

MANUALES

Manual de Derecho Tributario

Parte Especial

22.^a Edición

Directores

Joaquín Álvarez Martínez

Pedro Manuel Herrera Molina

V. Alberto García Moreno

III ARANZADI

© Joaquín Álvarez Martínez, Pedro Manuel Herrera Molina y V. Alberto García Moreno (Dirs.) y otros, 2025

© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

<https://www.aranzadilaley.es>

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Primera edición, 2004

Segunda edición, 2005

Tercera edición, 2006

Cuarta edición, 2007

Quinta edición, 2008

Sexta edición, 2009

Séptima edición, 2010

Octava edición, 2011

Novena edición, 2012

Décima edición, 2013

Undécima edición, 2014

Duodécima edición, 2015

Decimotercera edición, 2016

Decimocuarta edición, 2017

Decimoquinta edición, 2018

Decimosexta edición, 2019

Decimoséptima edición, 2020

Decimooctava edición, 2021

Decimonovena edición, 2022

Vigésima edición, 2023

Vigésimo primera edición, 2024

Vigésimo segunda edición, 2025

Depósito Legal: M-15819-2025

ISBN versión impresa: 978-84-1085-257-0

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. Diríjase 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

	<i>Página</i>
PRESENTACIÓN.....	49
CAPÍTULO I	
EL SISTEMA IMPOSITIVO EN ESPAÑA	
JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ	51
I. El sistema fiscal español: Orígenes y evolución.....	51
II. La reforma fiscal de 1977	53
A) <i>Contenido y alcance de la reforma.....</i>	53
B) <i>Otros aspectos de la reforma</i>	54
III. El sistema impositivo vigente.....	55
A) <i>La imposición estatal.....</i>	55
B) <i>La imposición autonómica</i>	55
C) <i>La imposición local</i>	56
D) <i>Los regímenes especiales por razón del territorio.....</i>	56
IV. Los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio.....	57
A) <i>La estructura y articulación interna de la imposición sobre la renta</i>	59
1. <i>Los impuestos generales sobre la renta</i>	59
2. <i>El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la imposición sobre la renta</i>	60
3. <i>Otras figuras que recaen sobre la renta</i>	61
B) <i>Estructura y articulación de la imposición sobre el patrimonio</i>	62

	<u>Página</u>
1. El Impuesto sobre el Patrimonio: el Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas	62
2. La imposición local y autonómica sobre el patrimonio.	63
C) <i>Características del sistema y notas críticas</i>	63
1. Los sujetos pasivos	64
2. Las bases imponibles	65
3. Los tipos de gravamen	65
4. Las deducciones en la base y en la cuota	65
V. La imposición sobre el tráfico patrimonial y el consumo ..	66
A) <i>Consideraciones generales</i>	66
B) <i>El Impuesto sobre el Valor Añadido. Interrelación con otros impuestos</i>	68
C) <i>El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Interrelación con otras figuras</i>	69
D) <i>Otras figuras tributarias</i>	69

CAPÍTULO II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (RESIDENTES) (I)

V. ALBERTO GARCÍA MORENO	71
I. Fuentes normativas	73
II. Naturaleza y ámbito de aplicación	75
III. El hecho imponible	78
A) <i>Concepto</i>	78
B) <i>Rentas exentas</i>	81
C) <i>Sujetos pasivos</i>	95
D) <i>Período impositivo. Devengo. Imputación temporal de ingresos y gastos</i>	101
1. <i>Período impositivo. Devengo</i>	101
2. <i>Imputación temporal de ingresos y gastos</i>	102
E) <i>Criterios de individualización de las rentas</i>	109

	<u>Página</u>
1. Rendimientos del trabajo	110
2. Rendimientos del capital	110
3. Rendimientos de actividades económicas.....	111
4. Ganancias y pérdidas patrimoniales	112
5. Rentas imputadas.....	112
IV. La base imponible. Concepto. Base imponible general y base imponible del ahorro	113
<i>A) Rendimientos del trabajo personal. Concepto</i>	<i>115</i>
1. Supuestos	116
2. Rendimientos del trabajo en especie (arts. 42 y 43 Ley y 43 a 48 Reglamento)	124
3. Rendimientos irregulares del trabajo. Concepto y clases.....	129
a) Rendimientos irregulares. Concepto	129
b) Clases de rendimientos irregulares	129
c) Limitaciones de la irregularidad	132
4. Rendimientos netos. Gastos deducibles	133
5. Reducción del rendimiento neto por obtención de rendimientos del trabajo	134
<i>B) Rendimientos del capital. Concepto y clases</i>	<i>135</i>
1. Rendimientos del capital inmobiliario.....	135
a) Rendimiento íntegro	135
b) Rendimientos netos: gastos deducibles	136
c) Reducción por arrendamiento de vivienda	139
d) Rendimientos irregulares	142
2. Rendimientos del capital mobiliario. Concepto y clases.....	143
a) Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de todo tipo de entidades	145
b) Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios	147

	<u>Página</u>
c) Rendimientos de operaciones de capitalización y contratos de seguro de vida e invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.	151
d) Otros rendimientos del capital mobiliario.	154
e) Rendimientos netos del capital mobiliario: gastos deducibles.	156
f) Rendimientos irregulares	157
C) <i>Rendimientos de actividades económicas. Concepto</i>	157
1. Determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación directa	164
2. Régimen de estimación directa simplificada.	167
3. Régimen de estimación objetiva	169
4. Rendimientos irregulares	173
5. Reducción por percepción de rendimientos de actividades económicas y por inicio de actividad.	177
a) Reducción por percepción de rendimientos de actividades económicas	177
b) Reducción por inicio del ejercicio de la actividad económica.	179
D) <i>Ganancias y pérdidas patrimoniales. Concepto</i>	179
1. Variación en el valor del patrimonio	180
a) Reducción de capital	180
b) Transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente [art. 33.3.b) Ley]	183
c) Transmisiones lucrativas de empresas o participaciones que gozan de bonificación del 95 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [art. 33.3.c) LIRPF].	184
d) Compensaciones por extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes.	185
e) Aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad [art. 33.3.e) Ley]	185
2. Existencia de una ganancia o pérdida patrimonial, manifestada en la alteración del patrimonio.	186

	<i><u>Página</u></i>
3. Que la ganancia o pérdida patrimonial no se califique tributariamente como rendimiento —del trabajo, del capital o de actividades económicas—	188
4. Exenciones	190
5. Regla general de cuantificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales.	197
a) Transmisiones onerosas	197
b) Transmisiones lucrativas.	200
6. Normas especiales de valoración	201
a) Valores admitidos a negociación en mercados oficiales.	201
b) Valores no admitidos a negociación	203
c) Transmisión o reembolso a título oneroso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva [art. 37.1.c) LIRPF]	204
d) Aportaciones no dinerarias [art. 37.1.d) Ley]	205
e) Separación de socios y disolución de sociedades. Escisión, fusión o absorción de sociedades	206
f) Derecho de traspaso	207
g) Indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales.	207
h) Permuta (art. 37.1.h)	208
i) Constitución de rentas temporales o vitalicias [art. 37.1.j) Ley]	208
j) Extinción de rentas temporales o vitalicias [art. 37.1.i) Ley]	209
k) Transmisión o extinción de un derecho real de disfrute sobre bienes inmuebles [art. 37.1.k) Ley]	211
l) Incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión	212
m) Operaciones en mercados de futuros y opciones [art. 37.1.m) Ley]	212

	<u>Página</u>
n) Transmisión de elementos patrimoniales afectos [art. 37.1.n) Ley]	213
7. Régimen transitorio. Los coeficientes de exención de las plusvalías.	214
8. Ganancias patrimoniales no justificadas	216
<i>E) Tributación de los premios de lotería y de determinadas apuestas</i>	220
<i>F) Regímenes especiales</i>	221
1. Rentas inmobiliarias imputadas (art. 85 LIRPF)	221
2. Rentas obtenidas en régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91 LIRPF).	224
3. Rentas por la cesión de derechos de imagen (art. 92 LIRPF)	227
4. Régimen especial de trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español (art. 93 LIR)	230
a) Ámbito de aplicación	231
b) Contenido del régimen especial	233
c) Ejercicio de la opción, duración, renuncia y exclusión del régimen especial	235
5. Tributación de los socios o partícipes de Instituciones de Inversión Colectiva (arts. 94 y 95 Ley)	236
a) Instituciones de inversión colectiva	236
b) Tributación de los socios y partícipes en IIC	237
c) Imputación de rentas derivadas de Instituciones de Inversión Colectiva domiciliadas en paraísos fiscales (jurisdicciones no cooperativas).	238
6. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia ...	239
<i>G) Reglas especiales de valoración</i>	244
1. Presunción de retribución de las prestaciones de trabajo y de capital	244
a) Ámbito material de la aplicación	244
b) Rendimiento computable.	245
c) Efectos de la presunción	245

	<u><i>Página</i></u>
d) Efectos de la realidad de la presunción	245
2. Valoración de las operaciones vinculadas	246
<i>H) Integración y compensación de rentas. Base imponible general y del ahorro</i>	<i>247</i>
1. Base imponible general: integración y compensación de rentas	247
2. La base imponible del ahorro: integración y compensación	249
CAPÍTULO III	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (RESIDENTES) (II)	
V. ALBERTO GARCÍA MORENO	251
I. Base liquidable	252
<i>A) Base liquidable general</i>	<i>252</i>
1. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (arts. 51 y 52 LIRPF)	253
2. Aportaciones efectuadas a sistemas de previsión social del cónyuge del contribuyente	262
3. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad (art. 53 LIRPF)	263
4. Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad (art. 54 LIRPF)	264
5. Reducciones por aportaciones a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales (Disposición Adicional 11. ^a LIRPF)	265
6. Reducción por pensiones compensatorias y alimentos no exentos	266
<i>B) Base liquidable del ahorro</i>	<i>267</i>
<i>C) Los mínimos exentos como parte de la base liquidable</i>	<i>268</i>
II. La cuantificación de la deuda tributaria	274
<i>A) La cuota íntegra estatal. Concepto</i>	<i>274</i>
1. Liquidación de la base liquidable general	274

	<u>Página</u>
2. Liquidación de la base liquidable del ahorro	278
3. Liquidación de la base liquidable general y del ahorro de contribuyentes que no residen en España	278
<i>B) La cuota líquida estatal. Deducciones de la cuota</i>	<i>280</i>
1. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación	281
2. Deducción por actividades económicas	282
3. Deducciones por donativos y otras aportaciones	284
4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla	285
a) Contribuyentes residentes en Ceuta y Melilla	286
b) Contribuyentes no residentes en Ceuta y Melilla, que obtienen rentas en dichos territorios	286
c) Rentas que se consideran obtenidas en Ceuta y Melilla	286
5. Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial	287
6. Deducción por vivienda habitual	288
7. Deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética de las viviendas	289
8. Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga	293
9. Límite conjunto de las deducciones y pérdida del derecho a deducir	297
<i>C) Gravamen autonómico</i>	<i>298</i>
1. Criterios de sujeción	299
2. La cuota íntegra autonómica	301
a) Gravamen de la base liquidable general	301
b) Gravamen de la base liquidable del ahorro	302
3. Deducciones de la cuota íntegra autonómica	302
4. Cuota líquida autonómica	302

	<u><i>Página</i></u>
5. Pérdida del derecho a practicar deducciones	303
<i>D) La cuota diferencial. Deducciones de la cuota líquida</i>	<i>303</i>
1. Deducción por doble imposición internacional	304
2. Deducción por impuestos satisfechos en el extranjero por entidades transparentes y por los impuestos satisfechos por entidades que explotan los derechos de imagen.	305
3. Deducción por maternidad.	306
4. Deducciones por familia numerosa o por tener a cargo personas con discapacidad	310
5. Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo . . .	312
III. Tributación familiar	313
IV. Gestión del impuesto	320
<i>A) La declaración</i>	<i>320</i>
<i>B) Autoliquidación y pago. Borrador. Compensación entre cónyuges</i>	<i>323</i>
<i>C) Liquidación provisional</i>	<i>326</i>
<i>D) Deberes formales</i>	<i>326</i>
1. En general	326
2. Régimen de estimación directa normal.	327
3. Régimen de estimación directa simplificada.	328
4. Régimen de estimación objetiva	328
V. Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.	329
<i>A) Introducción</i>	<i>329</i>
<i>B) Retenciones</i>	<i>329</i>
1. Rentas sujetas a retención.	330
2. Sujetos obligados a retener	332
3. Retenciones sobre los rendimientos del trabajo.	333
4. Retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario	340

	<u>Página</u>
5. Retenciones sobre los rendimientos de actividades económicas	341
6. Retenciones sobre las ganancias patrimoniales	343
7. Otros supuestos	343
a) Arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos	343
b) Derechos de imagen	343
c) Otras rentas	343
8. Sujetos obligados a soportar la retención	344
9. Ingresos a cuenta	344
C) Pagos fraccionados	345
VI. Responsabilidad patrimonial, régimen sancionador y orden jurisdiccional.	348
VII. Reflexión final	349
VIII. Bibliografía	352

CAPÍTULO IV

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

ISMAEL JIMÉNEZ COMPAIRED, JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ, MARÍA LUISA RUIZ BAÑA.	353
I. Introducción	354
A) Consideraciones preliminares	354
B) Antecedentes históricos y evolución legislativa	355
II. Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación.	355
III. El hecho imponible	356
A) Hecho imponible: aspecto material	356
B) Aspecto espacial del hecho imponible	357
C) Aspecto temporal del hecho imponible	358
IV. Obligados tributarios	358
V. Determinación de la cuota tributaria. La base imponible	359
A) Consideraciones generales sobre la base imponible	360

	<u><i>Página</i></u>
1. La determinación de la base imponible	360
2. El resultado contable	361
3. Las normas fiscales para la determinación de la base imponible: la valoración de los elementos patrimoniales	362
<i>B) Las rentas exentas</i>	<i>364</i>
1. Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.	365
2. Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimiento permanente	366
3. Otras rentas exentas	367
<i>C) Los gastos no deducibles. Especial consideración del propio impuesto sobre sociedades y otros impuestos análogos</i>	<i>367</i>
<i>D) La imputación temporal de los ingresos y los gastos. Su inscripción contable</i>	<i>372</i>
1. Reglas generales	372
2. Operaciones a plazos o con precio aplazado	372
3. Imputación temporal de las operaciones e inscripción contable.	373
<i>E) Amortizaciones y arrendamiento financiero</i>	<i>374</i>
1. Las amortizaciones: normas comunes	374
2. Amortización contable fiscalmente admitida	376
3. Reglas especiales que afectan a los elementos que integran el inmovilizado intangible.	384
4. La libertad de amortización	384
5. Régimen transitorio	386
6. El tratamiento fiscal del arrendamiento financiero y asimilados	386
<i>F) El tratamiento fiscal del deterioro y otras correcciones valorativas</i>	<i>388</i>
<i>G) Provisiones. Las contribuciones a planes y fondos de pensiones</i>	<i>390</i>

	<i>Página</i>
<i>H) Los ajustes extracontables que se deducen de las llamadas reglas de valoración del artículo 17 LIS</i>	393
1. Introducción. Regla general de valoración de los elementos patrimoniales.....	393
2. Las actualizaciones o revalorizaciones de balances y variaciones de valor originadas por la aplicación del criterio del valor razonable	394
3. Cálculo de la renta en determinadas situaciones: transmisiones y adquisiciones gratuitas, permutas, operaciones societarias, etc.	395
<i>I) Operaciones vinculadas y otras reglas de parecido fundamento</i>	399
1. La sustitución del valor contable por el normal de mercado en el caso de operaciones entre personas vinculadas	399
2. Otras limitaciones que afectan a las personas o entidades vinculadas.....	403
3. Otras reglas de parecido fundamento: paraísos fiscales y cambios de residencia	403
<i>J) Resumen y cierre de una valoración contable diferente de la fiscal</i>	404
<i>K) Reducciones de la base imponible</i>	405
1. Reducción de las rentas derivadas de determinados activos intangibles	405
2. Reserva de capitalización.....	407
3. Reserva de nivelación de bases imponibles para empresas de reducida dimensión	408
<i>L) La compensación de bases imponibles negativas.....</i>	409
VI. Los tipos de gravamen. La cuota íntegra y la cuota líquida.....	410
VII. Las deducciones en la cuota	413
<i>A) Deducciones para evitar la doble imposición internacional ..</i>	<i>414</i>
1. Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente	414

	<u><i>Página</i></u>
2. Dedución para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios	416
3. Elementos comunes a las deducciones para evitar la doble imposición.....	417
B) <i>Bonificaciones</i>	418
C) <i>Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades</i>	418
1. Dedución por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica	419
2. Deduciones sociales: por creación de empleo y para el impulso de los planes de pensiones de empleo	420
a) La contratación por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.....	421
b) Dedución por creación de empleo de trabajadores con discapacidad.....	421
3. Elementos comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades	421
D) <i>Deducciones reguladas fuera de la LIS: mecenazgo</i>	424
VIII. La gestión del impuesto	425
IX. Los pagos a cuenta	426
A) <i>Retenciones e ingresos a cuenta</i>	426
B) <i>Pagos fraccionados: el régimen previsto en la LIS</i>	428
X. Los regímenes especiales	432
XI. Bibliografía	434

CAPÍTULO V

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

BELÉN GARCÍA CARRETERO, PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA. . 435

I. Introducción	436
A) <i>Ideas previas</i>	436
B) <i>Fuentes normativas</i>	436

	<u>Página</u>
C) <i>Incidencia de los Convenios de Doble Imposición</i>	437
D) <i>La discriminación fiscal entre residentes y no residentes</i>	438
II. Hecho imponible	439
A) <i>Rentas obtenidas en territorio español.</i>	440
1. Criterios de sujeción	440
2. Clasificación de las rentas obtenidas en territorio español	440
B) <i>Especial consideración del establecimiento permanente</i>	442
1. Concepto	442
2. Las rentas de los establecimientos permanentes	445
3. Diversidad de establecimientos permanentes en territorio español	445
C) <i>Supuestos de no sujeción</i>	446
D) <i>Devengo</i>	446
III. Exenciones	447
IV. Sujetos pasivos y responsables.	450
A) <i>Sujetos pasivos.</i>	450
B) <i>Responsables</i>	453
C) <i>Representantes</i>	453
D) <i>Domicilio fiscal</i>	454
V. Base imponible.	455
A) <i>Con establecimiento permanente</i>	455
1. Régimen general o común	456
2. Régimen de los establecimientos permanentes que no cierren un ciclo mercantil completo	457
3. Régimen de los establecimientos permanentes con actividad de duración limitada en el tiempo	458
B) <i>Sin establecimiento permanente</i>	459
VI. Deuda tributaria	460
A) <i>Con establecimiento permanente</i>	460
B) <i>Sin establecimiento permanente</i>	461

	<u><i>Página</i></u>
VII. Gestión del impuesto	462
VIII. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes	463
<i>A) Naturaleza</i>	463
<i>B) Hecho imponible</i>	464
<i>C) Sujetos pasivos</i>	464
<i>D) Exenciones</i>	464
<i>E) Base imponible</i>	464
<i>F) Cuota y tipo de gravamen</i>	464
<i>G) Prorrates de la cuota del gravamen especial</i>	465
<i>H) Gestión del gravamen especial</i>	465
IX. Bibliografía más reciente	465

CAPÍTULO VI

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

ANTONIO GARCÍA GÓMEZ	467
I. Introducción	468
II. El Impuesto sobre Sucesiones	470
<i>A) Naturaleza y objeto</i>	470
<i>B) Ámbito de aplicación</i>	470
<i>C) Hecho imponible: aspecto material</i>	470
1. Definición genérica del hecho imponible	470
2. Supuestos de extensión del hecho imponible	471
3. La ficción de igualdad en la partición	472
4. Supuestos de no sujeción	472
<i>D) Hecho imponible: aspecto espacial</i>	473
1. Modalidades de tributación: obligación personal y obligación real	473
2. Atribución al correspondiente territorio foral o autonómico	474
<i>E) Hecho imponible: aspecto temporal</i>	474

	<u>Página</u>
<i>F) Sujetos pasivos y otros deudores tributarios</i>	475
1. Contribuyentes.....	475
2. Responsables	475
<i>G) Determinación de la cuota tributaria</i>	476
<i>H) La base imponible</i>	476
1. Consideraciones generales	476
2. La cuantificación de la base imponible en las herencias. El supuesto habitual de asignación del caudal hereditario en cuotas de participación.....	477
a) Valoración de los bienes y derechos de la masa hereditaria	479
b) Valoración del ajuar doméstico	480
c) Valoración de bienes adicionales.....	481
d) Partidas deducibles	482
e) Distribución de la masa hereditaria neta entre los herederos. La ficción de igualdad en la partición .	483
f) Acumulación de donaciones.....	486
3. La base imponible de los herederos y legatarios de bienes determinados por el testador.....	486
4. La integración en la base imponible de las cantidades percibidas por seguros de vida	488
<i>I) La base liquidable</i>	488
<i>J) Cuota tributaria</i>	491
1. El tipo de gravamen. La tarifa del Impuesto.....	491
2. Los coeficientes multiplicadores.....	492
3. Dedución por doble imposición internacional.....	493
4. Dedución por doble imposición interna.....	493
5. Deduciones y bonificaciones autonómicas. Otras bonificaciones	493
<i>K) Gestión</i>	494
1. El procedimiento de liquidación por la Administración	494
2. La autoliquidación	495

	<u><i>Página</i></u>
3. Otros deberes formales	496
L) <i>La obligación real</i>	496
III. El Impuesto sobre Donaciones	497
A) <i>Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación</i>	497
B) <i>Hecho imponible: aspecto material</i>	497
1. Definición genérica del hecho imponible	497
a) Adquisiciones gratuitas «inter vivos»	497
b) Adquisiciones en virtud de seguros de vida	498
2. Supuestos de extensión del hecho imponible	498
a) Los supuestos de acumulación	498
b) Las presunciones de transmisión gratuita	498
3. Supuestos de no sujeción	499
C) <i>Hecho imponible: aspecto espacial</i>	500
1. Modalidades de tributación: obligación personal y obligación real	500
2. Atribución al correspondiente territorio foral o autonómico	500
D) <i>Hecho imponible: aspecto temporal</i>	500
E) <i>Sujetos pasivos y otros deudores tributarios</i>	501
F) <i>La determinación de la cuota tributaria</i>	501
G) <i>La base imponible</i>	502
H) <i>La base liquidable</i>	502
I) <i>Tipo de gravamen y cuota tributaria</i>	503
J) <i>Gestión</i>	504
K) <i>La obligación real</i>	504
IV. Bibliografía	504

