

JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA
JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ
JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ

CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO

(Sistema tributario español)

Octava edición

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2013

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
ABREVIATURAS.....	7
NOTA PRELIMINAR	9

CAPÍTULO I

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

I. FUENTES	12
II. NATURALEZA	12
III. OBJETO. LA RENTA GRAVADA.....	13
IV. HECHO IMPONIBLE	14
V. EXENCIONES	14
VI. ÁMBITO ESPACIAL. CRITERIOS DE SUJECCIÓN: LA RESIDENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL	18
VII. CRITERIOS DE SUJECCIÓN: LA RESIDENCIA HABITUAL EN EL TERRITORIO DE UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA. EL RÉGIMEN DE LOS TERRITORIOS FORALES.....	21
VIII. SUJETOS PASIVOS	21
IX. CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO. BASE IMPONIBLE.....	22
A) Introducción.....	22
B) Base imponible. Definición. Determinación de sus componentes: esquema genera.....	22
C) Base imponible: rendimientos del trabajo	23
1. Rendimientos íntegros.....	23
2. Los rendimientos irregulares	27
3. Gastos deducibles. Reducciones para compensar el carácter tasado de los gastos deducibles	28
4. Individualización de rentas	30
D) Base imponible: rendimientos del capital.....	30
1. Rendimientos del capital inmobiliario	31
2. Rendimientos del capital mobiliario.....	35
E) Rendimientos de actividades económicas.....	43
1. Delimitación de los rendimientos de actividades económicas....	43

	<u>Pág.</u>
2. Afectación de elementos patrimoniales.....	44
3. Rendimientos de actividades económicas: determinación del rendimiento.....	47
F) Ganancias y pérdidas patrimoniales.....	57
1. Concepto.....	57
2. Cuantificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales: normas generales.....	63
3. Cuantificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales: normas especiales.....	65
G) Reglas especiales de valoración. En particular, las rentas en especie.	68
H) Devengo. Imputación temporal de ingresos y gastos.....	69
I) Base imponible. Integración y compensación de rentas.....	70
J) Base imponible: determinación.....	73
K) Base liquidable.....	73
1. Reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.....	74
2. Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas.....	76
3. Reducción por pago de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.....	77
4. Reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos.....	77
L) Compensación de bases liquidables generales negativas.....	78
LL) Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente.....	78
X. CUOTA ÍNTEGRA. CUOTA ÍNTEGRA Y CUOTA LÍQUIDA ESTATALES Y AUTONÓMICAS O COMPLEMENTARIAS.....	80
A) Cuota íntegra. Introducción.....	80
B) Cuota íntegra y cuota líquida estatales.....	80
1. Dedución por inversión en vivienda habitual.....	83
2. Deduciones en actividades económicas.....	84
3. Deduciones por donativos.....	85
4. Dedución por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.....	85
5. Dedución por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.....	86
6. Dedución por cuenta ahorro-empresa.....	86
7. Dedución por alquiler de la vivienda habitual.....	87
C) Cuota íntegra y cuota líquida autonómicas o complementarias.....	87
XI. CUOTA LÍQUIDA TOTAL Y CUOTA DIFERENCIAL.....	88
A) Dedución por doble imposición internacional.....	89
B) Dedución por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.....	90
C) Dedución por maternidad.....	90
XII. REGÍMENES ESPECIALES.....	90
A) Imputación de rentas inmobiliarias.....	91

	<u>Pág.</u>
B) Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional	92
C) Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen	94
D) Régimen de atribución de rentas.....	95
E) Tributación de los socios o partícipes en Instituciones de Inversión Colectiva.....	96
XIII. TRIBUTACIÓN FAMILIAR	97
XIV. GESTIÓN DEL IMPUESTO	99
A) Declaraciones	99
B) Pagos a cuenta	101
1. Retenciones e ingresos a cuenta.....	102
2. Pagos fraccionados	110
C) Liquidaciones provisionales. Devolución de oficio.....	111
D) Obligaciones formales	112

