

Análisis
jurisprudencial
del Impuesto
sobre la Renta de las
Personas Físicas

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

PRÓLOGO

MARÍA TERESA SOLER ROCH

III ARANZADI

© Antonio Martínez Lafuente, 2025
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

Acceso a Soporte: https://areacliente.aranzadilaley.es/solicitud_alta_area_cliente

<https://www.aranzadilaley.es>

Primera edición: Enero 2025

Depósito Legal: M-3310-2025

ISBN versión impresa: 978-84-1078-955-5

ISBN versión electrónica: 978-84-1078-956-2

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© ARANZADI LA LEY, S.A.U. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Dirijase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de ARANZADI LA LEY, S.A.U., es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Índice General

	<u>Página</u>
PRÓLOGO	7
PRESENTACIÓN	9
INTRODUCCIÓN	17
 I	
DELIMITACIÓN TERRITORIAL	19
1. La regla general de aplicación	20
a) La residencia habitual	20
b) Las actividades económicas.....	23
2. Los impatriados	24
3. Los trabajos en el extranjero	26
4. Los becarios	30
5. Problemática internacional o supranacional.....	31
a) Pensiones de Naciones Unidas	31
b) Pensiones del Parlamento Europeo	32
c) Pensiones de funcionarios de la OCDE.....	33
d) Pensiones de otros Estados miembros de la Unión Europea	34
6. El intercambio de información.....	34
7. La ausencia de discriminación.....	36

II

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO	37
1. Administradores sociales	38
2. Dietas y gastos	40
3. Pensiones por incapacidad	42
4. Pensiones compensatorias	42
5. Jubilación	45
6. Despido	48
7. Las mejoras	50
8. El contrato de «Alta Dirección».....	52

III

RENDIMIENTOS DEL CAPITAL	57
1. Inmobiliario	57
2. Mobiliario.....	61
a) Reducción del capital social	61
b) Seguros mixtos.....	64
c) Vehículos	66
d) Gestión de tesorería	66
e) Otros supuestos	67

IV

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	69
1. Agentes comerciales.....	71
2. Juntas de Compensación	73
3. Comunidad entre Notarios	74
4. Registrador de la Propiedad y agricultor	76
5. Intereses de demora	77

	<u>Página</u>
6. Vivienda afecta a actividad profesional	77
 V	
CLASES DE RENTA	79
1. Indemnizaciones.	80
2. Cumplimiento por equivalente.	81
3. Opción de compra	82
4. La relación del impuesto con el parentesco	83
a) Las parejas de hecho	83
b) La deducción en favor de ascendientes	84
c) La deducción por maternidad	84
d) El grado de discapacidad: su prueba	85
e) Pensiones por convenio	85
f) Responsabilidad de los hijos menores	85
g) La tributación conjunta	86
 VI	
RENTAS IRREGULARES	87
1. Retribuciones	88
2. Cese de actividad	89
3. Pensiones	90
 VII	
GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES.	93
1. Expropiación forzosa	94
2. Agrupación de fincas	95
3. Retracto convencional y otras alteraciones patrimoniales	96
4. Trasmisiones lucrativas	97
5. Opción de compra	99

	<u>Página</u>
6. Transmisión de valores	100
7. Intereses de demora	101
8. Derecho de asunción preferente	103
9. Adjudicación de vivienda	103
10. Reinversión en vivienda	104
11. Indemnizaciones	107
12. Información sobre bienes sitos en el extranjero y ganancias patrimoniales	108
13. La condena en costas	110
VIII	
INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS DE PATRIMONIO	111
IX	
RETRIBUCIONES EN ESPECIE	115
1. Capital mobiliario	116
2. Vehículos	117
X	
IMPUTACIÓN TEMPORAL	119
1. Intereses expropiatorios	120
2. La « <i>traditio</i> ».	121
3. Las subvenciones	122
4. La transacción	123
5. La opción y su inviable rectificación	124
XI	
RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA	127
1. Momento en que pueden abonarse	127

	<u>Página</u>
XII	
OPERACIONES VINCULADAS	131
1. Sociedades profesionales	131
2. La cesión de derechos de imagen.	134
3. Ajustes y valoración.	135
a) Comparables externos	135
b) Trabajo del socio	136
c) El ajuste secundario	136
d) Valoración de vehículos.	138
4. La firmeza de la liquidación.	138
XIII	
APÉNDICE BIBLIOGRÁFICO	139
XIV	
APÉNDICE NORMATIVO.	145

Delimitación territorial

SUMARIO: 1. LA REGLA GENERAL DE APLICACIÓN. a) La residencia habitual. b) Las actividades económicas. 2. LOS IMPATRIADOS. 3. LOS TRABAJOS EN EL EXTRANJERO. 4. LOS BECARIOS. 5. PROBLEMÁTICA INTERNACIONAL O SUPRANACIONAL. a) Pensiones de Naciones Unidas. b) Pensiones del Parlamento Europeo. c) Pensiones de funcionarios de la OCDE. d) Pensiones de otros Estados miembros de la Unión Europea. 6. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN. 7. LA AUSENCIA DE DISCRIMINACIÓN.