CAPÍTULO VII

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO E IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE GRANDES FORTUNAS

V. ALBERTO GARCÍA MORENO, SALVADOR MONTESINOS OLTRA... 507

	<u>Página</u>
I. Evolución histórica, fuentes normativas y funciones del Impuesto sobre el Patrimonio	508
A) <i>Evolución histórica y fuentes normativas. Vigencia indefinida del Impuesto sobre el Patrimonio y creación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas</i>	508
B) <i>Funciones</i>	510
II. Naturaleza y ámbito de aplicación	512
III. Hecho imponible	515
A) <i>Concepto</i>	515
B) <i>Exenciones</i>	518
C) <i>El sujeto pasivo</i>	527
D) <i>Devengo</i>	531
IV. La base imponible	532
A) <i>Concepto</i>	532
B) <i>Valoración</i>	533
1. Bienes inmuebles	533
2. Elementos afectos a la actividad empresarial o profesional	533
3. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo	534
4. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados .	535
5. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, no negociados en mercados organizados	536
6. Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados	536
7. Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados	537
8. Seguros de vida	538
9. Rentas vitalicias y temporales	539

	<u><i>Página</i></u>
10. Derechos reales	540
11. Concesiones administrativas	541
12. Derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial	542
13. Opciones contractuales	542
14. Cargas y gravámenes	542
15. Deudas	543
C) <i>El valor de mercado como criterio específico y como valor residual</i>	544
V. La base liquidable	546
VI. Cuantificación de la deuda tributaria	546
A) <i>Escala de gravamen</i>	547
B) <i>Límite de la cuota íntegra</i>	548
C) <i>Deducciones y bonificaciones</i>	550
1. Deducción por impuestos satisfechos en el extranjero	550
2. Bonificaciones por elementos patrimoniales situados en Ceuta y Melilla	551
3. Deducciones y Bonificaciones autonómicas	552
VII. La gestión del impuesto	552
VIII. El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas	553
A) <i>Antecedentes y aspectos generales</i>	553
B) <i>Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación</i>	554
C) <i>Hecho imponible, exenciones y devengo</i>	556
D) <i>Sujeto pasivo</i>	556
E) <i>Base imponible y base liquidable</i>	557
F) <i>Deuda tributaria</i>	558
G) <i>Gestión del impuesto</i>	561
IX. Legislación	562
A) <i>Normas básicas</i>	562
B) <i>Otras disposiciones</i>	562

X. Bibliografía	562
-----------------------	-----

CAPÍTULO VIII

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

PEDRO M. HERRERA MOLINA	565
I. Introducción	566
II. Fuentes normativas	566
III. Normas comunes de aplicación	568
<i>A) Incompatibilidad interna</i>	<i>568</i>
<i>B) Relaciones con el Impuesto sobre el Valor Añadido</i>	<i>569</i>
<i>C) Principios Generales Comunes</i>	<i>572</i>
1. Principio de calificación	572
a) Calificación del acto o contrato	572
b) Calificación de bienes	573
2. Concurrencia de convenciones	573
3. Principio de afección de los bienes transmitidos	574
<i>D) Exenciones</i>	<i>574</i>
1. Exenciones subjetivas	575
2. Exenciones objetivas	575
3. Exenciones establecidas en remisión a otras disposiciones	581
4. Deduciones y bonificaciones establecidas por las Comunidades Autónomas	582
IV. Transmisiones patrimoniales onerosas	582
<i>A) Caracteres</i>	<i>582</i>
<i>B) Ámbito de aplicación</i>	<i>583</i>
<i>C) Hecho imponible</i>	<i>584</i>
<i>D) Transmisiones de bienes y derechos</i>	<i>585</i>
1. Actos y contratos sujetos	585

	<u><i>Página</i></u>
a) Adjudicaciones en pago y para pago de deudas y adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.....	585
b) Excesos de adjudicación	586
c) Expedientes de dominio, actas de notoriedad, actas complementarias de documentos públicos, y certificaciones libradas a favor de los entes públicos y de la Iglesia Católica, a los que se refiere la Ley Hipotecaria y su normativa de desarrollo ...	587
d) Reconocimiento de dominio a favor de persona determinada	587
2. Sujetos pasivos.....	588
3. Base imponible.....	588
a) Regla general	588
b) Reglas especiales	589
4. Cuota tributaria	590
<i>E) Constitución de derechos</i>	<i>591</i>
1. Constitución de derechos reales	591
a) Actos sujetos	591
b) Sujetos pasivos.....	593
c) Base imponible.....	593
d) Cuota tributaria	594
2. Préstamos.....	594
a) Hecho imponible	594
b) Sujetos pasivos.....	594
c) Base imponible.....	595
d) Cuota tributaria	595
<i>F) Fianzas</i>	<i>595</i>
1. Hecho imponible	595
2. Sujetos pasivos.....	595
3. Base imponible.....	596
4. Cuota tributaria	596

	<u>Página</u>
G) <i>Arrendamientos</i>	596
1. Hecho imponible	596
2. Sujetos pasivos	596
3. Base imponible	596
4. Cuota tributaria	596
H) <i>Pensiones</i>	597
1. Hecho imponible	597
2. Sujetos pasivos	597
3. Base imponible	597
4. Cuota tributaria	597
I) <i>Concesiones administrativas</i>	598
1. Hecho imponible	598
2. Sujetos pasivos	598
3. Base imponible	598
4. Cuota tributaria	599
V. El Impuesto sobre Operaciones Societarias	599
A) <i>Aspectos generales</i>	599
B) <i>Ámbito de aplicación</i>	599
C) <i>Concepto de Sociedad</i>	601
D) <i>Actos gravados</i>	602
1. Constitución de sociedad	602
2. Ampliación de capital	603
3. Disminución de capital	604
4. Disolución de sociedades	605
5. Aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social	605
6. Traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad	605
VI. Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados	606
A) <i>Ideas generales</i>	606
B) <i>Ámbito de aplicación</i>	606

	<u><i>Página</i></u>
C) <i>Documentos notariales</i>	607
1. Caracteres.....	607
2. Hecho imponible	608
3. Sujetos pasivos.....	610
4. Base imponible y cuota tributaria	610
D) <i>Documentos mercantiles</i>	611
1. Hecho imponible	611
2. Sujetos pasivos.....	612
3. Base imponible.....	612
4. Cuota tributaria	613
E) <i>Documentos administrativos</i>	613
1. Hecho imponible	613
2. Sujetos pasivos.....	614
3. Base imponible y cuota tributaria	614
VII. Gestión	614
A) <i>Competencia</i>	614
B) <i>Autoliquidación</i>	614
C) <i>Deberes de información y colaboración</i>	616
D) <i>Comprobación de valores</i>	617
E) <i>Devoluciones</i>	620
F) <i>Prescripción</i>	620
VIII. Régimen sancionador	621
IX. Bibliografía más reciente	621
CAPÍTULO IX	
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	
EVA MARÍA CORDERO GONZÁLEZ	623
I. Introducción	624
A) <i>Naturaleza y hecho imponible</i>	624
B) <i>Fuentes normativas</i>	627

	<u>Página</u>
C) <i>Posición del IVA en el sistema de la imposición indirecta</i> ...	628
II. Operaciones interiores	629
A) <i>Hecho imponible</i>	629
1. Ideas generales.....	629
2. Entregas de bienes.....	630
3. Prestaciones de servicios	637
4. Actividad empresarial o profesional	639
5. Supuestos de no sujeción.....	643
B) <i>Lugar de realización de las operaciones</i>	646
1. Entregas de bienes.....	646
2. Prestaciones de servicios	649
C) <i>Devengo</i>	653
D) <i>Exenciones</i>	656
1. Concepto y efectos.....	656
2. Exenciones por razones de interés público	658
3. Exenciones vinculadas a las anteriores.....	662
4. Exenciones por motivos económicos	663
5. Exención por motivos culturales.....	666
6. Exenciones fundadas en razones de carácter técnico .	666
E) <i>Sujetos pasivos y responsables</i>	667
1. Sujetos pasivos.....	667
2. Responsables	670
F) <i>Repercusión del Impuesto</i>	671
1. Principios generales.....	671
2. Requisitos de la repercusión	673
3. Rectificación de las cuotas repercutidas	674
G) <i>Base imponible</i>	676
1. Reglas generales	676
2. Reglas especiales.....	678
3. Modificación de la base imponible.....	680

	<u><i>Página</i></u>
III. Operaciones intracomunitarias	683
<i>A) Adquisiciones intracomunitarias</i>	683
1. Hecho imponible	683
2. Supuestos de no sujeción.....	686
3. Lugar de realización del hecho imponible.....	687
4. Devengo	688
5. Exenciones	688
6. Sujetos pasivos.....	689
7. Base imponible.....	690
<i>B) Entregas intracomunitarias</i>	690
IV. Importaciones y exportaciones	692
<i>A) Importaciones</i>	692
1. Hecho imponible	692
2. Devengo	693
3. Exenciones	694
4. Sujetos pasivos y responsables	695
a) Sujetos pasivos.....	695
b) Responsables	696
5. Base imponible.....	696
<i>B) Exportaciones</i>	697
V. Tipos de gravamen	700
<i>A) Reglas generales</i>	700
<i>B) Tipo reducido</i>	700
<i>C) Tipo superreducido</i>	702
VI. Deducción del impuesto	703
<i>A) Normas generales</i>	703
1. Concepto y naturaleza	703
2. Sujetos de la deducción	704
3. Objeto de la deducción.....	705
a) Cuotas deducibles	705

	<u>Página</u>
b) Cuotas no deducibles	708
4. Requisitos formales	710
5. Procedimiento de la deducción	712
6. Rectificación de las deducciones	714
B) Supuestos especiales de deducción	715
1. Deducciones anteriores al comienzo de la actividad . .	715
a) Reglas generales	715
b) Regularización	716
2. Régimen de actividades diferenciadas.	717
3. Regla de prorrata	719
a) Concepto y clases.	719
b) La prorrata general	720
c) La prorrata especial	722
4. Deducción por bienes de inversión.	724
VII. Devoluciones	728
A) <i>Principios generales.</i>	728
B) <i>Supuestos de devolución</i>	729
1. Devolución general de cuotas deducibles	729
2. Devoluciones a empresarios o profesionales no esta- blecidos en el territorio peninsular español o Baleares	731
3. Devoluciones en las exportaciones en régimen de via- jeros	733
4. Devoluciones de las cuotas soportadas por operacio- nes realizadas en otros Estados de la UE	733
VIII. Regímenes especiales.	733
A) <i>Ideas generales.</i>	733
B) <i>Régimen simplificado</i>	735
1. Características generales.	735
2. Ámbito de aplicación	736
3. Contenido del régimen.	737
C) <i>Régimen de la agricultura, ganadería y pesca.</i>	740

	<u><i>Página</i></u>
1. Ámbito de aplicación	740
2. Contenido del régimen.....	741
<i>D) Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, anti- güedades y objetos de colección</i>	<i>743</i>
1. Características generales.....	743
2. Ámbito de aplicación	745
3. Contenido del régimen.....	745
<i>E) Régimen especial del oro de inversión</i>	<i>748</i>
1. Características generales.....	748
2. Ámbito de aplicación	748
3. Contenido del régimen.....	749
<i>F) Régimen especial de las agencias de viajes</i>	<i>749</i>
1. Ámbito de aplicación	749
2. Exenciones	752
3. Base imponible.....	752
4. Deuda tributaria	753
<i>G) Régimen especial del recargo de equivalencia</i>	<i>755</i>
1. Ámbito de aplicación	755
2. Contenido del régimen.....	756
<i>H) Régimen especial del grupo de entidades</i>	<i>758</i>
1. Ámbito de aplicación	758
2. Contenido del régimen.....	759
<i>I) Régimen especial del criterio de caja</i>	<i>760</i>
1. Ámbito de aplicación	760
2. Contenido del régimen.....	762
<i>J) Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.</i>	<i>763</i>
1. Ámbito de aplicación	763
2. Contenido del régimen.....	764
IX. Gestión del impuesto	765

	<u>Página</u>
A) <i>Declaración del comienzo, modificación y cese de las actividades</i>	766
B) <i>Expedición y entrega de facturas</i>	767
1. El deber de facturar	767
2. Requisitos de las facturas	768
a) Regla general	768
b) Facturas simplificadas	769
c) Rectificación de las facturas	770
C) <i>Llevanza de libros y registros</i>	770
D) <i>Ingreso mediante declaración-liquidación</i>	771
X. Régimen sancionador	773
XI. Bibliografía	775

CAPÍTULO X

LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

MARÍA CRISTINA BUENO MALUENDA	777
I. Introducción General	778
II. Los impuestos especiales de la Ley 38/1992	779
A) <i>Los impuestos especiales de fabricación</i>	780
1. Consideraciones generales	780
a) Antecedentes históricos	780
b) Coordinación con el sistema de la imposición indirecta	781
c) El control administrativo en la regulación de los impuestos especiales de fabricación	781
2. Naturaleza y objeto	782
3. Ámbito de aplicación	783
4. Operaciones interiores	784
a) Hecho imponible: aspecto material	784
b) Hecho imponible: supuestos de no sujeción y exenciones	787

	<u><i>Página</i></u>
c) Hecho imponible: aspectos espacial y temporal..	790
d) Sujetos pasivos y otros obligados tributarios....	791
e) La cuantificación de los Impuestos Especiales de Fabricación.....	793
f) Devoluciones del Impuesto.....	796
5. Importaciones.....	798
a) Hecho imponible y devengo	798
b) Sujetos pasivos y otros obligados tributarios. Cuantificación y devoluciones.....	800
6. El régimen de las transferencias intracomunitarias...	801
a) La circulación intracomunitaria y el devengo del impuesto.....	801
b) Las irregularidades en la circulación intracomu- nitaria y su devengo.....	804
c) Sujetos pasivos y otros obligados tributarios....	805
d) Cuantificación y devoluciones.....	807
7. La gestión tributaria de los Impuestos de Fabricación. Las infracciones y sanciones	808
<i>B) El Impuesto Especial sobre el Carbón</i>	<i>810</i>
1. Naturaleza y objeto. Ámbito de aplicación	810
2. Hecho imponible: aspecto material. Supuestos de no sujeción y de exención.....	810
3. Hecho imponible: aspectos espacial y temporal.....	811
4. Sujetos pasivos y repercusión del Impuesto.....	812
5. Cuantificación y devoluciones del Impuesto.....	812
6. Gestión e infracciones	813
<i>C) El Impuesto Especial sobre la Electricidad</i>	<i>813</i>
1. Naturaleza y objeto. Ámbito de aplicación	813
2. Hecho imponible: aspecto material. Supuestos de no sujeción y de exención.....	814
3. Hecho imponible: aspectos espacial y temporal.....	815
4. Sujetos pasivos y repercusión del Impuesto.....	815

	<u>Página</u>
5. Cuantificación del Impuesto	817
6. Gestión e infracciones	818
D) <i>El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte</i>	818
1. Naturaleza y objeto. Ámbito de aplicación	819
2. Hecho imponible: aspecto material	819
3. Hecho imponible: aspectos espacial y temporal	821
4. Hecho imponible: supuestos de no sujeción y de exención	821
5. Sujetos pasivos	824
6. La cuantificación del Impuesto	825
7. Devoluciones del Impuesto	828
8. Gestión y deberes formales	829
III. El Impuesto sobre las Primas de Seguros	830
A) <i>Naturaleza y ámbito de aplicación</i>	830
B) <i>Hecho imponible</i>	831
C) <i>Sujetos pasivos. La repercusión del impuesto</i>	833
D) <i>La cuantificación y gestión del impuesto</i>	834
IV. Bibliografía	834

CAPÍTULO XI

OTROS IMPUESTOS ESTATALES

MARÍA CRISTINA BUENO MALUENDA	839
I. Introducción general	840
II. Los Impuestos medioambientales	841
A) <i>La imposición sobre determinadas fuentes de energía y sus residuos</i>	841
B) <i>El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica</i>	842
1. Caracteres generales, hecho imponible y sujetos pasivos	842

	<u><i>Página</i></u>
2. La cuantificación y gestión del impuesto	843
C) <i>El Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica</i>	844
1. Características generales, hecho imponible y sujetos pasivos	844
2. La cuantificación y gestión del impuesto	845
D) <i>El Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas</i>	846
1. Características generales, hecho imponible y sujetos pasivos	846
2. La cuantificación y gestión del impuesto	847
E) <i>El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero</i>	848
1. Introducción	848
2. Naturaleza, ámbito objetivo y ámbito de aplicación . . .	848
3. Hecho imponible: aspecto material. Supuestos de no sujeción y de exención	848
4. Hecho imponible: aspecto espacial y temporal	850
5. Sujetos pasivos y cuantificación del impuesto	851
6. Gestión	853
F) <i>El Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables</i>	854
1. Naturaleza, ámbito territorial, hecho imponible, sujetos pasivos y repercusión del impuesto	854
2. Exenciones y supuestos de no sujeción. El devengo del impuesto	855
3. La cuantificación. Deducciones y devoluciones del impuesto. Aspectos de gestión	857
G) <i>El Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos</i>	859
1. Naturaleza, ámbito territorial, hecho imponible y exenciones	859

	<i><u>Página</u></i>
2. Sujetos pasivos y repercusión del impuesto. El devengo del impuesto	860
3. La cuantificación. Deducciones y devoluciones del impuesto. Aspectos de gestión	861
III. El Impuesto sobre el Valor de la Extracción del Gas, Petróleo y Condensados	864
A) <i>Caracteres generales, hecho imponible y sujetos pasivos</i>	<i>864</i>
B) <i>La cuantificación y gestión del Impuesto.</i>	<i>865</i>
IV. El Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito	866
A) <i>Caracteres generales, hecho imponible y sujetos pasivos</i>	<i>866</i>
B) <i>Cuantificación y gestión del impuesto.</i>	<i>867</i>
V. El Impuesto sobre el Margen de Intereses y Comisiones de determinadas Entidades Financieras	867
A) <i>Caracteres generales, hecho imponible, ámbito territorial y sujetos pasivos</i>	<i>867</i>
B) <i>Cuantificación y gestión del impuesto.</i>	<i>868</i>
VI. Los impuestos estatales del ecosistema digital	870
A) <i>El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales</i>	<i>870</i>
1. Caracteres generales, hecho imponible, ámbito territorial	870
2. Sujetos pasivos, cuantificación y gestión del impuesto	872
B) <i>El Impuesto sobre las Transacciones Financieras</i>	<i>874</i>
1. Caracteres generales, hecho imponible y sujetos pasivos.	874
2. Cuantificación y gestión del impuesto.	876
C) <i>Gravámenes temporales.</i>	<i>877</i>
VII. Bibliografía	877
CAPÍTULO XII	
IMPUESTOS ARANCELARIOS	
SANTIAGO IBÁÑEZ MARSILLA.	879

	<u><i>Página</i></u>
I. Concepto y caracterización.....	879
II. El contexto en el que se aplican los impuestos arancelarios y sus implicaciones jurídicas.....	881
III. Los derechos de aduana.....	884
<i>A) Hecho imponible</i>	884
<i>B) Exenciones.....</i>	889
1. En general	889
2. Contingentes y suspensiones arancelarias	889
3. Franquicias	891
4. Mercancías de retorno	891
5. Productos de la pesca marítima y otros productos extraídos del mar	892
<i>C) Obligados tributarios.....</i>	892
<i>D) Base imponible</i>	894
1. Ideas generales.....	894
2. El método principal. El valor de transacción	895
a) Precio en una venta para la exportación	895
b) Adiciones al precio.....	898
c) Elementos que no deben incluirse en el valor en aduana.....	902
d) Requisitos para la aplicación del método	902
3. Los métodos de valoración alternativos	905
<i>E) Origen de las mercancías</i>	908
1. Ideas generales.....	908
2. Criterios para la determinación del origen	910
a) Obtención total en un solo Estado	910
b) «Transformación sustancial» y «transformación suficiente»	910
c) Otros criterios para la atribución del origen.....	912
3. Acreditación del origen	914
<i>F) El arancel</i>	915

	<u>Página</u>
1. Contenido y efectos	915
2. Clasificación de las mercancías	916
3. La tarifa	917
G) <i>Regímenes aduaneros</i>	918
1. Introducción	918
2. Despacho a libre práctica	920
3. Tránsito	921
4. Régimen de depósito aduanero	923
5. Zona Franca	924
6. Importación temporal	925
7. Destino final	925
8. Perfeccionamiento activo	926
9. Perfeccionamiento pasivo	927
10. Exportación	928
11. Reexportación	929
IV. Gestión aduanera	929
A) <i>Introducción de mercancías, declaración sumaria y depósito temporal</i>	929
B) <i>Declaración de aduana</i>	930
C) <i>Levante y liquidación</i>	933
D) <i>Pago y control posterior al levante</i>	934
V. Otros impuestos arancelarios	935
A) <i>Impuestos en el marco de la política agrícola</i>	935
B) <i>Derechos antidumping y compensatorios</i>	936
VI. Bibliografía	937
CAPÍTULO XIII	
EL IMPUESTO ESTATAL Y LAS TASAS SOBRE EL JUEGO	
MARÍA CRISTINA BUENO MALUENDA	939
I. El Impuesto sobre Actividades de Juego	941

	<u><i>Página</i></u>
A) <i>Hecho imponible</i>	941
B) <i>Sujetos pasivos y otros obligados tributarios</i>	942
C) <i>Cuantificación y gestión tributaria</i>	943
II. Tasas sobre juegos de suerte, envite o azar	944
A) <i>Hecho imponible</i>	945
B) <i>Sujetos pasivos y otros obligados tributarios</i>	945
C) <i>Determinación de la cuota tributaria</i>	945
D) <i>Aspectos de gestión</i>	946
III. La tasa sobre rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias .	947
IV. Bibliografía	948