CAPÍTULO II

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

I. FUENTES	115
II. NATURALEZA	115
III. HECHO IMPONIBLE.....	116
IV. ÁMBITO ESPACIAL. CRITERIOS DE SUJECCIÓN	116
V. SUJETOS PASIVOS. RESIDENCIA Y DOMICILIO FISCAL.....	116
A) Sujetos pasivos	116
B) Residencia y domicilio fiscal.....	117
VI. EXENCIONES	118
VII. LA BASE IMPONIBLE	118
A) Introducción. El resultado contable	118
B) La determinación del resultado contable.....	120
C) Las correcciones del resultado contable.....	123
1. Gastos no deducibles	123
2. Amortizaciones. Concepto y sistemas de amortización.....	124
3. Deterioros	129
4. Provisiones	131
5. Reglas de valoración. Regla general y reglas especiales	132
6. Corrección por depreciación monetaria de las rentas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles	134
7. Operaciones vinculadas	136
8. Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado	143
9. Limitación de la deducibilidad de los gastos financieros	145
10. Rentas exentas. Deducciones en la base	147
11. Bienes y derechos no contabilizados	149
D) Imputación temporal de ingresos y gastos	150
E) La base imponible. Compensación de bases negativas	151
VIII. PERÍODO IMPOSITIVO. DEVENGO	154

	<u>Pág.</u>
IX. TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA.....	154
A) Deducciones para evitar la doble imposición	155
1. Deducciones por doble imposición interna.....	155
2. Deducción por doble imposición internacional.....	156
B) Bonificaciones.....	157
C) Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.....	158
1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.....	158
2. Deducción por inversiones en bienes de interés cultural y edición de libros.....	159
3. Deducciones por inversiones medioambientales	159
4. Deducción por creación de empleo para trabajadores minuscúlidos.....	159
5. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	160
6. Deducciones por creación de empleo	160
7. Normas comunes	161
D) Cuota a ingresar.....	161
X. PAGOS FRACCIONADOS. RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA....	162
A) Pagos fraccionados	162
B) Retenciones e ingresos a cuenta	163
XI. GESTIÓN.....	165
XII. RÉGIMENES ESPECIALES. LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.....	165
A) Presentación.....	165
B) Las empresas de reducida dimensión	166

CAPÍTULO III

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

I. FUENTES.....	169
II. NATURALEZA	169
III. OBJETO. LA RENTA GRAVADA.....	169
IV. ÁMBITO ESPACIAL. CRITERIOS DE SUJECIÓN. LA NO RESIDENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL	170
V. SUJETOS PASIVOS	170
A) Contribuyentes.....	170
B) Responsables.....	170
VI. DOMICILIO	171
VII. HECHO IMPONIBLE.....	172
VIII. LAS RENTAS GRAVADAS: RENTAS OBTENIDAS EN TERRITORIO ESPAÑOL.....	172
IX. EXENCIONES.....	173
X. FORMAS DE SUJECIÓN: RENTAS OBTENIDAS CON O SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	173

	<u>Pág.</u>
A) Introducción.....	173
B) Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.....	174
C) Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.....	175
XI. GRAVAMEN COMPLEMENTARIO. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES.....	176
A) Gravamen complementario.....	176
B) Gravamen especial sobre bienes inmuebles.....	176
XII. ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS	176

CAPÍTULO IV

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

I. INTRODUCCIÓN. FUENTES NORMATIVAS	179
II. NATURALEZA	180
III. OBJETO	180
IV. HECHO IMPONIBLE.....	180
V. EXENCIONES.....	181
VI. ÁMBITO ESPACIAL. CRITERIOS DE SUJECCIÓN	182
VII. SUJETOS PASIVOS. REPRESENTACIÓN	184
VIII. BASE IMPONIBLE.....	184
IX. BASE LIQUIDABLE.....	188
X. DEVENGO	188
XI. CUOTA.....	188
XII. GESTIÓN	190

CAPÍTULO V

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

I. INTRODUCCIÓN. FUENTES.....	191
II. NATURALEZA	192
III. ÁMBITO ESPACIAL. CRITERIOS DE SUJECCIÓN.....	192
IV. HECHO IMPONIBLE	193
V. SUJETOS PASIVOS	194
VI. BASE IMPONIBLE.....	195
A) Base imponible en las adquisiciones <i>mortis causa</i>	195
B) Base imponible en las transmisiones lucrativas <i>inter vivos</i>	199
VII. RÉGIMENES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. COMPROBACIÓN DE VALORES	199
VIII. BASE LIQUIDABLE	200
IX. CUOTA.....	203
X. DEVENGO. PRESCRIPCIÓN.....	205
XI. NORMAS ESPECIALES	206
A) Liquidación de los derechos de usufructo, uso y habitación	206

	<u>Pág.</u>
B) Repudiación y renuncia a la herencia	206
C) Acumulación de donaciones	207
XII. GESTIÓN	207