Desde este primer punto de vista nos ocupamos de los preceptos contenidos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que se refieren a esta cuestión, como es sabido, en su artículos 8 «contribuyentes», 9 «contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español», y 10 «contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero», a lo que procede añadir el régimen de los «impatriados» a que se refiere el art. 93 de la citada disposición (Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español), todo ello sin perjuicio de dar cuenta de algunas referencias que se contienen en la regulación de la exenciones contempladas en el art. séptimo de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo¹.

1. Sobre lo que se menciona en el texto me remito a la Ponencia presentada por la Inspectora de Hacienda, Inmaculada Uribarrena en el Curso 2021/2022, de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España a la que pertenece y que llevó por título: «La residencia fiscal. Cuestiones que plantea»; véase asimismo: «El criterio de los intereses económicos, como criterio para determinar la residencia fiscal española. Estudio de la cuestión y perspectivas de futuro», de Benítez Pérez, en «Quincena Fiscal» n.º 20 (2022); así como: «La residencia fiscal de las personas físicas: criterios de atribución», del Profesor Collado Yurrita, en «Quincena Fiscal» n.º 17 (2024).

1. LA REGLA GENERAL DE APLICACIÓN

El artículo octavo de la Ley Reguladora del Impuesto, alude a que:

«Son contribuyentes por este impuesto: las personas físicas que tengan su residencia habitual dentro de territorio español».

A) LA RESIDENCIA HABITUAL

Según el artículo noveno de la Ley:

«Se entenderá que el contribuyente tiene su *residencia* habitual en territorio español cuando se dé las siguientes circunstancias: que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio, español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración Tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos, colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones Públicas españolas».

En materia de residencia fiscal corresponde a la Administración aportar datos de los que se infiera la existencia de domicilio fiscal en España de conformidad con lo establecido en la Ley, y si tales indicios son suficientes, corresponde al obligado tributario, demostrar su residencia en otro Estado.

En esta línea, las: STS 4517/2011 de 16 de junio y STS 7229/2011 de 13 de octubre, recuerdan que es doctrina constante de la Sala que: «establecida la presunción —se entenderá—, corresponderá a la parte demostrar la residencia en otro Estado»; regla que no es sino una razonable aplicación de la distribución de la carga de la prueba en materia tributaria, pues siendo cierto que corresponde a la Administración probar «los hechos en que descansa la liquidación impugnada», no lo es menos que «cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración»; y así, en la STS 4517/2011 de 16 de junio, se sostiene que es obligación del «sujeto sometido a comprobación el probar su residencia fuera de España cuando la Administración lo ha considerado residente en nuestro territorio» lógicamente porque se ha probado la existencia de sólidos indicios que llevan a tal conclusión.

Recuérdese, por lo demás, que una vez acreditada la no residencia en España por más de 183 días durante el año natural —normalmente por pruebas indiciarias o indirectas—, al no tenerse en cuenta las «ausencias esporádicas», es necesario que el contribuyente acredite su «residencia fiscal» en otro país.

También ha indicado la Sala Tercera del Tribunal Supremo, entre otras en su STS 7270/2009 de 11 de noviembre, que, en relación con el concepto de residencia, se exige, de un lado, «un elemento espiritual, la "intención" de residir en un lugar determinado; de otra parte, es necesario que se dé un elemento material, la residencia efectiva; la doctrina de la Sala sobre este problema ha vacilado entre dar relevancia al elemento subjetivo o al objetivo; en materia fiscal y para el legislador de 1978 no ofrece dudas que el elemento relevante es el elemento objetivo; por eso el artículo alude al elemento objetivo de la "permanencia" como rasgo definidor de la residencia».

Añadiéndose en la *STS 2735/2023 de 12 de junio*²:

«Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las cuestiones que se nos plantean en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dichas cuestiones, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente:

1. Los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio.

2. A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio.

3. Un Estado firmante de un Convenio de Doble Imposición no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos casos. De esta forma, *en presencia de un conflicto de residencia*, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares. Específicamente, *la regla de "desempate" prevista en el artículo 4.2 del Convenio, consistente en el "centro de intereses vitales" es más amplia que el concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que no resulta equiparable».*

2. Además el Tribunal Supremo en STS 1882/2014 de 5 de mayo, expuso: «La determinación de la residencia habitual de las personas físicas ha de hacerse de manera específica para cada ejercicio sin que, como regla general, las pruebas relativas a un determinado ejercicio puedan extenderse a otros ejercicios distintos».



ARANZADI
DERECHO
FISCAL

Exhaustivo análisis de la jurisprudencia sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) hasta 2024. Siguiendo la Ley 35/2006 y sus modificaciones, aborda cuestiones interpretativas complejas que los Tribunales han resuelto, desde los intereses de demora hasta el modelo 720, incluyendo la naturaleza del cumplimiento por equivalente y la imputación de rentas en sociedades no inscritas. Incluye un apéndice bibliográfico que complementa el análisis, convirtiéndose en una herramienta esencial para comprender la evolución del IRPF.

ISBN: 978-84-1078-955-5