CAPÍTULO XIV

LOS TRIBUTOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

EVA MARÍA CORDERO GONZÁLEZ	951
I. Introducción	952
II. Impuestos cedidos	954
A) <i>Introducción</i>	954
B) <i>Concepto, objeto y clases de cesión</i>	957
C) <i>Impuestos que pueden ser objeto de cesión</i>	959
D) <i>El alcance y condiciones de la cesión: aspectos generales y específicos</i>	960
1. Rendimientos que se ceden	961
2. Puntos de conexión	963
a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	963
b) Impuesto sobre el Patrimonio	964
c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	964
d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	964
e) Tributos sobre el Juego	965

f)	Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas, Impuesto sobre Productos Intermedios e Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas	966
g)	Impuesto sobre Hidrocarburos	966
h)	Impuesto sobre las Labores del Tabaco	966
i)	Impuesto sobre la Electricidad	966
j)	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.	967
k)	Impuesto sobre el depósito de residuos en vertedero, la incineración y coincineración de residuos.	967
3.	Competencias normativas	967
a)	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	968
b)	Impuesto sobre el Patrimonio.	969
c)	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	969
d)	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	970
e)	Tributos sobre el Juego	971
f)	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre Hidrocarburos	971
g)	Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.	971
4.	Gestión tributaria.	972
E)	<i>Resolución de conflictos entre CCAA en relación con los impuestos cedidos.</i>	974
III.	Tributos propios.	974
A)	<i>Introducción</i>	974
B)	<i>Impuestos propios</i>	976
1.	Impuestos con fines medioambientales	977
a)	Impuestos sobre el consumo y vertido de agua	977

	<i><u>Página</u></i>
b) Impuestos sobre instalaciones o actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte o suministro de energía eléctrica y redes de comunicaciones	979
c) Impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera	985
d) Impuestos sobre grandes establecimientos comerciales o grandes áreas de venta	987
e) Impuesto andaluz sobre las bolsas de plástico de un solo uso	990
2. Impuestos que atienden a la función social de la propiedad	991
a) Impuestos sobre tierras, fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas	991
b) Impuestos sobre las viviendas vacías	993
c) Canon gallego sobre inmuebles en estado de abandono	996
d) Impuesto catalán sobre activos no productivos de las personas jurídicas	996
3. Impuestos sobre el Juego	999
4. Impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos	1000
5. Otros impuestos	1002
a) Gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil	1002
b) Impuesto catalán sobre bebidas azucaradas envasadas	1004
c) Impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos	1006
d) Impuestos canarios sobre combustibles derivados del petróleo y sobre las labores de tabaco	1006
6. Impuestos cuyo hecho imponible ha sido recabado por el Estado	1006

	<u>Página</u>
a) Impuestos sobre depósitos de las entidades de crédito.....	1006
b) Impuestos creados por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética	1009
c) Impuestos sobre depósito o eliminación de residuos.....	1011
7. Impuestos propios por Comunidad Autónoma	1012
C) <i>Tasas y contribuciones especiales propias</i>	1019
IV. Recargos sobre otros impuestos	1020
V. Bibliografía	1021

CAPÍTULO XV

IMPUESTOS LOCALES

SALVADOR MONTESINOS OLTRA, V. ALBERTO GARCÍA MORENO...	1025
I. Introducción	1026
A) <i>Fuentes normativas</i>	1026
B) <i>El sistema tributario local en la Ley de Haciendas Locales (LHL)</i>	1027
1. Impuestos municipales	1027
a) Impuestos obligatorios.....	1027
b) Impuestos potestativos	1029
2. Tasas, precios públicos y contribuciones especiales ..	1031
3. El modelo de financiación local: la participación en los tributos del Estado.....	1033
II. Impuesto sobre Bienes Inmuebles	1034
A) <i>Hecho imponible</i>	1035
1. Concepto.....	1035
2. Exenciones	1038
B) <i>Sujetos pasivos</i>	1042
C) <i>Cuantificación del Impuesto</i>	1046
1. Base imponible.....	1046

	<u><i>Página</i></u>
2. Base liquidable	1049
3. Cuota	1051
a) Tipos de gravamen. Recargo por inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente	1051
b) Bonificaciones	1055
<i>D) Devengo y período impositivo</i>	<i>1058</i>
<i>E) Gestión</i>	<i>1058</i>
III. Impuesto sobre Actividades Económicas	1060
<i>A) Naturaleza</i>	<i>1060</i>
<i>B) Ámbito espacial</i>	<i>1062</i>
<i>C) Hecho imponible</i>	<i>1063</i>
1. Concepto	1063
2. Exenciones	1066
<i>D) Devengo y período impositivo</i>	<i>1069</i>
<i>E) Sujetos pasivos</i>	<i>1070</i>
<i>F) Cuantificación del impuesto</i>	<i>1070</i>
1. Cuotas municipales	1070
2. Las cuotas provinciales y nacionales	1079
<i>G) Gestión del Impuesto</i>	<i>1081</i>
1. Gestión censal	1081
a) Declaraciones de alta	1081
b) Declaraciones de variación	1081
c) Declaraciones de baja	1082
2. Gestión tributaria	1082
3. Reclamaciones y recursos	1083
a) Gestión censal	1083
b) Gestión tributaria	1083
IV. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	1084
<i>A) Naturaleza y fuentes</i>	<i>1084</i>
<i>B) Hecho imponible</i>	<i>1084</i>

	<u>Página</u>
1. Concepto.....	1084
2. Exenciones.....	1085
C) <i>Sujeto activo</i>	1086
D) <i>Sujetos pasivos</i>	1086
E) <i>Cuantificación del Impuesto</i>	1086
F) <i>Gestión del Impuesto</i>	1089
V. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras....	1091
A) <i>Naturaleza y fuentes</i>	1091
B) <i>Hecho imponible</i>	1092
1. Concepto.....	1092
2. Exenciones.....	1094
C) <i>Sujetos pasivos</i>	1096
D) <i>Cuantificación del Impuesto</i>	1096
E) <i>Gestión del Impuesto</i>	1098
VI. El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....	1099
A) <i>Naturaleza y fuentes normativas</i>	1099
B) <i>Hecho imponible</i>	1100
1. Concepto.....	1100
2. Exenciones.....	1109
C) <i>Sujeto pasivo</i>	1111
D) <i>Cuantificación del impuesto</i>	1112
E) <i>Gestión del Impuesto</i>	1116
VII. Impuesto sobre gastos suntuarios: modalidad cotos de caza y pesca	1117
VIII. Bibliografía	1118

Capítulo I

El sistema impositivo en España

JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza*

SUMARIO: I. EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL: ORÍGENES Y EVOLUCIÓN. II. LA REFORMA FISCAL DE 1977. *A) Contenido y alcance de la reforma. B) Otros aspectos de la reforma.* III. EL SISTEMA IMPOSITIVO VIGENTE. *A) La imposición estatal. B) La imposición autonómica. C) La imposición local. D) Los regímenes especiales por razón del territorio.* IV. LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO. *A) La estructura y articulación interna de la imposición sobre la renta.* 1. Los impuestos generales sobre la renta. 2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la imposición sobre la renta. 3. Otras figuras que recaen sobre la renta. *B) Estructura y articulación de la imposición sobre el patrimonio.* 1. El Impuesto sobre el Patrimonio; el Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. 2. La imposición local y autonómica sobre el patrimonio. *C) Características del sistema y notas críticas.* 1. Los sujetos pasivos. 2. Las bases imponibles. 3. Los tipos de gravamen. 4. Las deducciones en la base y en la cuota. V. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL Y EL CONSUMO. *A) Consideraciones generales. B) El Impuesto sobre el Valor Añadido. Interrelación con otros impuestos. C) El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Interrelación con otras figuras. D) Otras figuras tributarias.*

I. EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL: ORÍGENES Y EVOLUCIÓN

Los orígenes de nuestro actual sistema tributario se remontan a mediados del siglo XIX. En concreto, fue en la **Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845** cuando, siendo Ministro de Hacienda don Alejandro Mon, y situado al frente de la reforma un prestigioso funcionario del Ministerio, don Ramón de Santillán, se introduce en España un sistema tributario basado en la **imposición de producto que sujetaba a gravamen los principales factores de producción** que definían entonces la riqueza nacional (la riqueza inmobiliaria y el

producto de la agricultura y el comercio), teniendo, asimismo, ya como manifestaciones de la imposición indirecta, el Impuesto sobre Consumos y la Renta de Aduanas.

Dicho sistema se perfeccionaría por la Ley de 27 de marzo de 1900 —obra de don Raimundo Fernández Villaverde— mediante la introducción de un impuesto que gravaba la riqueza mobiliaria y en el que se incluían también las rentas procedentes del trabajo personal y las de actividades empresariales, así como los beneficios netos de las Sociedades. Del lado de la imposición indirecta, se reestructuró el Impuesto sobre Consumos y aparecieron el Impuesto de Timbre del Estado y el Impuesto sobre el Petróleo, Gas y Electricidad, introduciéndose asimismo el Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes. Tras ello, y hasta 1940, se abrió un periodo de transformaciones fiscales conocido como la «Reforma silenciosa», cuya autoría se atribuye a Flores de Lemus, funcionario al servicio de la Hacienda.

Durante todo este período el objetivo principal de los cambios fue, **para la imposición directa, el de personalizar las cargas fiscales** —mediante un impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio— y **dotarla de mayor progresividad**. Y, en relación con la **imposición indirecta, la reforma del Impuesto de Consumos**.

En esta etapa histórica, las **haciendas locales** conocieron un importante proceso de transformaciones, debiendo destacarse la reforma de Calvo Sotelo, introduciéndose impuestos como el Arbitrio sobre el Incremento de Valor de los Terrenos situados en el término municipal y el Arbitrio sobre Solares sin Edificar, así como un conjunto de impuestos sobre consumos específicos (juegos permitidos, casinos y otras sociedades de recreo y el Impuesto Municipal sobre los Consumos de Gas y Electricidad para Alumbrado y Calefacción) y el establecimiento de recargos sobre contribuciones directas del Estado.

El siguiente hito en esta evolución fue **la reforma de 1964**, instante en el que se produjo la racionalización del sistema impositivo mediante dos instrumentos jurídicos especialmente idóneos: de una parte, la promulgación de la Ley General Tributaria (28 de diciembre de 1963); y, de otra, la apertura de un período codificador de las leyes y reglamentos de cada figura impositiva que abrió la Ley de Reforma del Sistema Tributario (Ley de 11 de junio de 1964).

El sistema impositivo quedó configurado, en 1964, con la siguiente estructura:

Impuestos directos: la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria; la Contribución Territorial Urbana; el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal; el Impuesto sobre las Rentas del Capital; el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales; el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y Entidades Jurídicas; el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. **Impuestos indirectos:** el Impuesto General sobre Sucesiones,

Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas; el Impuesto sobre el Lujo; los Impuestos Especiales (alcohol, achicoria, azúcar, cerveza y bebidas refrescantes, petróleo y uso del teléfono). La Renta de Aduanas. **Monopolios fiscales:** Loterías, Tabacos y Petróleos.

Por su parte, la Ley 48/1966, de 23 de julio, sobre modificación parcial del **Régimen Local**, entre otras reformas (como la que afectó a los tributos estatales cedidos —esto es, la Contribución Urbana y la cuota de Licencia Fiscal del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales—), devolvió a los Municipios el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos («recreado» en 1964) e instauró el Impuesto sobre Circulación de Vehículos por la Vía Pública.

II. LA REFORMA FISCAL DE 1977

A) CONTENIDO Y ALCANCE DE LA REFORMA

Se puede decir que en 1977 el conjunto de ciudadanos estaban dispuestos a aceptar una reforma fiscal en profundidad, concibiéndose el sistema fiscal **como un instrumento de legitimación del nuevo Estado**. De ello da muestra la importancia que adquirió la Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal de 1977, en la que se centraron los esfuerzos parlamentarios previos a la realización de la Constitución de 1978.

Los grandes objetivos que pretendían alcanzarse con dicha reforma tributaria fueron, de forma resumida, los siguientes:

Primero: la personalización de la imposición directa, y ello a través de un Impuesto sobre la Renta y otro sobre el Patrimonio que actuase como complementario del primero y como factor de justa discriminación de las rentas patrimoniales frente a las del trabajo personal.

Segundo: la subjetivación del sistema mediante la eliminación de los impuestos reales y de producto, quedando estos englobados en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades.

Tercero: el desdoblamiento y separación de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Cuarto: la armonización de la imposición indirecta con las exigencias derivadas de la integración en la Comunidad Económica Europea, procediéndose, a tal fin, a la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido y de las normas del Arancel Aduanero Común. A ello se uniría la armonización de los Impuestos Especiales y una cierta adaptación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las exigencias comunitarias.

Quinto: La redefinición de la imposición local, la cual fue llevada a cabo por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988, norma esta que puso colofón a un conjunto de medidas destinadas a paliar la deprimida situación económica de nuestros Ayuntamientos.

Por otra parte, durante este período se afrontó también la reestructuración de la Administración tributaria, la cual finalizaría con la creación, a finales del año 1990, de **la Agencia Estatal de Administración Tributaria**.

B) OTROS ASPECTOS DE LA REFORMA

Junto a los aspectos antes reseñados, y con posterioridad a 1977, el sistema impositivo ha sido objeto de importantes y continuas modificaciones, a las que, por razones evidentes, solo podemos hacer una breve referencia, agrupándolas en las siguientes vertientes:

La primera deriva, necesariamente, de la inexcusable financiación de las Haciendas territoriales distintas del Estado, cuya construcción venía impuesta por la Constitución de 1978.

Por lo que se refiere a la imposición local, la Ley de las Haciendas Locales de 1988 ha sido objeto de numerosas modificaciones. Al objeto de sistematizar todas las reformas habidas, se aprobó el Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales por parte del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que es la norma esencial vigente en la materia.

Respecto de la Hacienda de las Comunidades Autónomas, las normas claves aparecen representadas por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), reformada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, así como las Leyes de cesión de tributos a las diversas Comunidades Autónomas.

Dicha financiación se fundamenta en la cesión total o parcial de ciertos impuestos estatales (comportando la cesión, en un buen número de casos, competencias normativas sobre diversos aspectos de dichos impuestos) y en la participación en ciertos fondos que se nutren con dotaciones en los Presupuestos Generales del Estado. Junto a lo anterior, las Comunidades Autónomas pueden establecer, asimismo, impuestos propios, siempre que su hecho imponible no coincida con alguno estatal o local, como se verá con detalle más adelante.

La segunda vertiente deriva de las exigencias de la construcción de la Unión Europea, la cual se centra, una vez alcanzados ciertos objetivos de armonización en el campo de la imposición indirecta, hacia nuevas metas relacionadas con los impuestos directos.

El tercer factor que ha incidido de manera importante en el sistema hoy vigente ha sido la sucesiva introducción de nuevas y numerosas figuras tributarias, de muy diverso contenido, a raíz de diversos acontecimientos (crisis económica de 2008, guerra de Ucrania, etc.), circunstancia que ha determinado, con carácter general, una elevación de las cargas fiscales que ha venido a acentuarse, en fechas recientes, con la aparición de nuevas figuras impositivas.

III. EL SISTEMA IMPOSITIVO VIGENTE

A) LA IMPOSICIÓN ESTATAL

En el momento presente, el sistema impositivo estatal vigente en la actualidad aparece configurado, principalmente, del modo que sigue:

Impuestos directos: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el Impuesto sobre Sociedades; el Impuesto sobre la Renta de No Residentes; el Impuesto Complementario para garantizar un Mínimo Global de Imposición para los Grupos Multinacionales y los Grupos Nacionales de Gran Magnitud; el Impuesto sobre el Patrimonio; el Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas; el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; el Gravamen especial sobre los premios de las loterías; el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito; el Impuesto sobre el Margen de Intereses y Comisiones de determinadas Entidades Financieras; el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica; el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizada. A ello cabría añadir asimismo, aunque aparezca configurado bajo la denominación de prestación patrimonial de carácter no tributario, el gravamen temporal sobre Entidades de Crédito.

Impuestos indirectos: el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; el Impuesto sobre el Valor Añadido; los Impuestos Especiales; el Impuesto sobre las Primas de Seguro; los Tributos sobre el Juego; el Impuesto sobre Transacciones Financieras; el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

B) LA IMPOSICIÓN AUTONÓMICA

Por lo que respecta a las **Comunidades Autónomas**, y según se verá con detalle en el capítulo correspondiente, existen bastantes figuras impositivas propias que tienen muy diversos objetos, tales como la riqueza rústica deficientemente explotada, la emanación de residuos contaminantes, la titularidad de ciertos bienes inmuebles, el ejercicio de actividades comerciales en determinados lugares, las estancias en alojamientos turísticos, etc.

También hay que insistir en que, si bien no constituyen impuestos propios de las Comunidades Autónomas, estas últimas tienen atribuidas ciertas competencias normativas sobre determinados impuestos de titularidad estatal.

C) LA IMPOSICIÓN LOCAL

En lo que hace referencia a las **Haciendas Locales**, hay que distinguir entre los municipios y las provincias.

En los **Municipios** existen cinco impuestos. Tres de **establecimiento obligatorio**: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre vehículos de Tracción Mecánica; y dos de **establecimiento potestativo**: el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

A estos dos últimos impuestos, y a través de una mención confusa recogida en la Disposición Adicional primera del Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, hay que añadir el Impuesto sobre gastos suntuarios, en su modalidad de aprovechamientos de cotos de caza y pesca.

En cuanto a las **Provincias**, las mismas no poseen impuestos propios, salvo el recargo que pueden establecer en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

D) LOS RÉGIMENES ESPECIALES POR RAZÓN DEL TERRITORIO

A lo ya señalado hasta el momento, debe añadirse que existen en España diversos regímenes tributarios especiales, los cuales se aplican en ciertas partes de su territorio. Dentro de los regímenes especiales deben distinguirse dos categorías:

a) Por un lado, están los **regímenes especiales en sentido estricto**, calificativo que solo puede aplicarse a los regímenes forales existentes en Navarra y en las Diputaciones del País Vasco.

Navarra, en virtud de la disposición adicional primera de la Constitución, ostenta competencias normativas para establecer su propio régimen impositivo, el cual sustituye, en aquel territorio, al sistema impositivo del Estado. Las diferencias entre ambos sistemas fiscales, aunque son de cierta importancia, no los hacen diferir en su estructura esencial.

En lo que respecta al territorio de la Comunidad Autónoma del **País Vasco**, rige en el mismo el denominado Sistema de Concierto. Como consecuencia de lo dispuesto en nuestra Constitución, los territorios forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya ostentan competencias fiscales similares a las de la Comunidad Foral de Navarra.

b) Por otro lado se encuentran los regímenes de **Canarias, Ceuta y Melilla**, territorios que, si bien se rigen por el sistema tributario común, presentan determinadas especialidades tributarias.

Las Islas Canarias tienen un régimen económico-fiscal especial, de larga tradición, que se traduce en un conjunto de particularidades en algunos de los tributos del Estado, principalmente los que gravan el consumo. Por otra parte, hay que destacar la existencia de la llamada Zona Especial Canaria, como territorio de ubicación de ciertas empresas que serán tratadas fiscalmente de modo singular, todo ello con el propósito de impulsar el desarrollo económico y social de las Islas. Asimismo, en Canarias se aplican, en sustitución de los impuestos estatales sobre el consumo, el Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre la Producción e Importación de Mercancías. También hay que señalar que el gravamen por algunos de los Impuestos Especiales resulta atenuado.

En cuanto a las ciudades de **Ceuta y Melilla**, su sistema de impuestos indirectos se asemeja en ciertos aspectos al Canario, siendo el más importante de aquellos el denominado Impuesto sobre la Producción, Importaciones y Servicios. Por lo demás, las cuotas derivadas de los impuestos comunes que se aplican en estos territorios gozan de una bonificación de entre el 50 y 60 por 100.

IV. LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO

Como ya hemos señalado en su momento, la **imposición sobre la renta y el patrimonio** que se introduce en nuestro ordenamiento a partir de 1977 ha venido a suponer la creación de una serie de figuras impositivas hasta entonces desconocidas, mientras que otras que ya existían fueron modificadas sustancialmente.

Entre las primeras cabe mencionar los siguientes impuestos:

a) El Impuesto sobre el Patrimonio —denominado, en un principio, extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas—, que estuvo vigente desde 1977 hasta 1991. En este último año, la Ley 19/1991, de 6 de junio, estableció el denominado ya propiamente como Impuesto sobre el Patrimonio.

Este impuesto desapareció en la práctica, en cuanto a su exigencia efectiva, durante algunos años, al establecer la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, una bonificación general de la cuota del 100% y derogar la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Posteriormente, dicha exigencia fue restablecida, en principio, para los años 2011 y 2012, por el Real Decreto-Ley 13/2011, pero su vigencia se ha ido prorrogando sucesivamente hasta el instante presente. Ahora bien, su exigibilidad y cuantía dependen de lo que, en cada caso, establezcan las distintas Comunidades Autónomas, las cuales, en el ejercicio de sus competencias normativas, han venido fijando amplias exenciones en este punto.

Al anterior Impuesto ha venido a unirse el Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, cuya creación fue obra de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, y que se configura como complementario del Impuesto sobre el Patrimonio.

b) El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes, que fue creado por la Disposición adicional 6.^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que actualmente se regula en la Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes.

Dicho Impuesto fue modificado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, quedando sujetas a dicho gravamen, exclusivamente, las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal.

c) Aunque de difícil catalogación, mediante la ya citada Ley 16/2012, vino a establecerse, el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.