CAPÍTULO VI

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

I. FUENTES.....	209
II. NATURALEZA	209
III. OBJETO Y ESTRUCTURA.....	209
IV. PRINCIPIOS COMUNES A LAS TRES MODALIDADES DEL IMPUESTO.	210
V. ÁMBITO ESPACIAL. CRITERIOS DE SUJECCIÓN	211
VI. TRANSMISIONES PATRIMONIALES	212
A) Hecho imponible.....	212
B) Supuestos de no sujeción	214
C) Sujetos pasivos.....	214
D) Base imponible	214
E) Cuota	217
VII. OPERACIONES SOCIETARIAS	218
A) Hecho imponible.....	218
B) Sujetos pasivos.....	219
C) Base imponible	219
D) Cuota	219
VIII. ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	219
A) Hecho imponible.....	219
B) Sujetos pasivos.....	220
C) Base y cuota	220
IX. EXENCIONES.....	222
A) Exenciones subjetivas.....	222
B) Exenciones objetivas	222
X. DEVENGO. PRESCRIPCIÓN.....	224
XI. GESTIÓN	224
XII. COMPROBACIÓN DE VALORES.....	225
XIII. DEVOLUCIONES.....	225
XIV. BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES.....	226

CAPÍTULO VII

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

I. INTRODUCCIÓN.....	227
II. FUENTES.....	228
III. NATURALEZA.....	228

	<u>Pág.</u>
IV. OBJETO	228
V. DELIMITACIÓN DEL ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO DENTRO DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA	230
VI. ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN. CRITERIOS DE SUJECCIÓN: REMISIÓN.....	230
VII. HECHO IMPONIBLE.....	231
A) Entregas de bienes y prestaciones de servicios	231
1. Concepto legal de entrega de bienes.....	233
2. Concepto legal de prestación de servicios.....	236
B) Adquisiciones intracomunitarias	238
1. Régimen general	238
2. Regímenes particulares	240
C) Importaciones.....	242
VIII. NO SUJECCIÓN	243
IX. EXENCIONES	244
A) Introducción	244
B) Supuestos de exención.....	245
X. CRITERIOS DE SUJECCIÓN. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES GRAVADAS.....	248
XI. DEVENGO.....	249
XII. SUJETOS PASIVOS	251
A) Contribuyentes	251
B) Repercusión del impuesto	252
1. Normas generales	252
2. Rectificación de las cuotas repercutidas	253
C) Responsables	254
XIII. BASE IMPONIBLE.....	254
A) Entregas de bienes y prestaciones de servicios: regla general.....	254
B) Entregas de bienes y prestaciones de servicios: reglas especiales...	256
C) Modificación de la base imponible.....	258
D) Adquisiciones intracomunitarias e importaciones	259
E) Determinación de la base imponible	260
XIV. TIPO DE GRAVAMEN. CUOTA	260
XV. LA DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO	261
A) Requisitos subjetivos de la deducción	261
B) Requisitos objetivos de la deducción	262
C) Requisitos formales de la deducción	264
D) Ejercicio del derecho a la deducción	265
E) Regla de prorrata	265
F) Regímenes especiales de deducción.....	267
1. Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional.....	267
2. Deducciones por bienes de inversión	268

	<u>Pág.</u>
3. Deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las actividades empresariales o profesionales.....	270
G) Rectificación de deducciones	270
XVI. DEVOLUCIONES	271
XVII. REGÍMENES ESPECIALES	272
A) Régimen simplificado.....	273
B) Régimen de la agricultura, ganadería y pesca.....	274
C) Régimen de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	276
D) Régimen del oro de inversión.....	277
E) Régimen de las agencias de viaje	278
F) Régimen del recargo de equivalencia	280
G) Régimen aplicable a los servicios prestados por vía electrónica	282
H) Régimen especial del grupo de entidades	283
XVIII. GESTIÓN	284
A) Deberes formales	284
B) Liquidación del impuesto	285

CAPÍTULO VIII

LOS IMPUESTOS ESPECIALES

I. INTRODUCCIÓN Y FUENTES NORMATIVAS	287
II. ESTRUCTURA	287
III. NATURALEZA	288
IV. LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LA FABRICACIÓN: NORMAS COMUNES	288
A) Los impuestos especiales sobre la fabricación.....	288
B) Ámbito espacial.....	289
C) Hecho imponible.....	289
1. Fabricación.....	289
2. Importación.....	289
3. Introducción en el ámbito interno con procedencia de otro país comunitario: la circulación intracomunitaria	290
D) Supuestos de no sujeción	291
E) Sujetos pasivos.....	291
1. Contribuyentes	291
2. Sustitutos.....	292
3. Responsables	292
F) Exenciones	293
G) Devoluciones.....	293
H) Bases y tipos	293
I) Repercusión.....	293
J) Garantías.....	294
K) Gestión	294

