

# TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2585/2020, DE 22 DE JULIO DE 2021

---

Gabinete de Estudios de AEDAF

**IRPF. Imputación temporal. Regla general. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducción plurianualidad. Período de generación.**

El TEAC, en esta resolución, se pronuncia acerca de la posibilidad de aplicar la reducción de plurianualidad a aquellas rentas de capital inmobiliario cuya exigibilidad se produce en periodos superiores a dos años. Mediante unificación de doctrina, el TEAC declara que, dicha reducción se incluye en el IRPF con la finalidad de limitar la progresividad del impuesto a aquellas rentas que, habiéndose generado en varios ejercicios, se cobren en uno solo, por lo tanto, en el caso de que se haya pactado que la renta será exigible en un período superior a dos años, le será de aplicación la reducción del art 23.3 de la LIRPF.

## Fundamentos de derecho

---

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, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, pro-

cedan 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 TS 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 período de generación de la renta, e imputación temporal de la misma.

Del contrato de arrendamiento aportado por el contribuyente, se deduce claramente que el período 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.

Periodo 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.

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 pluriannualidad 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, 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.»

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 TS 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*» (STSI 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 período de generación de la renta, e imputación temporal de la misma.

Del contrato de arrendamiento aportado por el contribuyente, se deduce claramente que el período 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.

Periodo 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.