Este impuesto tiene como objeto evitar que aquellas Comunidades Autónomas que habían creado un tributo propio semejante al estatal y lo hubiesen hecho en una Ley aprobada con anterioridad a 1 de diciembre de 2012 pudiesen aplicarlo en sus respectivos territorios, garantizando así la uniformidad entre las mismas a la hora de gravar los referidos depósitos. A nuestro juicio, se trata de un impuesto directo y de carácter real, en el que son sujetos pasivos las propias entidades financieras y cuyo tipo de gravamen asciende al 0,03%, habiéndose fijado una compensación para aquellas Comunidades Autónomas que ya tenían establecido dicho tributo, además de la cesión a estas últimas de una parte de la recaudación.

d) Junto a los anteriores, la ya mencionada Ley 38/2022 vino a implantar, bajo la figura de las denominadas prestaciones patrimoniales de carácter no tributario, determinados gravámenes temporales que someten a tributación a las entidades de crédito y a aquellos que tengan la consideración de operadores principales en el sector energético, de los cuales solo se mantiene vigente, en la actualidad, el primero de ellos.

e) Por su parte, y junto a los anteriores, la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, ha venido a introducir, en nuestro ordenamiento tributario, dos nuevos impuestos: el primero de ellos, el ya mencionado “ *el Impuesto Complementario para garantizar un Mínimo Global de Imposición para los Grupos Multinacionales y los Grupos Nacionales de Gran Magnitud cuyo importe neto de la cifra de negocios sea, como mínimo, de 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro períodos impositivos inmediatamente anteriores; y el segundo, el también el Impuesto sobre el Margen de Intereses y Comisiones de determinadas Entidades Financieras, que pretende gravar, en principio con carácter temporal (ejercicios 2024 a 2026) el referido margen positivo con tipos progresivos del 1 por cien al 7 por cien.*”

En cuanto al segundo grupo, deben incluirse en el mismo:

a) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se introdujo en 1978 y que se regula, en la actualidad, en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, la cual, a pesar de ser relativamente reciente, ya ha sufrido numerosas modificaciones.

b) El Impuesto sobre Sociedades, establecido también en 1978, y que, como hemos apuntado antes, se rige actualmente por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

c) El Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, el cual nació bajo la modalidad de la obligación real de contribuir en los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades, desgajándose como Impuesto con sustantividad propia por medio de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, y que se encuentra regulado hoy en día en el Texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, norma esta que ha sido, asimismo, objeto de algunas modificaciones posteriores.

d) Finalmente, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue establecido por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, la cual ha sido modificada en numerosas ocasiones, apareciendo configurado aquel como complementario del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto sobre el Patrimonio. Este impuesto nació, como ya se ha señalado, como fruto de la escisión del que fuera un tributo complejo denominado, durante muchos años, Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Una vez enumerados los impuestos vigentes sobre la renta y el patrimonio, tiene interés, en un capítulo introductorio como este, dar unas pinceladas sobre la forma en que se articulan todos ellos hasta constituir, en mejor o peor medida, un sistema.

A) LA ESTRUCTURA Y ARTICULACIÓN INTERNA DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

1. Los impuestos generales sobre la renta

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se califica como un impuesto único que grava la totalidad de rentas imputables a una persona física (incluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales). No obstante lo anterior, dicho Impuesto mantiene en su seno una clara **diferenciación de trato** entre los diferentes ingresos que integran la renta, los cuales se agrupan, a efectos de su gravamen, en dos grandes categorías: la renta general, gravada a un tipo progresivo, y la renta del ahorro, gravada, en lo básico, a un tipo proporcional. A ello debe añadirse el Gravamen Especial sobre los Premios de las Loterías, el cual somete a tributación los premios de las loterías del Estado, Comunidades

Autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles, Cruz Roja Española y entidades análogas de carácter europeo.

Por su parte, el actual **Impuesto sobre Sociedades** se construye también como un **impuesto único**, en cuya base imponible se integran todos los beneficios y rendimientos de cualquier clase obtenidos por personas jurídicas, incluidos los incrementos y disminuciones patrimoniales.

Con la finalidad de exponer la forma en que se articulan entre sí ambas figuras, comenzaremos por advertir que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no absorbe la tributación de la renta que se obtenga exclusivamente por las personas físicas, dejando al Impuesto de Sociedades la que fuese obtenida por las personas jurídicas. Ello es así porque las rentas que se obtengan por las sociedades civiles quedan sujetas a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo el Impuesto sobre Sociedades el que grava a las restantes personas jurídicas, salvo en ciertos casos en el que se someten a tributación antes que carecen de personalidad jurídica.

La imposición sobre la renta se completa con el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, el cual sujeta a gravamen las rentas obtenidas en territorio español por los no residentes, ya sean personas físicas o entidades jurídicas, diferenciándose, en su tributación, dos modalidades distintas en función de que hayan sido obtenidas, bien por medio de un establecimiento permanente situado en dicho territorio, o bien sin establecimiento permanente. Por su parte, el Gravamen Especial sobre los Premios de las Loterías fue establecido por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, en paralelo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Decimos que se trata de un impuesto paralelo en la medida en que no se integra en ninguno de los dos antes citados, ya que los premios que se obtengan no se computan en sus bases imponibles, ni las retenciones que se practiquen por este concepto tienen la consideración de pagos a cuenta de la obligación principal.

Dicha figura grava con un tipo fijo del 20% los premios obtenidos en el momento en que sean satisfechos con un mínimo exento de 40.000 euros siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. El impuesto se exige por medio de una retención —también del 20%— que tendrá carácter liberatorio de la obligación de presentar la autoliquidación por el mismo, salvo que esta no se hubiese practicado.

2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la imposición sobre la renta

Como ya hemos indicado anteriormente, los tres impuestos básicos sobre la renta (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre

Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes) someten a tributación los rendimientos e ingresos del contribuyente, así como las ganancias o pérdidas de patrimonio.

Cuando un nuevo elemento patrimonial se adquiere a título gratuito —sucesorio, por donación *inter vivos* o en concepto de beneficiario de un seguro sobre la vida— estamos ante un supuesto que el sistema impositivo podría, bien considerar como un incremento patrimonial —y, en consecuencia, «renta» del sujeto pasivo—, o bien optar por someterlo a tributación a través de un impuesto de diferente naturaleza.

Esta segunda solución ha sido la adoptada por nuestro sistema fiscal, que somete a gravamen las adquisiciones a título sucesorio, las que tengan lugar *inter vivos* a título gratuito y algunas percepciones derivadas de contratos de seguro sobre la vida en sede del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre que, en cualquiera de los tres supuestos mencionados, los adquirentes sean personas físicas. Por el contrario, las adquisiciones a título gratuito realizadas por entidades jurídicas se sujetan bien al Impuesto sobre Sociedades, bien al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3. Otras figuras que recaen sobre la renta

También en el ámbito de la imposición local encontramos manifestaciones de impuestos que configuran su hecho imponible sobre el objeto «obtención de renta». Entre ellos destacaremos el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Se puede afirmar, no sin ciertas reservas, que el **Impuesto sobre Actividades Económicas** circunscribe su ámbito al «rendimiento medio presunto» que es consecuencia del «mero ejercicio de una actividad empresarial o profesional». Por consiguiente, la superposición de esta figura con el gravamen de los rendimientos empresariales y profesionales dentro del Impuesto sobre la Renta o sobre Sociedades parece clara, siendo precisamente esta característica lo que ha llevado a una parte de la doctrina a defender la necesidad de su supresión, y ello por considerar que la regulación actual constituye un caso claro de doble imposición.

Por su parte, las Corporaciones provinciales tienen establecido en su favor un recargo sobre el IAE de hasta el 40 por 100 de las cuotas correspondientes a dicho Impuesto que deban abonar los Ayuntamientos incluidos en su ámbito territorial.

El otro impuesto local sobre la renta es el **Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana** (conocido usualmente con el nombre de Impuesto municipal sobre Plusvalía), el cual

somete a tributación el incremento de valor del suelo urbano obtenido por los titulares de derechos sobre el mismo. No cabe duda que este impuesto comparte su ámbito u objeto con los incrementos y disminuciones de patrimonio que están incluidos dentro del concepto de renta que manejan tanto el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como el de Sociedades, sometiéndose a gravamen en ambos casos las denominadas «plusvalías» procedentes de transmisiones de titularidad sobre el suelo urbano.

La articulación entre este impuesto local y los estatales es la de considerar la cuota de aquel como gasto deducible en la base de estos últimos impuestos. Esta doble imposición no ha sido nunca discutida, seguramente con la intención de no privar a los entes locales de un cierto derecho a participar, beneficiarse o rescatar algún porcentaje de ese incremento de valor, pues se reconoce que la acción urbanística de los Ayuntamientos ha sido, en alguna medida, creadora de aquella plusvalía.

B) ESTRUCTURA Y ARTICULACIÓN DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO

La estructura de la imposición estatal sobre el patrimonio resulta mucho más sencilla que la existente sobre la renta.

1. El Impuesto sobre el Patrimonio: el Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

Como ya hemos señalado, el Impuesto general sobre el Patrimonio no apareció como tal en nuestro ordenamiento hasta la reforma de 1977, dejando fuera de su ámbito a las personas jurídicas y limitando su campo de aplicación, en exclusiva, a las personas físicas consideradas individualmente, regulación que se ha mantenido en el actual **Impuesto sobre el Patrimonio**.

La justificación de esta figura ha venido amparándose tradicionalmente, entre otras razones, en su **función de control** para la mejor gestión del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues resulta claro que la misma permite el conocimiento, por parte de la Administración tributaria, del origen de determinados rendimientos que integran la renta de las personas físicas y de los elementos que componen la masa hereditaria y el patrimonio preexistente en el caso del Impuesto sucesorio.

Junto al anterior, la ya citada Ley 38/2022 ha venido a crear, en principio con vigencia temporal limitada, el **Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas**, el cual se configura como complementario del Impuesto sobre el Patrimonio —con el cual aquel guarda una evidente identidad—, sometiéndolo a gravamen el mismo, conforme una escala progresiva, el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3 millones de euros. Su articulación con el Impuesto sobre el Patrimonio se efectúa permitiendo deducir la cuota efec-

tivamente pagada por este último Impuesto de la cuota resultante del Impuesto sobre Grandes Fortunas.

2. La imposición local y autonómica sobre el patrimonio

En el ámbito de la **imposición municipal** sobre el patrimonio, existen dos tributos que deben ser destacados: el **Impuesto sobre Bienes Inmuebles** y el que somete a gravamen los **Vehículos de Tracción Mecánica**.

Respecto del **Impuesto sobre Bienes Inmuebles**, y dada la forma en la que el legislador configura su hecho imponible —«titularidad de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos»—, su naturaleza no puede ser otra que la de un impuesto real sobre el patrimonio.

No obstante el reconocimiento generalizado de esta naturaleza, la forma en que dicho impuesto se integra con la imposición estatal es paradójica, pues solamente ha cobrado relieve su existencia en el seno de la imposición sobre la renta, en la que, a la hora de regularse la tributación de los rendimientos procedentes de los bienes inmuebles, estén o no afectos a una actividad empresarial o profesional, se le considera como gasto deducible de aquellos.

En lo referente al **Impuesto sobre los Vehículos de Tracción Mecánica**, cabe señalar que el mismo no hace sino gravar determinados vehículos (turismos, camiones, motocicletas, autobuses) como uno más de los muchos tributos que inciden sobre esta manifestación de capacidad económica.

En cuanto a la imposición propia de las **Comunidades Autónomas**, simplemente señalaremos que algunas de sus manifestaciones han tenido por objeto la creación de impuestos patrimoniales sectoriales que han gravado la propiedad inmueble en determinadas circunstancias, normalmente relacionadas con defectuosos y escasos aprovechamientos por falta de una adecuada explotación de los mismos, gravando la ocupación de la propiedad inmueble cuando su destino tenga determinados efectos sobre el medio ambiente, etc.

C) CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA Y NOTAS CRÍTICAS

Sin pretensión de agotar un tema tan complejo, no podemos soslayar, en este planteamiento preliminar, una sucinta enumeración de algunas cuestiones esenciales que pueden ayudar a formar un juicio sobre el sistema de imposición directa en su conjunto.

A estos efectos, realizaremos una serie de reflexiones siguiendo el hilo argumental de los elementos esenciales de todo tributo y que, en su conjunto, puede ahondar en una visión sintética que debe ser siempre irrenunciable en todo conocimiento.

1. Los sujetos pasivos

Una de las pretensiones de los sistemas fiscales modernos es lograr una cierta dosis de **neutralidad** respecto de aquellas cuestiones en que la libre decisión de los particulares no debe verse dirigida por la intervención del Estado. Esta idea, propia de la Hacienda clásica, proclama que las leyes fiscales deben establecer regímenes de tributación cuya incidencia en las alternativas de los contribuyentes para organizar sus actividades económicas sea nula.

Ambas ideas se entrecruzan, en materia de sujetos pasivos, en lo concerniente al régimen aplicable al beneficio empresarial, ya se obtenga este directamente por personas físicas, ya bajo la forma societaria. A este fin, nuestro sistema de imposición directa ha intentado regular de la forma más parecida posible el Impuesto de Sociedades y la tributación del rendimiento neto procedente del ejercicio de actividades económicas por las personas físicas.

Por otra parte, y por idéntica razón, tampoco deben existir, por causa de matrimonio, presiones impositivas desiguales.

Toda la estructura de los sujetos pasivos de los impuestos directos sobre las personas físicas quedó profundamente afectada tras la STC 45/1989, de 20 de febrero, en la que se declaró la inconstitucionalidad de determinados preceptos del IRPF en la redacción vigente en 1985. A raíz de aquella se introdujeron importantes opciones para los contribuyentes en el IRPF y se estableció la persona física individual como sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Por otra parte, solo razones recaudatorias pueden explicar ciertas distorsiones que se aprecian dentro del Impuesto sobre la Renta y que discriminan determinados tipos de rentas y regímenes económicos matrimoniales (p.e., el tratamiento que reciben los rendimientos del trabajo en el régimen de ganancias, etc.), las cuales fueron, no obstante, declaradas ajustadas a la Constitución por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de abril de 1994.

Por último, es necesario señalar, en relación a la cuestión que nos ocupa, que la diferenciación que se efectúa, en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre las distintas clases de renta —trabajo, capital, actividades económicas, ganancias de patrimonio, etc.— y su consiguiente inclusión en alguna de las categorías contempladas en la Ley reguladora del mismo —a saber, renta general y renta del ahorro—, comporta importantes diferencias de tributación para el contribuyente dependiendo de la calificación que corresponda a sus diferentes ingresos.

Se introduce así un importante componente de diferenciación que, al menos, desde la perspectiva de los principios constitucionales tributarios, no tiene una clara fundamentación.

2. Las bases imponibles

La máxima aspiración de la reforma de 1977 en materia de bases imponibles fue la de hacerlas **flexibles, generales y reales**, evitando el distanciamiento entre el tributo y la verdadera riqueza que trata de convertir en su objeto. No obstante esta tendencia inicial, se han venido introduciendo, con el paso del tiempo, múltiples preceptos que distorsionan y alejan al impuesto de la realidad a que se aplica.

Así, unas veces se han establecido presunciones sobre la existencia de rentas o sobre su verdadero valor; en otras, se tiende, siempre que aparecen varios valores en conflicto, a actuar sobre los valores más elevados y no sobre los que resulten más coherentes con la situación concreta de que se trate; en no pocas ocasiones, se impiden compensaciones de pérdidas con beneficios o se limitan de forma no justificada los gastos o las deducciones; y en otras, finalmente, se introducen sistemas de evaluación o de fijación de bases y cuotas, simplificados, presuntivos y objetivos, cuyos resultados distan de coincidir con la realidad.

3. Los tipos de gravamen

Dado que mediante la variedad de tipos impositivos se pueden alcanzar objetivos de política fiscal, o bien adaptar los diferentes impuestos a cada circunstancia personal o a capacidades contributivas diferentes, la utilización de este instrumento ha llevado a **una extremada proliferación de tarifas y tipos en la casi totalidad de los impuestos directos**.

Por otra parte, las tarifas progresivas se han generalizado y, con ellas, las medidas limitadoras a sus efectos (índices de corrección, tipos medios, etc.). Ello ha dado lugar a una importante complejidad técnica en la aplicación de los impuestos directos, habiéndose procedido por ello a una simplificación en la tarifa de algunos impuestos.

Cuestión distinta es la aparición —cada vez más frecuente— de normas autonómicas que vienen a modificar las tarifas del IRPF con una estricta finalidad recaudatoria, las cuales, sin perjuicio de su constitucionalidad, introducen una complejidad adicional en el conjunto del sistema.

4. Las deducciones en la base y en la cuota

Los elementos moduladores de la capacidad económica de los sujetos pasivos que permiten la personalización y subjetivación de estos impuestos se han reconducido casi íntegramente a un conjunto de deducciones en la base o en la cuota (cuando no en ambas a la vez). Allí es donde las circunstancias personales, familiares, aplicaciones de rentas a determinados fines o gastos, etc., encuentran su acomodo y obtienen su reconocimiento en el ámbito tributario, generando, a su vez, importantes complejidades en la aplicación de las normas.

Nos referimos, principalmente, a las deducciones por familia, la protección a determinadas formas de ahorro, etc., que se practican en el Impuesto sobre la Renta y a los incentivos en el Impuesto sobre Sociedades. Es más, en cada reforma de alguno de estos impuestos, el legislador suele reestructurar estas deducciones o bonificaciones, suprimiendo unas, introduciendo otras nuevas, o modificando su regulación.

A todo ello, debemos añadir las medidas dictadas, en uso de sus competencias normativas, por las Comunidades Autónomas, las cuales vienen introduciendo constantes desgravaciones e incentivos en sede de ciertos impuestos, introduciendo con ello un constante factor de inestabilidad legislativa. En algunos casos, incluso, tales desgravaciones e incentivos han hecho desaparecer, en la práctica, algún impuesto, como ha sucedido en algunas Comunidades Autónomas con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el caso de las transmisiones lucrativas directas (tanto por causa de muerte, como *inter vivos*).

V. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL TRÁFICO PATRIMONIAL Y EL CONSUMO

A) CONSIDERACIONES GENERALES

Sin entrar en cuestiones de concepto, entendemos aquí por imposición indirecta el conjunto de impuestos que gravan el consumo y el tráfico de bienes y servicios, se produzca este tanto en el ámbito de una actividad empresarial como entre particulares, y tanto en el mercado interior como en el mercado internacional.

Aunque la imposición indirecta abarca una amplísima gama de manifestaciones de capacidad económica que hace a dichos impuestos necesarios en el conjunto del sistema tributario, la valoración que se ha realizado de los mismos a lo largo de la historia ha sido diversa, si bien dicha imposición no es, hoy en día, objeto de un fuerte rechazo.

En la actualidad, la referida imposición indirecta da cabida, principalmente, a las siguientes figuras tributarias:

Por lo que se refiere a la imposición **sobre el tráfico y consumo interior**, es el **Impuesto sobre el Valor Añadido** el que tiene alcance general y ocupa un papel central en el sistema, aplicándose en el territorio peninsular y Baleares y, con algunas diferencias de contenido y de nombre, en las islas Canarias. Su regulación se encuentra armonizada a nivel de la UE, de modo que puede ser considerado como el impuesto comunitario por antonomasia.

Igual evolución de adaptación a las normas comunitarias han sufrido los **Impuestos Especiales**, cuyo objeto es gravar el consumo del alcohol y ciertas bebidas alcohólicas, los hidrocarburos y derivados, las labores del tabaco y los

cigarrillos electrónicos. A ellos se ha añadido el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, todo ello sin mencionar otros impuestos, también sobre el consumo, estatales o locales. Se completa este cuadro con el Impuesto Especial sobre el Carbón, el Impuesto especial sobre Primas de Seguros, el Impuesto Especial sobre la Electricidad y la Tasa sobre el Juego (que, pese a su denominación, es un verdadero impuesto).

Por su parte, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, vino a establecer nuevos impuestos especiales de carácter ambiental orientados a servir de estímulo a la mejora de nuestros niveles de eficiencia energética y asegurar una mejor gestión de los recursos naturales. Estos impuestos son: el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas y el Canon por Utilización de las Aguas Continentales para la producción de energía eléctrica.

Junto a las anteriores, y como impuesto clave en el ámbito de la imposición indirecta patria, se encuentra el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, el cual engloba, en su seno, tres figuras de diverso alcance: las Transmisiones Patrimoniales Onerosas, las Operaciones Societarias y el gravamen sobre los Actos Jurídicos Documentados.

Finalmente, y como cierre al cuadro de la imposición indirecta interior, debe hacerse mención, como tributos de más reciente creación y que responden a la búsqueda de nuevos nichos impositivos, por un lado, al **Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales** y, por otro, al **Impuesto sobre Transacciones Financieras**.

En lo que concierne al primero, el mismo procede a gravar las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en territorio español. Por su parte, y en lo relativo al segundo, este último somete a imposición, con independencia del lugar donde se produzca, la adquisición a título oneroso de acciones representativas del capital social de sociedades de nacionalidad española siempre que aquellas se encuentren sometidas a negociación en un mercado regulado y que el valor de capitalización bursátil de la respectiva sociedad sea, a 1 de diciembre del año anterior a la adquisición, superior a 1.000 millones de euros.

En cuanto a la imposición **sobre el tráfico exterior**, y como consecuencia de nuestra integración en la Unión Europea, los impuestos de dicha naturaleza anteriormente vigentes —los integrantes de la Renta de Aduanas— han sido sustituidos por el **Impuesto Aduanero de la Unión Europea**, con lo que no existe ningún tributo estatal ni de otro tipo que grave el referido tráfico. Es más,

cualquier gravamen que tuviese esta consideración, o la de una exacción de efecto equivalente a un impuesto sobre el tráfico exterior, sería contrario a los tratados comunitarios.

B) EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. INTERRELACIÓN CON OTROS IMPUESTOS

De modo sucinto, puede decirse que el **Impuesto sobre el Valor Añadido** constituye un impuesto general sobre el tráfico y consumo de bienes y servicios que somete a gravamen las siguientes operaciones:

a) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas, en el ámbito de una actividad empresarial, en el interior del territorio español sujeto al Impuesto (la Península y las Islas Baleares).

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes, entendiéndose por tales aquellas en las cuales las mercancías tienen su origen en otro Estado de la Unión Europea siendo recibidas por un empresario o profesional con residencia en el territorio mencionado en el párrafo precedente.

c) Las importaciones de bienes realizadas por cualquier sujeto, entendiéndose por tales la entrada de bienes en el susodicho territorio y destinados al consumo interno.

Con estas breves ideas, y ya en lo que concierne a la relación del IVA con otras figuras impositivas, conviene destacar lo siguiente:

1) El IVA es compatible con los Impuestos Especiales sobre fabricación o matriculación.

2) El IVA, en su modalidad de gravamen sobre las importaciones, es asimismo compatible con la exigencia del Arancel Aduanero Comunitario, aplicándose ambos a cualquier operación de importación.

