí reclamante, ascendieron a 4.480 euros. A pesar de no haber recibido estas rentas, ingresó la cuota tributaria de 1.075,20 euros (266,40 euros por trimestre correspondientes al 4T de 2018 y al 1T, 2T, 3T y 4T de 2019). Por ello, solicitó la devolución de ingresos indebidos, ya que no obtuvo dichas rentas. Insiste la interesada que el TRLIRNR grava la obtención de rentas en territorio español por no residentes, por lo que no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la LIRPF, para los contribuyentes residentes, en virtud del cual se computa como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el arrendatario.

La ONGT desestimó la solicitud formulada y, por ende, las pretensiones de la interesada, ya que, en el presente caso, como resultado de la Sentencia dictada el ... de 2021 (Sentencia .../2020 del Juzgado de Primera Instancia nº ... de **CIUDAD\_1**, con fecha ... de 2020), la interesada sí percibió las rentas devengadas por el alquiler, o tenía derecho a percibirlas.

Por otro lado, señaló la Oficina Gestora, que de conforme al criterio fijado por el Tribunal Supremo en STS 1467/2021 de 14-12-2021 (recurso de casación 5253/2020) "el impago de las rentas del alquiler no exime al arrendador de sus obligaciones fiscales, entre ellas la de declarar las rentas en el IRPF, aun cuando no haya percibido las cantidades comprometidas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) LIRPF."

Primeramente, es importante destacar que el TRLIRNR grava los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles, en los mismos términos que lo hace el artículo 22 de la LIRPF, aplicable a los residentes en territorio español. Así lo hace cuando en su artículo 13.1.g) dispone expresamente que se consideran rentas obtenidas en territorio español: "(...) g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español."

En consecuencia, tanto los residentes como los no residentes deben tributar por el arrendamiento de un inmueble en España. Esto aplica independientemente de si las rentas han sido percibidas por los arrendatarios, en cuyo caso debe determinarse el momento de la imputación de estas.

Síguenos en...



El artículo 15 del TRLIRNR dispone:

<<Artículo 15. Formas de sujeción y operaciones vinculadas.

1. ...

*Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas y en los términos previstos en el capítulo IV.>>*

El artículo 27 del mismo Texto Refundido prevé

<<1. El impuesto se devengará:

a) *Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.>>*

En cuanto a la imputación temporal de las rentas, el 14.1.a) de la ley 35/2006, del IRPF, establece, como regla general, que los rendimientos del capital inmobiliario se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por el perceptor. En su apartado 2, contempla 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 adquiriera 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."

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

En nuestra RG **02585-2020 de fecha 22-07-2021** hacíamos un análisis de la expresión anterior, y, en el Fundamento de DERECHO CUARTO señalábamos lo siguiente:

" (...) 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, entendiendo "exigible" en el sentido jurídico del art. 1.113 del Código civil.

(...)."

Síguenos en...

Así, en cuanto a la imputación de los rendimientos inmobiliarios, se debe atender a su "exigibilidad", es decir, al momento en que el arrendatario esté obligado al pago de las rentas.

En el presente caso, son hechos puestos de manifiesto que la interesada interpuso una demanda de desahucio por falta de pago de las rentas. En este contexto, se aplica la regla general de imputación establecida en el artículo 14 de la LIRPF, es decir, la de su exigibilidad, pues debe tenerse en cuenta que no estamos ante rentas no cobradas por estar pendientes de una resolución judicial que determine el derecho a su percepción o su cuantía, sino ante un "impago de las mismas."

En ese mismo sentido, como bien indica la Oficina Gestora, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 14-12-2021 (STS nº 1467/2021 dictada en recurso de casación 5253/2020), en la que la cuestión con interés casacional objetivo consistía en:

*"Determinar si, las cantidades que el arrendador tiene derecho a percibir tras la interposición de una demanda de desahucio por falta de pago de la renta o de cantidades asimiladas a la misma, -demanda a la que acumula la acción de reclamación de las cantidades que se devenguen con posterioridad a la presentación de ésta y hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca- , tiene la calificación de rendimiento inmobiliario o ganancia patrimonial, y, en consecuencia, a que ejercicio son imputables las cantidades así obtenidas por el contribuyente.*

*Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:*

*El artículo 22.1 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.*

*El artículo 220.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.*

*Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa."*

Fija el TS como jurisprudencia (FD TERCERO), en el siguiente sentido:

***"Las cantidades que el arrendador tiene derecho a percibir tras la interposición de una demanda de desahucio por falta de pago de la renta o de cantidades asimiladas a la misma, -demanda a la que acumula la acción de reclamación de las cantidades que se devenguen con posterioridad a la presentación de ésta y hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca- , tienen la calificación de rendimiento de capital inmobiliario, a imputar al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor."***

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, en el caso que nos ocupa, las cantidades devengadas por el arrendamiento del inmueble de la interesada tienen la calificación de rendimientos de capital inmobiliario y se imputan a cada uno de los períodos impositivos en que fueron exigibles, tal como declaró la interesada. Por lo tanto, no procede la rectificación de su autoliquidación en los términos pretendidos.

En consecuencia, se desestiman las pretensiones de la parte reclamante.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