Sin perjuicio de lo anterior, la cuestión que suele ser el centro de mayor conflictividad jurídica ha sido la relativa a la compatibilidad del IVA y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Con la finalidad de analizar sus relaciones recíprocas, es preciso examinar la estructura del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el cual encierra, dentro de sí, tres tributos diferentes:

a) El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas *inter vivos*, tributo que, en términos generales, grava el tráfico de bienes entre particulares.

b) El Impuesto sobre Operaciones Societarias, que grava, en principio, todas las operaciones relativas a la alteración de la cifra del capital de las sociedades

mercantiles, así como las operaciones que se realizan entre las sociedades y sus socios.

c) Un impuesto complejo —el de Actos Jurídicos Documentados— que grava la documentación de ciertos actos y negocios jurídicos, bien sea en efectos mercantiles, bien en documentos formalizados administrativa o notarialmente.

Efectuadas estas indicaciones, podemos señalar que resultan compatibles entre sí la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido y la tributación por los conceptos de Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados, siendo en cambio incompatible aquel Impuesto (el IVA) con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, dado que, de no haberse declarado así, se produciría un claro ejemplo de doble imposición interna.

C) EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. INTERRELACIÓN CON OTRAS FIGURAS

En el apartado anterior hemos expuesto, de manera resumida, la articulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales con el IVA, debiendo centrarnos ahora en esa misma labor en relación a ciertos impuestos directos, así como en la estructuración entre las diversas modalidades internas de aquel impuesto.

A estos efectos, el Texto Refundido de la Ley, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece la incompatibilidad entre las modalidades que gravan las Transmisiones Patrimoniales Onerosas y las Operaciones Societarias.

Por su parte, y en relación a la interconexión entre las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y la de Actos Jurídicos Documentados, la norma general es la de compatibilidad entre ambos conceptos (salvo en el caso de documentos notariales).

Por lo que respecta a la coordinación entre esta figura y los impuestos directos, únicamente nos limitaremos a mencionar en estas líneas que existen multitud de aspectos conexos, en especial en materia de valoración, entre este Impuesto y los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre la Renta, sobre Sociedades y sobre Sucesiones y Donaciones, así como en el de las calificaciones de todo un conjunto de operaciones societarias, como pueden ser las fusiones, escisiones, etc.

D) OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS

El marco global de la imposición indirecta no se cierra con las figuras hasta ahora mencionadas, pues existen otras, de carácter municipal, que también

deben ser recordadas en este lugar. Se trata, en concreto, del **Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras** y del **Impuesto sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca**.

El Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras se configura sobre la cifra de operaciones de las empresas sujetas al mismo, lo que ha llevado a que algunas opiniones lo considerasen semejante a un impuesto sobre el volumen de negocios y a plantear su posible incompatibilidad con el Tratado de la Unión Europea, posibilidad que ha sido finalmente desechada.

El Impuesto sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamientos de cotos de caza y pesca, dado que grava el disfrute o aprovechamiento de estas últimas actividades y no la titularidad o propiedad del respectivo coto, tiene un indudable carácter de impuesto sobre consumos suntuarios, y no de impuesto patrimonial.

Por último, nos limitaremos a advertir que también en el seno de la imposición propia de las Comunidades Autónomas existen algunas figuras tributarias que tienen la naturaleza de impuestos indirectos.

Ejemplo de ellos son los Convenios firmados por España con la mayoría de todos los países de la Unión Europea, así como con la antigua URSS, Noruega, Suiza, Marruecos, Túnez, Canadá, Estados Unidos, México, Ecuador, Brasil, Argentina, Japón, China, Corea del Sur, Filipinas, India, Australia, Colombia, Arabia Saudí, Malasia, Sudáfrica... y otros muchos. En líneas generales, estos Convenios siguen las pautas marcadas por los modelos de la OCDE de 1963 y 1977, que, desde 1992, se actualizan periódicamente, incorporándose estas actualizaciones en los Convenios más recientes, así como algunas cláusulas que favorecen a los países en desarrollo en otros Convenios que siguen las pautas del Modelo de la ONU de 1980.

- b) *Tratados bilaterales*, que, regulando materias distintas, contienen disposiciones *que afectan* al IRPF

Un ejemplo típico de éstos lo ofrece el Tratado de Amistad y Cooperación con Estados Unidos o el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos.

- c) *Tratados multilaterales en los que España sea parte*

Piénsese en los beneficios e inmunidad fiscal de que gozan en territorios de los Estados miembros los altos funcionarios de organizaciones internacionales de las que España es miembro: ONU, OIT, FAO, FMI, etc., o en las exenciones reconocidas a miembros de los Cuerpos Diplomáticos por los Convenios de Viena sobre relaciones diplomáticas y sobre relaciones consulares, a los que España ha prestado también su adhesión.

- d) *Tratados con organismos internacionales*

Es el caso de todos aquellos Tratados en los que se acuerda el establecimiento de la sede de un organismo internacional en nuestro territorio —tal como ocurre, por ejemplo, con la Organización Mundial del Turismo—, lo que lleva aparejada la aplicación a sus funcionarios de un régimen tributario especial, y muy frecuentemente su equiparación al personal diplomático.

III. EL HECHO IMPONIBLE

A) CONCEPTO

El *hecho imponible* está constituido por la *obtención de renta* por el contribuyente durante un determinado período impositivo.

La renta puede provenir de una de las cinco fuentes de renta previstas por el legislador —art. 6.2 LIRPF—: a) *rendimientos del trabajo*, b) *rendimientos del capital*, c) *rendimientos de actividades económicas*, d) *ganancias y pérdidas patrimoniales*, y e) *Imputaciones de renta*.

Esta enumeración de las fuentes de renta sujetas a gravamen requiere alguna aclaración.

a) Se gravan tanto las **rentas dinerarias** como las **rentas en especie**, es decir, el valor atribuido a la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios obtenidos de forma gratuita o por precio notoriamente inferior al de mercado. Estas rentas son objeto de cuantificación, de acuerdo con criterios establecidos por el legislador y por el Reglamento del IRPF.

Es el caso del televisor entregado por una entidad bancaria por efectuar un depósito a plazo o el viaje facilitado por una compañía de seguros a quien suscriba determinadas pólizas.

b) Se gravan también las denominadas **rentas presuntas** (art. 6.5 LIRPF). Es lo que ocurre con las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital. El legislador presume que estas prestaciones son retribuidas, de forma que, *salvo prueba en contrario*, el contribuyente que haya realizado un trabajo para otra persona, le haya prestado un servicio o le haya cedido determinados bienes, deberá computar como renta la cantidad que proceda en aplicación de los criterios que marca el propio legislador. Estamos ante una *presunción iuris tantum* que, por tanto, *admite prueba en contrario*, mediante la que el contribuyente afectado podrá probar la gratuidad de la operación.

c) También se sujetan a tributación las denominadas **rentas imputadas**. Se trata de rentas que no se han percibido efectivamente, pero que el legislador, mediante una auténtica *fictio iuris*, reputa como obtenidas. Cuatro son los supuestos previstos: *rentas inmobiliarias* (art. 85 LIRPF), rentas en régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91 LIRPF), rentas por la cesión de derechos de imagen (art. 92 LIRPF) y rentas imputadas a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales (art. 95 LIRPF).

d) No se sujetan al IRPF las rentas gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 6.4 LIRPF).

e) El IRPF grava la denominada **renta mundial** del contribuyente. Así, el residente en España, sujeto al Impuesto, deberá tributar por todas las rentas que perciba, abstracción hecha de que las perciba fuera de España y de que el pagador de las mismas tampoco resida en España. Sin perjuicio de que, como veremos, existan previsiones para que no se tribute doblemente por una misma renta.

f) Las rentas sujetas a tributación pueden incluirse bien en la llamada **renta general** bien en la **renta del ahorro**.

Analizaremos cómo la inclusión de las rentas en una u otra categoría tiene importantes consecuencias, de entre las que destaca una: la renta general se

sujeta a un tipo de gravamen progresivo, mientras la renta del ahorro tributa por unos tipos sensiblemente menores y con una progresividad sensiblemente inferior.

Ha de tenerse en cuenta que, dada la obligada aplicación de **la jurisprudencia comunitaria**, especialmente la recaída en el ámbito del IVA, ello tiene repercusiones obligadas en el IRPF. Así lo señaló la STS de 19 de febrero de 2018 (rec. 192/2016. Ponente: J. Huelin), en relación con ventas ocultas (no contabilizadas ni declaradas) que tienen su origen en compras ocultas (no contabilizadas ni declaradas).

Es el caso de unas liquidaciones, que se giraron tomando en consideración para la determinación de la base imponible del IRPF el importe bruto de aquellas ventas ocultas. Como indica el Tribunal, las liquidaciones deben ser corregidas en cuanto para determinar las ganancias sometidas al IRPF, derivadas de las ventas ocultas, no se dedujo el importe correspondiente a las cuotas del IVA, que conforme a la doctrina del TJUE ha de entenderse incluido en el montante de la operación. Lo mismo vale para la base sobre la que se determina la cuantía de las multas por la comisión de infracciones tributarias en relación con el IRPF. En conclusión, deben practicarse nuevas liquidaciones y sanciones que tengan en cuenta que el precio convenido por las partes para las operaciones contempladas, en las que no se hace mención del IVA devengado, incluye dicho impuesto.

El razonamiento del Tribunal es claro: «Para la determinación de la base imponible del IVA ha de considerarse incluido dicho impuesto en el precio pactado cuando concurren las siguientes circunstancias: (i) las partes establecen el precio de un bien sin ninguna mención al IVA; (ii) el vendedor de dicho bien es el sujeto pasivo del impuesto devengado por la operación gravada; y (iii) dicho vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria». De acuerdo con ello, indica el TS, que «entender implícito en el precio convenido por las partes que contratan un impuesto que no solamente no se menciona en la compraventa sino que, incluso, quieren ignorar y ocultar a la Administración, resulta contrario al principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones». Sin embargo «... la interpretación del 78.Uno LIVA, ex jurisprudencia del TJUE, ha de incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del IRPF y, en su caso, en las sanciones que se impongan... En efecto, conforme al artículo 6.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de renta por el contribuyente, de la que no forma parte el IVA que éste último puede repercutir a sus clientes. No puede admitirse que, no siendo el IVA un ingreso que integre la renta de las personas físicas, la determinación de ésta a efectos del IRPF se haga, sin tener en cuenta el Derecho de la Unión Europea, con una base imponible por el impuesto indirecto diferente a la que debe prevalecer en la propia liquidación de éste... En otros términos, el precio de las compraventas contempladas no puede ser distinto: con IVA incluido para las liquidaciones de este impuesto; y sin IVA incluido para las liquidaciones del IRPF y las sanciones derivadas» (FD sexto).

B) RENTAS EXENTAS

El artículo 7 LIRPF enumera las rentas exentas de gravamen en el IRPF. Enumeración que no tiene carácter ejemplificativo, sino que es de *carácter cerrado*, con pretensiones de exhaustividad. Pretensiones que, sin embargo, no se ajustan a la realidad, toda vez que existen otros supuestos de rentas exentas, tipificados tanto por la propia Ley del Impuesto, como por otras Leyes.

Así, por ejemplo, la DA 51.^a de la LIR establece la exención de las cantidades percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525, acaecido el 24 de marzo de 2015, en concepto de responsabilidad civil, así como las ayudas voluntarias satisfechas a aquéllos por la compañía aérea afectada o por una entidad vinculada a esta última.

También estarán exentas las cantidades satisfechas entre el 29 de octubre de 2024 y el 31 de diciembre de 2024 con carácter extraordinario por los empleadores a sus empleados y/o familiares que vayan destinadas a sufragar los daños personales y daños materiales en vivienda, enseres y vehículos que hayan sufrido los empleados y/o sus familiares con ocasión de la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) acaecida en 2024. (D.A. 3.^a Ley 7/2024).

Del mismo modo, están exentas las ayudas percibidas para la **reparación** de los daños sufridos en elementos patrimoniales como para compensar el **desalojo temporal o definitivo de la vivienda habitual del contribuyente o del local** en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma como consecuencia de los daños causados por dicha (DANA) (Art. 3 RD-Ley 6/2024). Al igual que las ayudas percibidas por empresarios o profesionales por idéntico motivo, las concedidas con motivo del fallecimiento o incapacidad causados por la DANA o aquellas destinadas a paliar los daños materiales en vivienda y enseres, y establecimientos industriales, mercantiles y de servicios.

Las *rentas exentas* son las siguientes:

a) ***Prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo.***

Están exentas no sólo las prestaciones públicas extraordinarias que reciban los damnificados o sus familiares por actos de terrorismo, sino también aquellas pensiones anejas a la imposición de medallas o condecoraciones que tengan su causa en esos mismos actos.

La exención se limita exclusivamente a cantidades entregadas por entidades públicas, sujetándose a gravamen las ayudas que, por los mismos actos, puedan concederse por entidades privadas, Fundaciones o entidades similares.

A los efectos de esta exención, las indemnizaciones reguladas en la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo, se considerarán prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo, quedando exoneradas de gravamen.

b) **Ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana**, reguladas en el Real Decreto Ley 9/1993, de 28 de mayo.

c) **Pensiones reconocidas a favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil 1936/1939 ya sea por el régimen de Clases Pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto.**

d) **Indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.**

Deben entenderse incluidas en el ámbito de la exención las indemnizaciones por **daños morales** —derecho al honor o a la intimidad, al buen nombre o a la imagen, etc.—, en la medida en que también son personales.

La Ley limita la exención a las *cantidades fijadas por precepto legal* o mediante *acuerdo judicial*, con el fin de obviar posibles maniobras torticeras de quienes pretendan acogerse a la exención. Pese a ello, cabe entender —y así lo ha hecho la Administración— como *cuantía judicialmente reconocida* toda cantidad que se abone en el curso de un procedimiento seguido ante la autoridad judicial, pese a que no haya terminado mediante sentencia. Es el caso de los actos de conciliación y transacción judicial, supuesto en el que, en definitiva, interviene el juez.

También estarán exentas las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos, satisfechos por la entidad aseguradora del causante del daño no previstas en el primer párrafo del apartado d), *cuando deriven de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente establecido, siempre que en la obtención del acuerdo por ese medio haya intervenido un tercero neutral y el acuerdo se haya elevado a escritura pública, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación*, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre

Igualmente estarán exentas las **indemnizaciones por daños personales derivadas de contratos de seguro de accidentes**, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.^a del apartado 2 del art. 30 LIRPF. Con el límite de la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema de valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación —cfr. Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre—.

Aunque las cuantías indemnizatorias que se recogen en el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación quedan automáticamente actualizadas en el porcentaje del índice general de precios al consumo correspondiente al año natural inmediatamente anterior, anualmente la Administración las publica en una resolución.

También, por lo que se refiere a la *cuantía legal*, en los casos de **responsabilidad patrimonial de la Administración Pública** cabe entender que, cuando se llegue a un *acuerdo indemnizatorio que ponga término al procedimiento*, la cuantía acordada estará exenta.

La exención en IRPF de las indemnizaciones alcanza a los **intereses indemnizatorios generados cuando se retrasa su pago**.

La Dirección General de Tributos —Consulta Vinculante V2395-18, de 5 de septiembre de 2018— ha modificado el criterio que venía manteniendo, adecuándolo al mantenido por el TEAC, que considera que cuando los intereses responden al retraso en el pago de una indemnización exenta siguen la misma suerte que ésta. Por ello, la exención de las indemnizaciones de responsabilidad civil por daños personales incluye también a los intereses que responden al retraso en el pago, en la medida en que estos son de naturaleza indemnizatoria por la mora del asegurador, aun no teniendo encaje en el mismo concepto que la indemnización por daños personales.

e) *Indemnizaciones por **despido o cese del trabajador** en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.*

Esta exención requiere la concurrencia de **varios requisitos**:

- 1) Que se abone con motivo de **cese o despido del trabajador**.
- 2) Que la indemnización percibida **se abone obligatoriamente** por exigencias de la normativa vigente.

De ello se derivan dos consecuencias. En primer lugar, si no hay obligación de indemnizar y pese a ello se recibe una indemnización, ésta estará sujeta al impuesto. En segundo lugar, estarán sujetas al Impuesto las cantidades que superen la cuantía obligatoria, sin perjuicio de que tales cantidades tributen como rendimientos irregulares.

En determinados casos, sin embargo, el límite de la indemnización que queda exento no se corresponde necesariamente con el que fija la normativa laboral para el tipo concreto de extinción, sino que viene referido al que le corresponde al despido improcedente. Así, tanto en los casos de despidos colectivos —art. 51 ET— como en aquellos en los que la extinción afecte a un número

inferior a 30 trabajadores —letra c) del artículo 52—, y siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

Para el despido improcedente, la normativa laboral fija, con carácter obligatorio, el abono de una indemnización equivalente a treinta y tres días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un máximo de veinticuatro mensualidades —art. 56.1 ET—. *Vid.* Disp. Transit. 22.^a LIRPF.

Un caso especialmente conflictivo es el tratamiento aplicable a la indemnización por **despido o cese de la relación laboral especial aplicable a personal de alta dirección**. Tras no pocos pronunciamientos judiciales contradictorios, el **Tribunal Supremo, en Sentencia de 5 de noviembre de 2019 (reg. 2727/2017. Ponente: D. T. Berberoff)**, fijó como doctrina que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el IRPF. Criterio confirmado por Sentencias posteriores: **SSTS 1109/2020, de 23 de julio. rec. 910/2019 y 1139/2020, de 4 de septiembre, rec. 3278/2019**.

En todo caso, el importe de la indemnización exenta por despido o cese tiene como límite la cantidad de 180.000 euros, establecida por Ley 26/2014, con efectos desde el 29 de noviembre de 2014. (Acerca de la retroactividad de este límite, *vid.* **STS de 3 de febrero de 2022. Rec. 7816/2020. Ponente: F. J. Navarro Sanchis**).

3) No se considera como cuantía obligatoria la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

No gozan de exención las indemnizaciones, incentivos o premios que se abonen al trabajador por jubilación anticipada o como premio a su permanencia en la empresa, satisfechos de acuerdo con el convenio colectivo.

4) Que haya existido una real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa.

A tal efecto, el propio Reglamento —art. 1— formula una presunción *iuris tantum*: se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación real y efectiva cuando, en los tres años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra vinculada; vinculación que se valorará, en general, por lo que disponga la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal Supremo, además de considerar que el Reglamento no ha vulnerado en este punto el principio de reserva de Ley, ha resuelto que la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa «comporta que, tras su despido o cese, no vuelva a prestar servicios a la empresa que, directa o indirectamente, guarden relación con las responsabilidades anteriores asumidas, correspondiendo la prueba de tales circunstancias a quien fuera trabajador de la misma» (STS núm. 276/2022, de 4 de marzo).

Destaca esta última sentencia que «la desvinculación efectiva de la empresa resulta inherente al despido o cese a los efectos de aplicar la exención, ante la constatación de que el concepto de desvinculación efectiva real no se define ni en la ley ni en el reglamento, estamos en presencia de un concepto jurídico indeterminado que deberá ser objeto de integración de acuerdo con las circunstancias del caso».

Y, por tanto, «dicha desvinculación, a los solos efectos de disfrutar de la exención, no tiene por qué verse automáticamente alterada por la circunstancia de cualquier relación entre la empresa y el contribuyente, posterior a su cese o despido, siempre que dicha relación o vinculación resulte ajena desde el punto de vista funcional a las responsabilidades anteriormente ejercidas en el seno de dicha empresa».

Lo fundamental, cuando haya una recontractación del trabajador despedido dentro del plazo de la aplicación de la presunción será lo siguiente, «para considerar que la desvinculación persiste, resultará necesario demostrar que, tras el despido o cese, el servicio o actividad no guarde relación alguna, ni directa ni indirecta, con las responsabilidades anteriores asumidas en la empresa. Evidentemente, por el principio de facilidad probatoria quien está en mejor posición para demostrar la naturaleza, contenido, funcionalidad, en definitiva, la relación mantenida con la empresa tras el cese o despido es, precisamente, quien mantiene dicha relación, esto es, quien fuera trabajador de la misma».

f) ***Prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de **incapacidad permanente absoluta o gran invalidez**: sólo están exentas las cantidades abonadas por la Seguridad Social o entidades que la sustituyan en los casos de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.***

En consecuencia, se sujetan al impuesto las cantidades abonadas en cumplimiento de un Convenio Colectivo o de un convenio que rige el ámbito de una empresa en particular, como lo están las cantidades percibidas por el particular en un plan de pensiones que prevé la situación de invalidez, por ejemplo. Se sujetan también las cantidades percibidas por algún tipo de incapacidad o invalidez que no pueda calificarse como incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Tratándose de profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las **Mutualidades de Previsión Social que actúen como alternativas al referido régimen especial**, siempre que se trate de situaciones idénticas a las que la Seguridad Social califica como incapacidad permanente absoluta o gran inva-

lidez. En estos casos, el límite —*ex art. 7.f), párrafo segundo LIRPF*— será el equivalente al importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social para tal situación.

El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido dicho exceso, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las Mutualidades, en las prestaciones de estas últimas.

Atendidas las relaciones existentes con otros Estados, fundamentalmente con los integrantes de la Unión Europea, es de destacar la **STS 475/2020, de 13 de febrero de 2020 (rec. 6718/2017. Ponente: R. Toledano)**, en la que se concluye que:

«1. El reconocimiento de una pensión de invalidez en Suiza con un nivel del cien por cien no basta, por sí solo, para equiparar dicha pensión con una prestación de incapacidad permanente absoluta del sistema español de Seguridad Social; porque en aquel Estado, a diferencia de lo que acontece en España, no se distingue entre un grado de incapacidad que está referida sólo a la profesión que ejercía el interesado (aunque la impida en la totalidad de los cometidos de esa profesión) y otro grado superior que se proyecta también sobre otras profesiones.

2. La calificación de si una situación merece la consideración de incapacidad permanente absoluta corresponde al Instituto Nacional de la Seguridad Social; y recae sobre el interesado la carga de aportar todos los elementos que permitan probar cual fue la concreta situación que determinó la pensión extranjera cuya equiparación se pretenda con una pensión de invalidez absoluta del sistema español de Seguridad Social.

3. No se produce con ello vulneración del derecho de la Unión Europea sobre la cuestión, dado que las normas del Derecho de la Unión Europea permiten que España pueda someter a un examen por un equipo médico de valoración de incapacidades la situación de solicitante de un beneficio fiscal en un impuesto directo como es el IRPF, a efectos de determinar las implicaciones, también las de tipo fiscal, que correspondan al grado de invalidez de que esté afectado un solicitante, lo que habrá de establecerse con arreglo a la legislación española y con referencia al momento en que se produjo el otorgamiento de la prestación. Para ello, las autoridades españolas deberán tomar en cuenta los documentos e informes médicos emitidos por la institución del Estado miembro, en este caso Suiza, que reconoció la pensión de invalidez» (FD sexto). En el mismo sentido **STS 476/2020, rec. 6693/2017, de la misma fecha y Ponente**. De conformidad con la **Sentencia del TJUE de 24 octubre 2019 (Sala octava. Asunto: C-35/2019)** también las prestaciones por discapacidad pagadas por otros Estados miembros están exentas de IRPF en el Estado en que reside el perceptor de las mismas.

g) Pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, cuando la lesión o enfermedad determinante de las mismas inhabilitare por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio. A tal efecto, el Tribunal Supremo ha considerado que en la resolución de jubilación por inca-

pacidad permanente de los funcionarios públicos debe procederse a su calificación como total o absoluta, dada la trascendencia que puede tener por la exención (*Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 920/2024, 27 May. Rec. 1854/2022*).

h) Prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

El precepto también establece una exención para situaciones que son sustancialmente iguales.

Así ocurre con las prestaciones reconocidas en situaciones idénticas a los profesionales no integrados en el RETA por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas a dicho régimen. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Del mismo modo, en el caso de los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no dé derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad, estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad prevista en la normativa. La cuantía exenta de estas retribuciones tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

Por último, el precepto también establece que *estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, maternidad o paternidad, hijos a cargo y orfandad.*

i) Prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas por el acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores, sea en la modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, incluido el acogimiento en la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores.

También estarán exentas las **ayudas económicas** otorgadas por instituciones públicas a **personas con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 o mayores de 65 años**, para financiar su

estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM).

El **IPREM** se fija anualmente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. La LPGE para 2023 —**Disposición adicional nonagésima primera— determinó las cuantías del indicador público de rentas de efectos múltiples (IPREM) para 2023, que siguen en vigor en 2024, al haberse prorrogado los presupuestos del ejercicio anterior:**

- a) EL IPREM diario: 20,00 euros.
- b) El IPREM mensual: 600,00 euros.
- c) El IPREM anual: 7.200,00 euros.

d) En los supuestos en que la referencia al salario mínimo interprofesional ha sido sustituida por la referencia al IPREM en aplicación de lo establecido en el Real Decreto-ley 3/2004, de 25 de junio, la cuantía anual del IPREM será de 8.400,00 euros cuando las correspondientes normas se refieran al salario mínimo interprofesional en cómputo anual, salvo que expresamente excluyeran las pagas extraordinarias; en este caso, la cuantía será de 7.200,00 euros.

Por lo que respecta al **salario mínimo interprofesional**, el Gobierno ha aprobado el R.D. 87/2025, de 11 de febrero, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2025, en el que, con efectos 1 de enero de 2025, el salario mínimo para cualesquiera actividades en la agricultura, en la industria y en los servicios, sin distinción de sexo ni edad de los trabajadores, queda fijado en 39,47 euros/día o 1.184 euros/mes, según el salario esté fijado por días o por meses. En el salario mínimo se computa únicamente la retribución en dinero, sin que el salario en especie pueda, en ningún caso, dar lugar a la minoración de la cuantía íntegra en dinero de aquél. Este salario se entiende referido a la jornada legal de trabajo en cada actividad, sin incluir en el caso del salario diario la parte proporcional de los domingos y festivos. Si se realizase jornada inferior se percibirá a prorrata.

j) **Becas públicas y becas concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (vid. Resolución de 25 de enero 2018), y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo.**

También gozarán de exención, las *concedidas por cualquiera de las entidades citadas, cuando tengan por finalidad la investigación*, en el ámbito descrito por el RD 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del *becario* de

investigación, o se reconozcan a *los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las Universidades*.

Por tanto, estarán sujetas y no exentas todas aquellas becas que hayan sido concedidas por entidades distintas de las anteriores, o bien que, habiéndose concedido por ellas, no tengan por finalidad la realización de estudios reglados o de investigación.

Desde 1 de enero de 2018, el importe de la beca exento para cursar estudios reglados alcanzará, con carácter general, un máximo de **6.000 euros anuales**. Si la dotación económica tiene por objeto compensar gastos de transporte y alojamiento para la realización de estudios reglados del sistema educativo, hasta el nivel de máster incluido o equivalente el importe se elevará hasta un máximo de **18.000 euros anuales**, o de **21.000 euros anuales** cuando se trate de estudios en el extranjero. Si el objeto de la beca es la realización de estudios de doctorado, estará exenta hasta un importe máximo de **21.000 € anuales** o **24.600 € anuales** cuando se trate de estudios en el extranjero.

k) *Anualidades por alimentos percibidas* en virtud del convenio regulador a que se refiere el artículo 90 del Código Civil, o del convenio equivalente previsto en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, aprobado por la autoridad judicial o formalizado ante el letrado o letrada de la Administración de Justicia, o en escritura pública ante notario, con independencia de que dicho convenio derive o no de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto

Igualmente estarán exentas las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial en supuestos distintos a los establecidos en el apartado anterior.

El importe de estas anualidades exentas no minorará la base imponible del obligado a satisfacerla —*art. 55*—, pero tienen un tratamiento especial en el momento de aplicar las escalas del impuesto, tanto la estatal —*art. 64*—, como la autonómica —*art. 75*—.

l) *Premios literarios, artísticos o científicos relevantes incluidos los Premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades.*

Exención tradicional cuya regulación básica el legislador remite al Reglamento. De conformidad con el *artículo 3 del Reglamento*, los **requisitos básicos** para considerar un premio como *relevante son*:

- Entregarse *sin contraprestación*, esto es, el premio no podrá implicar ni exigir la cesión o limitación de los derechos de propiedad sobre las obras premiadas, incluidos los derivados de la propiedad industrial o intelectual.

- Concederse por *obras ejecutadas o actividades desarrolladas antes de la convocatoria*.
- La convocatoria debe reunir determinados *requisitos* y, fundamentalmente, *no establecer limitación alguna* respecto de los concursantes *por razones ajenas a la esencia del premio*.
- La exención es rogada, y deberá declararse por la Administración Tributaria.

m) **Ayudas de contenido económico a deportistas de alto nivel** ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las Federaciones Deportivas Españolas o con el Comité Olímpico Español.

El Reglamento, con un cuestionable respeto al principio de reserva de Ley, fija el límite de la cuantía que queda exonerada de gravamen en 60.100 Euros.

Los **requisitos** que deben concurrir son tres:

- Que los *beneficiarios* tengan reconocida la condición de *deportistas de alto nivel*.
- Que las ayudas se *financien por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español*.
- Que las *ayudas se ajusten a los programas* establecidos por las entidades a que se refiere al texto legal.

n) **Prestaciones por desempleo** reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la **modalidad** de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

*Esta exención estará **condicionada** al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.*

ñ) Los **rendimientos positivos del capital mobiliario** procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los **Planes de Ahorro a Largo Plazo (PALP)** a que se refiere la **D.A. 26.ª LIRPF** siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.

Los **Planes de Ahorro a Largo Plazo (PALP)** se configuran como contratos celebrados entre el contribuyente y una entidad aseguradora o de crédito que cumplan los siguientes **requisitos**:

a) Los recursos aportados al PALP deben instrumentarse, bien a través de uno o sucesivos Seguros Individuales de Vida a Largo Plazo, o bien a través de depósitos y contratos financieros integrados en una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo.

Un contribuyente sólo podrá ser titular de forma simultánea de un PALP.

b) La apertura del PALP se producirá en el momento en que se satisfaga la primera prima, o se realice la primera aportación a la Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo (CIALP), según proceda, y su extinción, en el momento en que el contribuyente efectúe cualquier disposición o incumpla el límite de aportaciones previsto en la letra c) de este apartado.

A estos efectos, en el caso de Seguros Individuales de Ahorro a Largo Plazo, no se considera que se efectúan disposiciones cuando llegado su vencimiento, la entidad aseguradora destine, por orden del contribuyente, el importe íntegro de la prestación a un nuevo Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo contratado por el contribuyente con la misma entidad.

c) Las **aportaciones al PALP no pueden ser superiores a 5.000 euros anuales** en ninguno de los ejercicios de vigencia del Plan.

d) La disposición por el contribuyente del capital resultante del Plan únicamente podrá producirse en forma de capital, por el importe total del mismo, no siendo posible que el contribuyente realice disposiciones parciales.

e) La entidad aseguradora o, en su caso, la entidad de crédito deberá garantizar al contribuyente la percepción al vencimiento del seguro individual de vida o al vencimiento de cada depósito o contrato financiero de, al menos, un capital equivalente al 85 por ciento de la suma de las primas satisfechas o de las aportaciones efectuadas al depósito o al contrato financiero.

No obstante lo anterior, si la citada garantía fuera inferior al 100 por ciento, el producto financiero contratado deberá tener un vencimiento de al menos un año.

La exención está condicionada a la no disposición del citado capital y al cumplimiento de cualquier otro requisito de los previstos en la Disp. Adic. 26.^a LIRPF antes de la finalización de dicho plazo de cinco años.

Si no se cumpliera la condición, las rentas generadas durante la vigencia del Plan se habrán de integrar en el período impositivo en el que se produzca tal incumplimiento.

o) *Gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias.*

El Reglamento —art. 5—, en aplicación de lo dispuesto en el RD Ley 8/2004, de 5 de noviembre, declara aplicable la exención a las indemnizaciones o prestaciones satisfechas por los daños personales que hubieran podido sufrir durante el desarrollo de las funciones en dichas misiones.

p) *Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero con los siguientes requisitos:*

1.º) *Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.*

2.º) *Que, en el territorio en que se realicen los trabajos, se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto, y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.*

El RD 1080/1991, de 5 de julio enumeraba los países que tenían la consideración de paraísos fiscales. Con posterioridad, aquellos países que habían suscrito con España acuerdos o convenios con cláusula de intercambio de información dejaron de ser considerados como paraísos fiscales. También se excluyó a Gibraltar a partir del 4 de marzo de 2021, fecha en que entró en vigor el Acuerdo entre España y el Reino Unido de 4 de marzo de 2019. La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, dispuso que el Gobierno debía actualizar dicha lista, atendiendo a la lista de jurisdicciones no cooperativas que están elaborando la OCDE y la Unión Europea. El Consejo de la Unión Europea publicó el 5 de diciembre de 2017 la lista de países y territorios no cooperadores. El 26 de febrero de 2021 se publicó la última lista revisada.

En el ordenamiento interno, la Ley 11/2021, de 9 de julio ha establecido los requisitos que deben concurrir para definir la jurisdicción no cooperativa, señalando que «las referencias efectuadas en la normativa a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa» —definida por la disposición adicional primera de la propia Ley—.

Y concluye disponiendo que «*En tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991*».

La Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, ha determinado la nueva lista de los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen

la consideración de jurisdicciones no cooperativas. Dicha Orden entró en vigor el 11 de agosto para los países y territorios incluidos en la nueva lista que no estuvieran incluidos en la del RD 1080/1991, hallándose vigente el 11 de febrero de dicho 2023 para el resto.

La exención tendrá un límite máximo de 60.100 Euros anuales, que podrá modificarse reglamentariamente.

Además, esta exención se declara incompatible con el régimen de *excesos excluidos de tributación* previsto en el artículo 6 del Reglamento, cualquiera que sea su importe, si bien el contribuyente podrá optar por este régimen de los excesos, si le resultara más beneficioso.

En Sentencia de 28 de marzo 2019 (recurso 3774/2017. Ponente: A. Aguallo) el **Tribunal Supremo** entendió que la exención resulta aplicable a los rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral que se hallan destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades. Es también aplicable cuando los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación, y no exige que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones. En la misma línea, *vid.* **STS de 28 marzo 2019 (RJ 2019, 1284)**, (rec. 3772/2017. Ponente: J. Cudero). En **STS de 25 febrero 2021 (rec. 1990/2019. Ponente: I. Merino Jara)** el TS señaló que «... en la expresión «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero» contenida en el artículo 7.p) LIRPF deben entenderse comprendidos *los rendimientos de trabajo percibidos por el trabajador que correspondan a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España*».

q) *Indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños físicos o psíquicos a personas como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos.*

r) *Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio con el límite del importe total de los gastos incurridos.*

s) *Las ayudas económicas reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, de 5 de junio.*

Ley que regula las ayudas que tienen derecho a percibir las *personas afectadas por la hepatitis C*, como consecuencia de haber recibido tratamiento en el ámbito del sistema sanitario público.

t) Las derivadas de la aplicación de **instrumentos de cobertura** cuando cubran exclusivamente el **incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual** regulados en el artículo decimonoeno de la *Ley 36/2003, de 11 de noviembre*, de medidas de reforma económica.

Esta medida se enmarca en el programa de contención del crédito familiar para la adquisición de viviendas, ya que este tipo de inversión se financia, mayoritariamente, con préstamos variables, muy sensibles a los aumentos de los tipos de interés.

u) Las **indemnizaciones** previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas **para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios** como consecuencia de los supuestos contemplados en la *Ley 46/1977, de 15 de octubre*, de Amnistía.

v) Las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la **constitución de rentas vitalicias aseguradas** resultantes de los **planes individuales de ahorro sistemático** a que se refiere la **disposición adicional tercera** de la LIRPF.

En los **Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS)**, el contribuyente va pagando primas a razón de 8.000 Euros anuales hasta acumular un máximo de 240.000 Euros. Pues bien, la rentabilidad que se va produciendo durante ese período de constitución —los derechos económicos— no tributa cuando se exterioriza en el momento de transformarse en una renta vitalicia.

w) **Hasta un importe máximo anual de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad** —a las que se refiere el artículo 53 LIRPF—, así como los rendimientos del trabajo derivados de las **aportaciones a patrimonios protegidos** a que se refiere la disposición adicional decimoctava LIRPF.

A diferencia de la situación anterior a 1 de enero de 2015, en que el límite era conjunto para ambas clases de rendimientos, ahora hay que entender que opera individualmente respecto de cada uno de ellos.

x) Las **prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia**.

y) **La prestación de la Seguridad Social del Ingreso Mínimo Vital, las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades**

básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples (IPREM).

También estarán exentas *las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, y las ayudas previstas en la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición.*

z) Las **prestaciones y ayudas familiares** percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

C) SUJETOS PASIVOS

Con *carácter general*, es *contribuyente* en el IRPF la *persona física* que tiene su *residencia habitual en España*. Éste es el supuesto más normal y generalizado, con lo que el concepto de *residencia habitual* adquiere una importancia decisiva [art. 8.1.a), LIRPF], dado que el residente en España tributa por la denominada renta mundial, sea cual sea el país en que haya obtenido las rentas y sea cual sea la nacionalidad del pagador de las rentas.

El legislador entiende que el contribuyente tiene su *residencia habitual en España* en dos supuestos (art. 9 LIRPF):

1.º Cuando, en el transcurso de un año natural, **permanezca más de ciento ochenta y tres días en territorio español.**

Las **ausencias esporádicas** se computarán como si no se hubieran producido, salvo que el contribuyente acredite que, durante el período en que ha estado ausente no se ha limitado a permanecer en otro Estado, sino que ha tenido residencia fiscal en ese otro Estado.

Un caso especial lo constituye la determinación de la residencia cuando el **contribuyente ha residido en otro Estado disfrutando de una beca de estudios**. El Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas sentencias, a partir de las dictadas el **28 de noviembre de 2017** (SSTS 1829/2017 [RJ 2017, 5165], rec. 815/2017. Ponente: F. J. Navarro; 1850/2017, rec. 812/2017. Ponente: N. A. Maurandi y 1834/2017, rec. 809/2017. J. A. Montero), **precisando el concepto de residencia habitual a efectos del IRPF** en los siguientes términos:

1.º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural, disfrutando de una beca de estudios, **no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a)**, esto

es a efectos de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España.

2.º) **El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español**, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.

Cuando la ausencia del contribuyente se haya debido a su estancia en un Estado de los reglamentariamente calificados como **paraíso fiscal** la Administración Tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días.

Prácticamente todos los Estados han adoptados criterios singulares en relación con los denominados paraísos fiscales, incluidos en una relación prevista y regulada por la Disp. Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, modificada por la Disposición Final 2 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que contiene una definición expresa de **tres conceptos claves: paraíso fiscal, países o territorios de nula tributación y países o territorios con los que existe un efectivo intercambio de información tributaria**. De acuerdo con la Disp. Transit. 2.ª de la misma Ley, tienen la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente —actualmente los países o territorios incluidos en el art. 1 del R.D. 1080/1991, modificado por R.D. 116/2003, de 31 de enero— si bien dejará de tener tal consideración, de acuerdo con la Disp. Adicional Primera de la Ley 36/2006 aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional, con cláusula de intercambio de información, o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se publiquen. Junto a los paraísos fiscales, hay que tener en cuenta la existencia de otros dos conceptos relevantes: a) territorios de nula tributación, entendiéndose como tales aquellos en que no se aplique un impuesto análogo al IRPF —o al Impuesto sobre Sociedades o sobre la Renta de No Residentes— y b) países o territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información tributaria.

Por otra parte, tampoco se computarán las **estancias temporales** en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en **acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito**, con las Administraciones públicas españolas.

En este punto, en conclusión, se ponen de relieve los problemas que plantea la ausencia de una regulación armonizada en el ámbito internacional acerca de los criterios que permiten unificar el concepto de residencia fiscal. Lo que conlleva la frecuente aparición de conflictos en los que un mismo contribuyente puede aparecer como residente en dos o más Estados. Problema que no siempre encuentra adecuada respuesta en los Convenios de Doble Imposición.

2.º Cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Aunque el legislador no define expresamente cuándo se puede entender que radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, puede servir de pauta interpretativa un concepto análogo —centro de intereses—, acogido por la Ley del Impuesto —art. 72.1.2.º— como criterio que determina la condición de residente en una Comunidad Autónoma.

Corresponde a la Administración la carga de la prueba de que efectivamente radica en España el núcleo principal de las actividades o intereses económicos del contribuyente.

Este mismo criterio sirve normalmente para que la Junta Arbitral competente al efecto, resuelva los contenciosos surgidos entre el Estado y las Comunidades sujetas a régimen especial acerca del domicilio fiscal de un determinado contribuyente.

La Sentencia del Tribunal Supremo, 12 de noviembre de 2019 (rec. 20/2019. Ponente: J. A. Montero) reitera dos criterios básicos en este punto:

- a. cuando se pone en cuestión la valoración de la prueba acerca de la residencia fiscal de una persona realizada por la Junta Arbitral, el posible éxito de la impugnación pasa por probar la infracción de una norma —con cita y justificación expresa de la infracción denunciada—, o por probar la existencia de errores o arbitrariedades en la valoración —que igualmente debe detallarse y justificarse—. En modo alguno puede prosperar una impugnación basada exclusivamente en aportar una versión distinta de la valoración probatoria realizada por la Junta Arbitral.
- b. cuando, aplicando la regla principal —residencia durante más de 183 días en un determinado territorio— no ha quedado acreditada la residencia en un determinado territorio, hay que aplicar la regla subsidiaria, de forma que se considerará residente en el territorio donde haya obtenido la mayor parte de los ingresos que forman parte de la base imponible.

Determinados los criterios que confieren la condición de residente a un contribuyente, la Ley —art. 9.1.b)— ultima la formulación de los mismos con el establecimiento de una **presunción iuris tantum** encaminada a reforzar la aplicabilidad de tales criterios: *se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan del contribuyente.*

Junto al criterio general, el legislador ha dotado de una cierta *vis atractiva* a la legislación del IRPF, tratando de conseguir una ampliación del círculo de

contribuyentes, de forma que establece unos **criterios especiales de sujeción**. Así:

a) De acuerdo con una tradición generalizada, se consideran *contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por razón de cargo, empleo o función pública* (art. 10 LIRPF).

Este precepto se aplica especialmente a miembros de misiones diplomáticas españolas, oficinas consulares, miembros de delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales, etc. No se aplica cuando ya tuvieran residencia habitual en el extranjero antes de ser nombrado miembro de las delegaciones españolas. El artículo 9.4 LIRPF prevé que no se considerarán contribuyentes en España, a condición de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan en España su residencia habitual por ocupar alguno de los puestos a que hemos hecho referencia —misiones diplomáticas, oficinas consulares, etc.—.

b) Seguirán teniendo la condición de *contribuyentes por el IRPF español*, los **nacionales españoles que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal**. *Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes* (art. 8.2 LIRPF).

Esta norma es una prueba más de la prevención con que el legislador contempla la domiciliación de nacionales españoles en paraísos fiscales.

c) Las *personas físicas* que, habiendo acreditado que tienen su domicilio o *residencia habitual en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, obtengan rentas en España* podrán optar por tributar en calidad de contribuyente por el IRPF español (art. 46 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 —IRNR—) si cumplen una serie de **requisitos**:

- Que hayan obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período el IRNR.
- Que la *renta obtenida* durante el ejercicio en España *haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar* que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el período por el IRNR.

- Que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo personal y familiar.

El contenido de esta opción está detallado en el mismo art. 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del IRNR.

d) También tendrán la opción de tributar por el IRNR —con algunas especialidades—, manteniendo su condición de contribuyentes en el IRPF durante el período en que se produzca el cambio de residencia y los cinco períodos posteriores, *todas aquellas personas físicas —con independencia de dónde fueran residentes con anterioridad— que adquieran su residencia habitual en España por su desplazamiento a territorio español, en los términos previstos en el régimen especial previsto en el artículo 93 de la Ley.*

Este régimen se analiza en esta obra junto al resto de los regímenes especiales. Tras la desaparición del régimen de transparencia fiscal, el único régimen subsistente que constituye una especial modalidad del elemento subjetivo del hecho imponible del impuesto es el *régimen de atribución de rentas* en el que se somete a las rentas obtenidas por entidades carentes de personalidad jurídica —así como a las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al no tener objeto mercantil— a un régimen jurídico diferenciado, regulado en los arts. 86 a 90 de la Ley, de acuerdo con los cuales las rentas obtenidas por estas entidades se atribuirán a sus miembros —socios, herederos, comuneros, partícipes—, quienes deberán integrarlas en el Impuesto al que estén sujetos: IRPF, si se trata de personas físicas, o Impuesto sobre Sociedades si se trata de entidades mercantiles.

El hecho imponible del IRPF lo constituye la obtención de renta por una persona física. Lo que acontece normalmente es que el sujeto pasivo obtiene directamente determinadas rentas —por su trabajo personal o profesional, por ser titular de un paquete de acciones que le reportan dividendos, etc.—, pero a veces la persona física obtiene la renta a través de entidades que no están sujetas al Impuesto sobre Sociedades, bien por carecer de personalidad jurídica o bien por ser sociedades civiles —con o sin personalidad jurídica—. Lo normal, en tales casos, sería que estos entes, que son los perceptores de rendimientos, se sujetaran a tributación. Sin embargo, en nuestro ordenamiento, en supuestos expresamente previstos, no se grava a quien ha obtenido las rentas, sino que éstas se atribuyen directamente a sus miembros, que los deberán sujetar a tributación en el impuesto al que estén sujetos.

Con la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades —el 1 de enero de 2016—, pasaron a ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, dejando de tributar por el IRPF.

Hay que recordar que tienen la consideración de **entidades en régimen de atribución de rentas**: las sociedades civiles que no tributen en el IS —al tener objeto mercantil—; las herencias yacentes; las comunidades de bienes y las entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

También tienen tal consideración las **entidades constituidas en el extranjero** cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo a las leyes españolas. **Si quienes no son residentes constituyen entidades sin personalidad jurídica en España o conforme a las Leyes españolas**, se sujetarán al régimen aplicable a las entidades en régimen de atribución de rentas regulado en el correspondiente **IRNR**.

Dado que su normativa específica las equipara a las sociedades civiles y estas están en régimen de atribución, para evitar dudas sobre ello, la Ley precisa que las **Sociedades Agrarias de Transformación tributarán en el IS**.

Determinación de la renta atribuible.

Como regla general se aplicarán las normas del IRPF, tributando de acuerdo con los criterios siguientes:

- La *renta por la que deben tributar es la que resulte de su participación en la entidad*. Si no constara a la Administración, la atribución se realizará por partes iguales.
- La naturaleza de la renta es la que corresponda a la fuente original de la que procede cuando la obtuvo la entidad.
- *La renta sujeta se cuantificará de acuerdo con la normativa del IRPF*, aunque alguno de los miembros de la entidad sea sujeto pasivo del IS o del *IRNR*. Sólo en el caso de que todos los miembros resultaren ser sujetos pasivos del IS —o del *IRNR*, con establecimiento permanente en España— se aplicarán las normas del IS para la cuantificación de la renta. Si algún miembro es sujeto pasivo del *IRNR*, sin establecimiento permanente, se aplicará la Ley del *IRNR*.
- Las *retenciones e ingresos a cuenta* se atribuirán a sus miembros en la misma proporción en que se atribuyeron las rentas, deduciéndolas en su correspondiente Impuesto.
- Podrán aplicarse los regímenes de *estimación directa simplificada y estimación objetiva* para determinar el rendimiento neto de la entidad, siempre que todos sus miembros sean personas físicas. La *renuncia* al régimen sólo será válida si renuncian todos.

La **Resolución de 6 de febrero de 2020, de la Dirección General de Tributos**, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero (BOE 13 febrero 2020) precisa las **características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas a los efectos del IRPF, del IS y del IRNR**. Estas características son:

- Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Estado de constitución.
- Que las rentas generadas por la entidad se atribuyan fiscalmente a sus socios o partícipes, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, siendo los socios o partícipes los que tributen por las mismas en su impuesto personal. Esta atribución deberá producirse por el mero hecho de la obtención de la renta por parte de la entidad, sin que sea relevante a estos efectos si las rentas han sido o no objeto de distribución efectivamente a los socios o partícipes.
- Que la renta obtenida por la entidad en atribución de rentas y atribuida a los socios o partícipes conserve, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio o partícipe.

La Resolución es vinculante para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos a partir de 14 de febrero de 2020.

D) PERÍODO IMPOSITIVO. DEVENGO. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS

1. Período impositivo. Devengo

Con carácter general, el **período impositivo será el año natural** y el **devengo se producirá el 31 de diciembre** (art. 12 LIRPF).

Excepcionalmente, el período impositivo será inferior al año natural en el año en que se produzca el **fallecimiento del contribuyente**; período que abarcará desde el 1 de enero hasta el día del fallecimiento, día en que se entenderá también devengado el impuesto (art. 13 LIRPF).

El **devengo del impuesto** es el día al que hay que referir la concurrencia de determinadas circunstancias relevantes a efectos de cuantificar la deuda por este impuesto: *miembros de la unidad familiar, normas aplicables* y circunstancias que rigen la cuantificación del impuesto.

2. Imputación temporal de ingresos y gastos

En un impuesto de carácter progresivo, los criterios de imputación de ingresos y gastos revisten una importancia decisiva en el momento de determinar la base imponible y, en consecuencia, para delimitar las rentas sujetas a tributación.

El legislador ha establecido un **criterio general** y unos **criterios específicos**.

El **criterio general** es el previsto en el **artículo 14.1 LIRPF**. De acuerdo con el mismo, y teniendo en consideración las fuentes de que proceden las rentas, este criterio general es el siguiente:

- **Rendimientos del trabajo y del capital:** se imputan al *período en que sean exigibles por su perceptor*.
- *En el caso de recibir **anticipos a cuenta** por la cesión de los **derechos de autor** que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar dichos anticipos a medida que vayan devengándose los derechos (art. 7.3 del Reglamento).*

La STS 26 de junio de 2018 (RJ 2018, 3704) (rec. 1180/2017. Pte: J. Cudero) ha precisado que la regla general de que los rendimientos se imputen al período en el que son exigibles por su perceptor se aplica también en los casos en los que el deudor es el Tesoro Público, sin que el hecho de que la pensión de jubilación requiera respetar el ciclo presupuestario y que se dicte un acto expreso de reconocimiento altere dicha regla.

El acto de reconocimiento de la pensión es declarativo, no constitutivo, y los atrasos percibidos tras dicho acto deben declararse en el período en el que eran exigibles (anterior al de su pago), sin que la necesidad de incoar un procedimiento y dictar un acto expreso convierta en litigioso el crédito, pues el derecho nace desde que se produce el hecho causante de la pensión (el cumplimiento de la edad de jubilación). En consecuencia, **en tales casos resulta obligado practicar autoliquidación complementaria** en la que se declaren tales ingresos (percibidos en período distinto a aquél o aquellos en que fueron exigibles) en el/los ejercicio/s en que, por ostentarse ya el derecho, eran efectivamente exigibles por el perceptor.

Por otra parte, de conformidad con la **STS 1660/2020, de 3 diciembre** (rec. 4869/2019. Ponente: J. Cudero), cuando una determinada ayuda pública está sometida a una condición suspensiva, la renta debe imputarse no al ejercicio en que se ha producido su reconocimiento, sino al correspondiente a su efectiva percepción, una vez producida la condición suspensiva.

En ese caso se trataba de una ayuda pública, concedida por la Generalitat Valenciana, previa a la jubilación. La ayuda fue concedida como complemento a la

indemnización derivada de la extinción de la relación laboral en un procedimiento concursal, y fue destinada a la formalización de una póliza de seguro colectivo a percibir desde el momento de la extinción de la prestación por desempleo hasta la jubilación, siendo depositada la cuantía previamente concedida en la citada compañía aseguradora.

Por ello, al no tratarse de la percepción tardía de una renta, o del pago en un ejercicio de una suma devengada en otro, sino de una «ayuda pública previa a la jubilación» que solo puede ser exigible por su perceptor cuando se produce la condición suspensiva a la que se anuda su concesión, que tiene lugar tres años después de su reconocimiento, es por lo que la Sala entiende que los rendimientos del trabajo generados con ocasión de la percepción de esa ayuda deben imputarse al ejercicio en el que la suma correspondiente se puso efectivamente a disposición de la contribuyente, esto es, cuando se extinguió su derecho a percibir la prestación por desempleo.

En la misma línea, buscando también la certidumbre —en la cuantía a percibir, en el cumplimiento o no de una condición suspensiva o resolutoria, etc.— el propio **Tribunal Supremo (Sentencia 1750/2020, 16 diciembre, rec. 6088/2019. Ponente: J. A. Montero)** ha fijado como **doctrina legal** que los intereses de demora —en el caso los devengados por retraso en el pago del justiprecio— deben imputarse al ejercicio en que adquiera firmeza el Auto que precisa los parámetros que se han de tener en cuenta para su determinación (*dies a quo, dies ad quem* y base de cálculo) o el Auto que los cuantifica.

La razón de ello es muy clara: los intereses se van generando y devengando a lo largo de un período de tiempo, pero hasta que no estén determinadas las bases sobre la que aplicar el interés procedente, —el justiprecio a abonar y el interés legal a aplicar, y el tiempo de generación—, el importe de los intereses es una cantidad ilíquida, y como tal no es posible identificar la alteración patrimonial, la concreta ganancia patrimonial, subraya la sentencia.

Rendimientos de actividades económicas: rigen los ***criterios de imputación vigentes en el Impuesto sobre Sociedades*** impuesto en el que, **con carácter general**, se aplica el **criterio del devengo, que no se identifica con la exigibilidad**. La eficacia fiscal de otros criterios distintos, utilizados excepcionalmente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria —art. 11.2 LIS—.

Sin embargo, este criterio tiene previstas dos excepciones.

En primer lugar, 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 que se obtengan y en los tres siguientes.

En segundo lugar, el Reglamento —art. 7— atribuye la facultad de optar por el **criterio de los cobros y pagos —criterio de caja—** a los siguientes con-

tribuyentes: a) los que realicen actividades empresariales que, según el Código de Comercio, no tengan carácter mercantil; b) quienes realicen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa; c) los que realicen actividades profesionales y determinen su rendimiento en cualquiera de las dos modalidades del régimen de estimación directa; y d) los que determinen sus rendimientos en el régimen de estimación objetiva.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria, a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, debiendo mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

La opción perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente debiera determinar sus rendimientos en régimen de estimación directa normal, estando obligado a llevar la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio —art. 68.2 Reglamento—.

Ganancias y pérdidas patrimoniales: se imputan al **período en que se produce la alteración patrimonial** determinante de la ganancia o pérdida patrimonial.

Las **reglas especiales de imputación** se establecen en el apartado 2) del mismo artículo 14, dando lugar a una prolija enumeración. Son las siguientes:

- **Rentas no satisfechas por encontrarse pendientes de resolución judicial:** con carácter general se imputan al *período impositivo en que adquiera firmeza la sentencia judicial que declare el derecho a percibir las, con independencia del momento en que efectivamente se perciban.*
- **Rendimientos del trabajo percibidos en período distinto de aquel en que fueran exigibles** por causas no imputables al contribuyente y **que no pendan de resolución judicial:** *se imputan al año en que fueron exigibles*, debiéndose practicar liquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno.
- **Ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas:** *se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro salvo los casos que veremos se rigen por criterios específicos.*
- **Operaciones a plazo o con precio aplazado:** el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas a medida que se hagan exigibles los cobros.

Ejemplo: Luis ha vendido un inmueble por 120.000 Euros, habiendo obtenido una plusvalía de 30.000 Euros. Ha pactado que el 1 de enero de 2025 le pagarán la mitad del precio y el 31 de diciembre de 2026 la otra mitad. ¿Cómo se podrá imputar la ganancia patrimonial? Solución: como cobra el 50 por 100 del precio en 2025, tributará por la mitad de la ganancia (15.000 €) en ese período y el resto (los otros 15.000 €), en 2026.

- **Diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o moneda extranjera**, como consecuencia de la modificación en su cotización: *se imputarán al momento del cobro o del pago, respectivamente.*
- **Rentas estimadas** se imputarán al *período impositivo en que se entiendan producidas.*
- **Ayudas públicas** percibidas como *compensación por los defectos de construcción de la vivienda habitual y destinadas a su reparación*, podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes.
- En los **contratos de seguros de vida en que el tomador asuma el riesgo de la inversión** —los denominados *unit linked*—, la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo se imputará como rendimiento del capital mobiliario.
Cuando se perciban cantidades de estos contratos, las rentas imputadas minorarán el rendimiento obtenido. Ahora bien, esta regla especial no resultará de aplicación, siempre, en los términos previstos en el art. 14.2 h) LIR.
- **Ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE)**, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes.
- **Ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español**, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que cumplan con las exigencias

establecidas en dicha ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

- **Pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados:** podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - 1.º Que adquiera eficacia una **quita** establecida en un acuerdo de refinanciación —homologable a los del art. 71 bis Ley Concursal—, o en un acuerdo extrajudicial de pagos.
 - 2.º Que, encontrándose el deudor en **situación de concurso** adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita. O, en otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito.
 - 3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Las pérdidas patrimoniales derivadas de la entidad AFINSA se imputarán en el período en que concluya el procedimiento concursal sin haberse satisfecho el crédito, siendo 2023 cuando se dictó la sentencia que puso fin al concurso. (DGT V0652/2024).

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial, se imputará una ganancia por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

- **Ayudas públicas** para la primera instalación de **jóvenes agricultores** previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España que se destinen a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias: podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.
- Rendimientos del trabajo en especie derivados de la **entrega de acciones o participaciones de una empresa emergente** a las que se refiere la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, que, cumpliendo los requisitos establecidos en la letra f) del apartado 3 del artículo 42 de esta ley no estén exentos por superar la cuantía prevista en dicho artículo, se imputarán en el período impositivo en el que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - Que el capital de la sociedad sea objeto de admisión a negociación en bolsa de valores o en cualquier sistema multilateral de negociación, español o extranjero.

- Que se produzca la salida del patrimonio del contribuyente de la acción o participación correspondiente.
- No obstante, transcurrido el plazo de diez años a contar desde la entrega de las acciones o participaciones sin que se haya producido alguna de las circunstancias señaladas anteriormente, el contribuyente deberá imputar los rendimientos del trabajo a que se refiere este apartado a tales acciones o participaciones, en el período impositivo en el que se haya cumplido el referido plazo de diez años.
- **Cuando un contribuyente pierda su condición de tal por cambio de residencia todas las rentas pendientes de imputación se integrarán en la base imponible del impuesto correspondiente al último período impositivo que deban declarar.**
 - Esta previsión, que no exceptuaba los cambios de residencia de los contribuyentes a otro Estado miembro vulneraba tanto la libertad de circulación de las personas como la de establecimiento (**Sentencia de 12 de julio de 2012, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea**), obligó a introducir la excepción que se formula en el segundo párrafo de esta misma norma.
- Sin embargo, cuando el **traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea**, *el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.*
- Cuando se produzca el **fallecimiento del contribuyente**, *todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse —art. 14.4 LIR—.*
 - El Tribunal Supremo ha considerado que no procede elevar cuestión de inconstitucionalidad, porque esta cláusula no es contraria al principio de capacidad económica, porque en todo caso se grava renta real o potencial. Es más, tiene afirmado el Tribunal Supremo al respecto que:

«La regla general es que los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base imponible del impuesto se imputen al período impositivo que corresponda, y que, tratándose de las ganancias y pérdidas patrimoniales es el período impositivo en que tiene

lugar la alteración patrimonial [artículo 14.1.c) LIRPF]. Y la previsión establecida en el artículo 14.2.d) LIRPF es una regla especial para las operaciones a plazos o con precio aplazado, en las que se da una opción al contribuyente para imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Y resulta que la previsión para el caso de fallecimiento del artículo 14.4 LIRPF se acomoda a la señalada como regla general, en cuanto contempla el momento de la alteración del patrimonio del causante, y no es susceptible de comparación con la reseñada regla especial porque no resulta posible la opción prevista como consecuencia del fallecimiento del contribuyente. De esta manera, no resulta idóneo el término de comparación propuesto entre causante fallecido, imposibilitado de optar, y cónyuge supérstite que sí puede encontrarse en situación de ejercitar la opción prevista por la regla especial. Como advierte la sentencia de instancia, no es posible ignorar que el hecho revelador de riqueza necesario en el IRPF es el que se proyecta sobre el patrimonio del fallecido, y la capacidad económica ha de apreciarse en el momento en que se genera la obligación tributaria, esto es, en vida del causante. Una vez que dicha obligación ha nacido y el contribuyente fallece, los sucesores pasan a estar obligados con la Hacienda Pública, no como consecuencia de la venta o enajenación de las participaciones o títulos que produjo la ganancia patrimonial sino en cuanto sucesores o herederos de quien generó la obligación tributaria por IRPF y de conformidad con las reglas del Código Civil. Así resulta del artículo 39.1 LGT al disponer que, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. FD tercero.2)». (Tribunal Supremo —Sentencia 2161/2016, de 17 mayo 2016. Rec. 1488/2014. Ponente: R. Fernández Montalvo—).

Por otra parte, hay que señalar también que el Tribunal Supremo también ha considerado, en determinados supuestos, que puede cambiarse la opción efectuada por el contribuyente, al menos durante una regularización tributaria.

El Tribunal Supremo —STS 1329/2020, 15 Oct. 2020, Rec. 6189/2017. Ponente: I. Merino Jara—, ha establecido como doctrina legal que: *«en el marco de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, sino que puede ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, siempre que en el marco de las actuaciones inspectoras que han conducido al cambio de régimen*

se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias».

Nos encontramos ante una singular aplicación de la cláusula rebus sic stantibus al ámbito tributario que, motivadamente, permite al Tribunal Supremo entender que en el curso de una Inspección se debe dar al interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropia y, por haber ejercitado dicha opción original.

Con ello se admite que, excepcionalmente, el contribuyente no está obligado a mantener la opción original pudiendo ejercer nuevamente esa opción si en la regularización se le aplicara un nuevo régimen sustantivo, siempre y cuando en el marco de las actuaciones inspectoras que le han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

Es de destacar esta toma en consideración del cambio de circunstancias para permitir un cambio en el régimen por el que, en su día, y a la vista de las circunstancias a la sazón existentes, se pronunció el contribuyente. En el caso, concurría una alteración sustancial de las circunstancias, pues se deja de tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales para pasar a tributar por el régimen general y el Supremo considera que en este caso la opción sobre la imputación temporal de renta sí es revocable. Con esta tesis excepciona el Supremo la regla general de que cuando un contribuyente ejercita su opción, queda vinculado por ella y, por tanto, ha de estar y pasar por todos los efectos que se anudan a la opción escogida. Siguiendo con la premisa de que la irrevocabilidad de las opciones no es absoluta, da buena cuenta de ello la lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 34 LGT, que no tiene carácter cerrado y ofrece al contribuyente la posibilidad de pronunciarse nuevamente sobre el criterio de imputación de rentas.

E) CRITERIOS DE INDIVIDUALIZACIÓN DE LAS RENTAS

En un impuesto de carácter personal, el legislador debe establecer criterios que permitan atribuir a cada contribuyente la renta de la que es titular. Criterios que son especialmente relevantes en el caso de que el contribuyente conviva con más personas en el seno de una unidad familiar, en la que diversos miembros perciben rentas sujetas al impuesto que, como consecuencia del régimen económico matrimonial, pueden civilmente ser imputables no sólo a quien las obtiene, sino a los dos cónyuges —como ocurre, por ejemplo, con numerosos rendimientos cuando rige el régimen de gananciales—. Como ya señaló el Tribunal Constitucional —STC 45/1989, de 20 de febrero—, **la existencia de una unidad familiar no puede impedir la personalización de las cargas tributarias imputables a los distintos miembros de esa unidad**, pues el IRPF es un impuesto personal y no deja de serlo por la existencia de la unidad familiar.

A estos efectos, el art. 11 LIRPF establece los **criterios de individualización de la renta** esto es, las directrices que permiten que una determinada renta deba ser imputada a una determinada persona. Dicho precepto establece un *criterio general* y unos *criterios específicos*, proyección del criterio general en las *distintas fuentes de rentas sujetas al impuesto*.

El *criterio general* se formula en el apartado primero de ese art. 11:

«La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes *en función del origen o fuente* de la misma, *cualquiera que sea*, en su caso, *el régimen económico del matrimonio*».

En consecuencia, **el legislador fiscal atribuye la renta al titular de la fuente de que procede, no al titular de la renta misma**. Se aparta así de los criterios de titularidad civil de las rentas, aplicando unas reglas de individualización exclusivamente válidas a efectos fiscales, que conducen a consecuencias que son gravemente lesivas para el principio de capacidad económica, según tendremos ocasión de apreciar.

En desarrollo de ese criterio general, el propio art. 11.2 *LIRPF* proyecta las consecuencias que tiene la adopción de aquel criterio en las distintas fuentes de renta.

1. Rendimientos del trabajo

Se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. Excepcionalmente, las rentas de sistemas públicos y privados de previsión social se atribuirán a sus beneficiarios —pensionistas, beneficiarios de planes de pensiones, etc.—.

Éste es el caso en que el **contraste entre los criterios fiscales y los acuñados en el Código Civil** para el **régimen de gananciales** es más llamativo, menos justificado y más lesivo del principio de capacidad económica. De acuerdo con el art. 1347.1 del Código Civil son bienes gananciales los obtenidos por el trabajo... de cualquiera de los cónyuges. De acuerdo con este criterio, en un matrimonio en el que trabaja sólo uno de los cónyuges, la renta corresponde por mitades a cada uno de ellos. Desde el punto de vista del IRPF, sin embargo, la renta hay que individualizarla e imputarla a aquél que la obtiene con su trabajo.

2. Rendimientos del capital

Se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o descubiertas por la Administración.

También en este caso la norma fiscal conduce a resultados contrarios a los previstos por el Código Civil para el régimen de gananciales. Por ejemplo, de acuerdo con el art. 1347.2 del Código Civil, son *bienes gananciales los frutos, rentas o intereses que produzcan tanto los bienes privativos como los gananciales*. En consecuencia, los intereses producidos por unos títulos de renta fija cuya titularidad ostenta uno de los cónyuges son civilmente gananciales, propiedad al 50 por 100 de cada uno de los cónyuges, mientras que, desde el punto de vista del IRPF, tales intereses deberán imputarse sólo al titular de los referidos valores de renta fija.

– En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

Con estas previsiones, que reproducen lo previsto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991), se consigue una mejor sintonía entre el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio, corrigiéndose la falta de cohesión interna que se daban entre ambas figuras tributarias.

3. Rendimientos de actividades económicas

Se imputarán a quienes realicen de forma habitual, personal y directa, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. *Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.*

También en este caso es claro el contraste con lo que ocurre en el ámbito del ordenamiento privado. De acuerdo con el art. 1347 del Código Civil son *gananciales* los rendimientos obtenidos por las empresas y establecimientos fundados durante la vigencia de la sociedad por uno cualquiera de los cónyuges a expensas de los bienes comunes, mientras que, desde el punto de vista fiscal, los rendimientos de actividades económicas —empresariales, profesionales, artísticas o deportivas—, aunque deriven de capital ganancial, serán exclusivamente imputables a quien efectivamente lleve a cabo la actividad económica.

4. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Se imputarán a **los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan**, según lo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.

Las **ganancias patrimoniales no justificadas** se atribuirán en función de la *titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten*, mientras que las *adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa* —es el caso de las ganancias en el juego— se considerarán ganancias patrimoniales de la persona *a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente*.

Repárese también la individualización de la titularidad jurídica, ya que las ganancias del juego, aunque se adquieran con dinero privativo, tendrán la condición de ganancial, a tenor de lo que dispone el artículo 1351 del Código Civil, que establece que «Las ganancias obtenidas por cualquiera de los cónyuges en el juego o las procedentes de otras causas que eximan de la restitución pertenecerán a la sociedad de gananciales».

En **conclusión**, en el IRPF las rentas se imputan a quien las ha obtenido directa y personalmente, con independencia de las reglas que, en el ámbito civil, rigen la atribución de rentas a quienes forman parte de la unidad familiar. Lo que sin duda se traduce en un resultado paradójico pero ajustado a Derecho, según ha declarado el propio Tribunal Constitucional (STC 146/1994: *en el régimen de gananciales, las rentas del trabajo soportan una carga tributaria mayor que las rentas del capital, puesto que la titularidad compartida de los elementos patrimoniales permite una distribución de la carga tributaria entre ambos cónyuges que no se da en los rendimientos del trabajo*).

5. Rentas imputadas

Como ya indicamos, el Legislador sujeta a tributación junto a rendimientos efectivamente percibidos, provenientes de las 4 fuentes de renta analizadas —rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas y los provenientes de ganancias y pérdidas patrimoniales— otros rendimientos que no se han percibido efectivamente, pero que imputa a quien considera su titular, por medio de una auténtica *fictio iuris*. Son cuatro los supuestos previstos: imputación de rentas inmobiliarias (art. 85 Ley); rentas en régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91 Ley); rentas por la cesión de derechos de imagen (art. 92 Ley) y rentas imputadas a los socios o partícipes de Instituciones de Inversión Colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales (art. 95 Ley).

Téngase en cuenta que el art. 16 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, modificó la Ley 36/2006, de forma que ahora hay que referirse a ***jurisdicciones no cooperativas***,

1. Deducción por impuestos satisfechos en el extranjero. 2. Bonificaciones por elementos patrimoniales situados en Ceuta y Melilla. 3. Deducciones y Bonificaciones autonómicas. VII. LA GESTIÓN DEL IMPUESTO. VIII. EL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS. A) *Antecedentes y aspectos generales. B) Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación. C) Hecho imponible, exenciones y devengo. D) Sujeto pasivo. E) Base imponible y base liquidable. F) Deuda tributaria. G) Gestión del impuesto.* IX. LEGISLACIÓN. A) *Normas básicas. B) Otras disposiciones.* X. BIBLIOGRAFÍA.

I. EVOLUCIÓN HISTÓRICA, FUENTES NORMATIVAS Y FUNCIONES DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

A) EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y FUENTES NORMATIVAS. VIGENCIA INDEFINIDA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y CREACIÓN DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

La titularidad de los distintos bienes y derechos del contribuyente es objeto de distintos gravámenes, pudiendo someterse a tributación mediante un impuesto de carácter real, que grave individualmente cada bien o derecho, o mediante un impuesto personal, que utilice al sujeto para aglutinar todos sus elementos patrimoniales, para concretar más acabadamente su capacidad económica a través de la progresividad.

Los impuestos reales cuentan con rancia tradición en nuestro sistema tributario —y en todos los demás—, y, actualmente, subsisten únicamente en el ámbito tributario local —Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica—. El Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas, como concreción de la imposición personal sobre el patrimonio, sólo se introduce en nuestro sistema tributario al tiempo de promulgarse la Constitución de 1978.

Fue la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma del Sistema Tributario, la que creó el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas. Con anterioridad, todos los intentos de introducir este tributo quedaron en simples proyectos y se limitaron al ámbito municipal. Entre ellos se encontraba el de 1907, del Impuesto complementario y supletorio sobre el Patrimonio en el marco de la Hacienda Local; el de 1915, de Contribución General sobre el Patrimonio y el de 1922, conocido por su atribución a Flores de Lemus.

Actualmente, la principal *fuentes normativa* que regula el tributo es la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que no ha experimentado significativas reformas desde su aprobación. Entre todas ellas destaca la que se debe a la reforma del sistema de financiación autonómica de 1996, en la que se atribuyó a las Comunidades Autónomas competencia normativa sobre determina-

dos elementos cuantitativos del tributo. Si bien esta facultad no ha sido ampliamente ejercida, lo que mantiene al Impuesto en su originaria configuración.

El IRPF se reguló por Ley 18/1991, de 6 de junio, pero ha sufrido grandes reformas: entre otras, por su importancia, la *Ley 40/1998*, que derogó el IRPF anterior, la *Ley 46/2002*, que introdujo grandes cambios, por no hablar del *RDLeg. 3/2004*, que refundió todas las disposiciones vigentes en materia de IRPF y que habían quedado extraordinariamente dispersas; por último, la *Ley 35/2006*, reguló de nueva planta el tributo, estando todavía vigente.

La *Ley 50/1977* sí que se vio afectada por la declaración de inconstitucionalidad —*STC 45/1989*— de la acumulación obligatoria de la renta y del patrimonio de los sujetos integrados en la misma unidad familiar, siendo objeto de reforma por la *Ley 20/1989*, de adaptación del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio a la jurisprudencia constitucional.

Además, destaca la práctica *inexistencia de desarrollo reglamentario* de los preceptos legales, más allá de la regulación de los requisitos de los que depende el disfrute de la exención de la titularidad de la empresa familiar, en cualquiera de sus manifestaciones. En este sentido, el *RD 1704/1999*, de 5 de noviembre, regula los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio. El *RD 25/2000*, de 14 de enero, modificó el anterior.

Después de muchos años, en 2008, la *Ley 4/2008*, de 23 de diciembre, suprimió el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, sin que quedase claro si dicha supresión iba a ser realmente definitiva.

Dicha supresión no se realizó derogando la *Ley 19/1991*, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sino que se hizo añadiendo dos elementos a su configuración estructural, cuyo resultado práctico fue dispensar a todos los contribuyentes de la obligación de pagar y del deber de declarar. Con esta finalidad, se introdujo una bonificación del 100 por 100 de su cuantía íntegra y se derogó la obligación de declarar, manteniéndose inalterado el resto de la regulación.

La crisis económica anterior y la necesidad de allegar recursos a las arcas públicas autonómicas supuso que, en 2011, aun con carácter temporal y limitándose en principio a ese año y al siguiente, se restableciera el Impuesto por medio del *Real Decreto-Ley 13/2011*, de 16 de septiembre, si bien se incrementó sustancialmente el mínimo exento reduciendo con ello significativamente el número de contribuyentes del impuesto.

El carácter temporal de esta recuperación se apreciaba en el propio *Real Decreto-Ley 13/2011*, que recuperaba la bonificación del 100 por 100 a practicar sobre la cuota del Impuesto, que había sido introducida por la *Ley 4/2008*, con efectos desde 1 de enero de 2013. Sin embargo, en contra de lo dispuesto en esta norma,

se había venido prorrogado su exigibilidad, año tras año, retrasándose la efectividad de la bonificación del 100 por 100, sin que llegara a entrar en vigor.

La Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021 suprimió el carácter temporal del restablecimiento para recuperar, definitivamente, el gravamen.

Debe señalarse, por último, que algunas Comunidades Autónomas habían bonificado total o parcialmente el impuesto, lo que, en el primer caso, suponía, de hecho, su supresión para los contribuyentes residentes en su territorio. Como reacción a esta política fiscal el Estado aprobó, con una vigencia temporal inicialmente limitada a los años 2022 y 2023, el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas (ITSGF) por medio de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. La vigencia de este impuesto se ha prorrogado indefinidamente en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica por la D.A. 5.^a.2 del Real Decreto-ley 8/2023. Al final de este capítulo se analizarán los aspectos esenciales de este impuesto, regulado, con carácter general, mediante una mera remisión a la ley del Impuesto sobre el Patrimonio, del que puede decirse, por ello, que constituye una réplica coherente con su carácter complementario.

Dado que la cuota del ITSGF es deducible la que haya satisfecho el contribuyente por su IP durante el ejercicio, dicho impuesto ha afectado principalmente a aquellas CC.AA. que, por un lado, tenían menores tarifas del IP que la estatal, y, por otro, contaban con mínimos exentos y bonificaciones más elevadas. De ahí que, tras la convalidación de este ITSGF por la doctrina del Tribunal Constitucional, hayan sido estas las que, para evitar que la recaudación acabara engrosando las arcas estatales, han aprobado disposiciones para elevar el IP que deben abonar sus propios contribuyentes de la CC.AA., renunciando a sus rebajas anteriormente vigentes en la medida determinada por dicho gravamen.

B) FUNCIONES

El Impuesto sobre el Patrimonio se introdujo en nuestro ordenamiento con un carácter excepcional —de ahí su denominación original de *extraordinario*—, pero, tras comprobar la utilidad que tenía en relación con la gestión de otros impuestos, acabó por adquirir carta de naturaleza, a pesar de la limitada recaudación que conllevaba.

Las *funciones* que el Impuesto está llamado a cumplir son las siguientes:

1.^a Someter a *tributación una especial manifestación de capacidad económica* como es el *patrimonio de las personas físicas*, que es una exigencia de los principios de generalidad y de progresividad que, de no existir esta modalidad de impuesto, no sería objeto de gravamen. La *mera existencia de un patrimonio personal* es susceptible de someterse a gravamen con absoluta independencia de las rentas que puedan obtener sus titulares como resultado de su explotación productiva.

En esta misma línea, determinados impuestos sobre el patrimonio personal deben cumplir con objetivos de concretas políticas fiscales que los Estados quieren desarrollar. Tal es el caso del impuesto francés «sobre las grandes fortunas», cuyo nombre es significativo de su contenido y funciones.

2.^a La segunda se debe a su carácter *complementario respecto de la imposición personal sobre la renta*. En este sentido, la doctrina le asigna la virtud de *discriminar positivamente* determinados tipos de rendimientos en atención a su origen o fuente. Es decir, el impuesto permite elevar la tributación de las rentas procedentes del capital respecto de las del trabajo. Su inexistencia equipararía la tributación de las rentas del trabajo a las del capital, haciéndolas merecedoras de la misma consideración.

3.^a La tercera sitúa a este Impuesto en un lugar preferente en el contexto de facilitar la gestión tributaria en el ámbito de la imposición directa. Nos referimos, concretamente, a la *misión de control* que tiene encomendada como *auxiliar de la gestión tributaria*, especialmente en la lucha contra el fraude fiscal.

Ésta fue una de las razones que motivaron la introducción de la figura en la reforma fiscal de 1977, al generar información que permitía una mejor gestión de otros impuestos, fundamentalmente los que gravan la renta.

Por citar algún ejemplo, mencionaremos la importante conexión que posee respecto de la gestión del IRPF, en tanto que el impuesto sobre el patrimonio suministra la información necesaria sobre el conjunto de elementos patrimoniales que, por tener contenido económico, son susceptibles de producir rendimientos del capital o de actividades empresariales o profesionales. A estos efectos, la articulación entre esta figura y el concepto de ganancias patrimoniales no justificadas es fundamental. Asimismo, tiene una necesaria conexión con otros tributos como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contribuyendo a que este Impuesto realice su misión de ser la figura de cierre de la imposición directa.

4.^a Finalmente, el Impuesto sobre el Patrimonio debe ser considerado como *referente* para todos aquellos impuestos que, para cuantificar sus bases imponibles, se remiten necesariamente al *concepto del valor* de los bienes o derechos de que sea titular el sujeto pasivo. Como en su momento examinaremos, este concepto es uno de los ejes de este tributo.

La base imponible contiene una serie de reglas de valoración de los bienes y derechos que forman parte de su objeto, que son de extraordinaria utilidad. También

es importante porque en la normativa del Impuesto se delimitan instituciones a efectos fiscales, como, por ejemplo, la empresa familiar, sin cuya regulación y detalle sería impensable aplicar los incentivos fiscales previstos en otros tributos —fundamentalmente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas—.

Hasta tal punto es así que el valor fijado por el Impuesto se considera como valor mínimo en otros impuestos, cuya declaración exime de responsabilidad al sujeto pasivo.

En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 18.4 de la Ley 29/1987, del 18 de diciembre, reguladora de este tributo, establece que no se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido en la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pasivo se hubiere ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Previsión similar a la establecida respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el art. 92.2 del RD 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de este gravamen, que ordena lo siguiente: «No se aplicará sanción como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación de la regla correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio o uno superior».

II. NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

El Impuesto sobre el Patrimonio es un *impuesto directo, de naturaleza personal y carácter objetivo, que grava de forma progresiva el patrimonio neto de las personas físicas, y cuya regulación comparten parcialmente, el Estado y las Comunidades Autónomas.*

El impuesto aspira a gravar la capacidad económica del contribuyente, manifestada por la tenencia de su patrimonio neto, que es el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular el contribuyente, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder —art. 1, segundo párrafo de la Ley—.

La *naturaleza personal* del impuesto se pone de manifiesto en que lo que se grava no es un mero elemento patrimonial o conjunto de ellos —como podría ocurrir en un impuesto real—, sino que se sujetan todos los elementos que pertenecen al contribuyente. El patrimonio neto adquiere relevancia objetiva en cuanto pertenece a un mismo sujeto.

De acuerdo con el carácter complementario al IRPF que inspira el impuesto, el Impuesto sobre el patrimonio fue concebido en 1977 como un tributo de grupo, que gravaba el patrimonio de los sujetos integrados en la misma unidad familiar. La sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, aunque no se

pronunció directamente sobre el tributo, sí que eliminó cualquier vestigio de acumulación del patrimonio familiar a efectos de someterlo a gravamen en el impuesto, obligando a adaptar la estructura del impuesto a su carácter personal. Esta sentencia exigió una nueva regulación del Impuesto, donde se hizo desaparecer toda referencia a la unidad familiar, a diferencia de lo que ocurrió con el IRPF, respecto del que se mantuvo la posibilidad de la tributación conjunta de la unidad familiar.

Contrasta esta naturaleza personal con el alcance ilimitado de la responsabilidad por el impago de estas deudas impositivas, comprometiendo los bienes gananciales de los contribuyentes. Según el artículo 34 de la Ley, *las deudas tributarias por el Impuesto sobre el Patrimonio tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por ellas.*

Resultan de aplicación cuantas críticas se han formulado al régimen de responsabilidad patrimonial del IRPF, previsto en el art. 106 de la Ley del IRPF.

El carácter *objetivo* se pone de manifiesto en el hecho de que no se toman en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

La previsión de un mínimo exento no le añade caracteres que subjetivicen, siquiera sea mínimamente, el tributo. Obsérvese cómo todos, hasta los no residentes incluso, tienen derecho al mínimo, con independencia de su patrimonio y de las circunstancias personales y familiares que tengan. Debe señalarse, no obstante, que la normativa de algunas CCAA contempla un mínimo exento incrementado aplicable por los contribuyentes que acrediten determinado grado de discapacidad (Andalucía, Extremadura y Comunidad Valenciana).

El Impuesto sobre el Patrimonio es un *impuesto progresivo*. Característica que se manifiesta en su *fundamento y justificación*, ya que su mera existencia *permite gravar el capital como manifestación de capacidad económica específica*, discriminándose favorablemente las rentas del trabajo frente a las que provienen del capital.

Esa progresividad puede apreciarse en *tres notas*, que comparte el tributo con el IRPF: a) la existencia de una reducción en la base imponible, que provoca una disminución del valor del patrimonio que se somete a gravamen, disminuyendo el efecto del tipo de gravamen sobre la capacidad económica gravada; b) en que la alícuota —o tipo de gravamen—, que se agrupa en una tarifa de importe muy reducido —oscila entre el 0,2 y el 3,5%— aumenta a medida que aumenta la renta sometida a tributación y c) en la exención de determinados bienes del contribuyente que, por las finalidades a que sirven —fomento de los sistemas de previsión social, conservación y mantenimiento de las empresas familiares, protección de la vivienda, etc.—, no se someten a tributación.

La progresividad, sin embargo, tiene un severo correctivo, al menos para los contribuyentes residentes. El legislador no pretende obligar al contribuyente,

titular de un gran patrimonio pero carente de rentas, a que venda bienes para atender el pago del tributo. De ahí que haya limitado el importe de la cuota a pagar por este impuesto y la del IRPF, impidiendo que su importe exceda del 60 por 100 de la parte general de la base imponible, es decir, de lo que representa la renta disponible generada durante el ejercicio —art. 31 Ley—.

El Impuesto sobre el Patrimonio es un *impuesto totalmente cedido a las Comunidades Autónomas respecto a su recaudación y parcialmente cedido respecto a las competencias normativas que éstas pueden asumir. Cedido totalmente* respecto al rendimiento generado por el mismo, ya que corresponderá a éstas el importe de la recaudación líquida del impuesto producido en su territorio, entendiéndose como tal el que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en el territorio de la Comunidad.

Según dispone el artículo 45 de la Ley 22/2009, *la titularidad de las competencias normativas y de aplicación de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, de la potestad sancionadora, así como la revisión de los actos dictados en ejercicio de las competencias citadas, corresponde al Estado.*

Parcialmente cedido por cuanto las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas sobre tres elementos (art. 47 Ley 22/2009): a) el mínimo exento; b) los tipos de gravamen y c) las deducciones y bonificaciones de la cuota, cuya aplicación será compatible con las establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto, no podrán suponer una modificación de las mismas y se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Cada uno de estos tres elementos funciona de forma distinta. Así como el mínimo exento y los tipos de gravamen previstos en la Ley del Impuesto deberán aplicarse cuando la Comunidad Autónoma no haya aprobado uno específico, las deducciones y bonificaciones se aplicarán conjuntamente, esto es, primero las estatales y, después, en su caso, las establecidas por la normativa de las CC AA.

El Impuesto sobre el Patrimonio *tiene vigencia en todo el territorio español*, aunque en el País Vasco y Navarra rijan los regímenes tributarios forales de *Concierto y Convenio Económico*, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Constitución.

En el País Vasco, la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco configura al Impuesto sobre el Patrimonio como un tributo concertado de normativa autónoma, cuya exacción corresponde a la Diputación Foral competente de los Territorios Históricos o por el Estado, en función de que el contribuyente del mismo esté sujeto por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a una u otra Administración, con independencia del territorio donde radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación. Tratándose de sujetos pasivos por obligación real de contribuir, la exacción del Impuesto corresponderá a las Diputaciones Forales cuando el mayor valor de los bienes y derechos radique en territorio vasco. La

regulación deberá respetar los límites de la Constitución, el Estatuto de Autonomía y los principios previstos en aquella norma. En Navarra, el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, establece criterios análogos.

Las Leyes 1/1995 y 2/1995, de 13 de marzo, que aprueban, respectivamente, el Estatuto de Autonomía de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, prevén la posibilidad de que el Estado pueda cederles tributos estatales, con el alcance y en los términos determinados en una ley específica, que sin duda será la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Por último, debe tenerse en cuenta la vigencia de los Tratados y Convenios Internacionales firmados por España para prevenir la doble imposición del Impuesto sobre el Patrimonio, pues, una vez publicados, habrán pasado a formar parte de nuestro ordenamiento interno.

Pueden consultarse los citados en esta misma obra en el capítulo del IRPF, ya que los Tratados y Convenios que previenen la doble imposición en el Impuesto sobre el Patrimonio, se han suscrito, la mayoría de las veces, a la vez que los que la previenen en el ámbito del IRPF.

III. HECHO IMPONIBLE

A) CONCEPTO

El hecho imponible —art. 3 Ley— es la *titularidad* por el sujeto pasivo, *en el momento de devengo, del patrimonio neto*. Patrimonio neto que representa el objeto de gravamen y que se integra por el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular el contribuyente, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

Tres son los caracteres que tiene el presupuesto de hecho cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria. Caracteres que, en todo caso, tienen en común el ser atributos del *presupuesto de la titularidad de los bienes, derechos, cargas, gravámenes, deudas y obligaciones*, que es la característica fundamental del impuesto. Dichos caracteres son: a) *el titular ha de ser la persona física*; b) *su objeto es el patrimonio neto* y c) *el momento en que debe apreciarse la titularidad es el del devengo del impuesto*.

Tal es la importancia de la titularidad que el legislador ha dedicado un precepto —el 7 de la Ley— para regular su *atribución*. A tal efecto, se ordena que *los bienes y derechos se atribuyan a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o las descubiertas por la Administración*.

La presente obra lleva a cabo el examen riguroso del régimen jurídico al que se encuentran sometidos los diferentes tributos que conforman los sistemas estatal, autonómico y local en España, incorporando, a tal fin, numerosos ejemplos y cuadros sinópticos, todo ello con la finalidad de lograr una mayor claridad de exposición.

En esta edición se ha realizado un esfuerzo especial para incorporar las novedades aprobadas por las disposiciones con rango de ley aprobadas desde la edición anterior. Con todo ello, se pretende facilitar la resolución de los problemas de aplicación de los tributos a los que se deben enfrentar no solo los estudiantes universitarios, sino también los funcionarios, los jueces y los profesionales dedicados al asesoramiento fiscal.

ISBN: 978-84-1085-257-0



III ARANZADI LA LEY