	<u>Pág.</u>
1. Intervención	294
2. Gestión.....	295
L) Infracciones y sanciones.....	296
V. LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LA FABRICACIÓN EN PARTICULAR	296
A) El impuesto sobre la cerveza.....	296
B) Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas.....	296
C) Impuesto sobre productos intermedios.....	296
D) Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas	297
E) Impuesto sobre hidrocarburos	297
F) Impuesto sobre las labores del tabaco	297
G) Impuesto sobre la electricidad.....	298
VI. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE	298
A) Hecho imponible. Supuestos de no sujeción.....	298
B) Sujetos pasivos.....	298
C) Devengo	298
D) Base	298
E) Tipo.....	299
F) Gestión	299
VII. IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS.....	299
A) Fuentes	299
B) Naturaleza.....	299
C) Objeto	299
D) Hecho imponible	299
E) Supuestos de no sujeción	299
F) Exenciones	300
G) Ámbito espacial. Criterios de sujeción	300
H) Sujetos pasivos	300
I) Base imponible	300
J) Tipo de gravamen. Cuota.....	300
K) Devengo.....	301
L) Gestión.....	301
VIII. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE EL CARBÓN	301
A) Fuentes	301
B) Naturaleza.....	301
C) Ámbito espacial.....	301
D) Objeto	301
E) Hecho imponible. Devengo.....	301
F) Exenciones	302
G) Sujetos pasivos.....	302
H) Base imponible.....	302
I) Tipo de gravamen.....	302
J) Gestión.....	302

CAPÍTULO IX
IMPUESTOS ADUANEROS

I.	FUENTES	303
II.	COMPOSICIÓN	303
III.	DERECHOS A LA IMPORTACIÓN	304
	A) Naturaleza	304
	B) Ámbito espacial	304
	C) Tipos de importación.....	304
	D) La importación definitiva.....	305
	1. Objeto	305
	2. Hecho imponible	305
	3. Exenciones. No sujeción	305
	4. Sujetos pasivos.....	305
	5. La base imponible	306
	6. Tipo de gravamen. Cuota	306
	E) La importación temporal	306
	1. Importación temporal	307
	2. Tránsito	307
	3. Tráfico de perfeccionamiento activo.....	307

CAPÍTULO X
LOS IMPUESTOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

I.	FUENTES. RÉGIMEN GENERAL Y RÉGIMEN DE CONCIERTO	309
II.	IMPUESTOS PROPIOS	309
III.	IMPUESTOS CEDIDOS.....	310
	A) Introducción	310
	B) Los impuestos y rendimientos cedidos	311
	C) Facultades normativas que se ceden	311
	D) Puntos de conexión	313
	E) Gestión y recaudación.....	314
	F) Cooperación entre Administraciones	315
IV.	EL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONCIERTO O CONVENIO	315
	A) País Vasco.....	315
	1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	316
	2. Impuesto sobre Sociedades.....	316
	3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes.....	317
	4. Impuesto sobre Sucesiones.....	317
	5. Impuestos indirectos	317
	B) Navarra.....	317
V.	CEUTA Y MELILLA	319

CAPÍTULO XI
LOS IMPUESTOS DE LAS ENTIDADES LOCALES

I.	INTRODUCCIÓN.....	321
II.	IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES	322
	A) Fuentes. Naturaleza	322
	B) Objeto	322
	C) Hecho imponible y devengo	323
	D) Exenciones.....	324
	E) Sujetos pasivos.....	325
	F) Base imponible.....	326
	G) Base liquidable	327
	H) Cuota íntegra y cuota líquida. Tipo de gravamen.....	327
	I) Gestión.....	329
III.	IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	330
	A) Naturaleza	330
	B) Ámbito espacial. Criterios de sujeción	330
	C) Objeto	330
	D) Hecho imponible	330
	E) Actividades no sujetas	332
	F) Exenciones.....	332
	G) Período impositivo y devengo.....	333
	H) Sujetos pasivos	333
	I) Cuantificación	333
	1. Tarifas del impuesto. La cuota de tarifa	334
	2. Coeficientes de ponderación.....	335
	3. Bonificaciones	336
	J) Gestión.....	337
IV.	IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA	337
	A) Naturaleza	337
	B) Objeto	337
	C) Hecho imponible.....	338
	D) Sujeto activo	338
	E) Sujeto pasivo	338
	F) Período impositivo y devengo	338
	G) Exenciones.....	338
	1. Exenciones subjetivas	338
	2. Exenciones objetivas.....	339
	H) Cuota.....	339
	I) Gestión.....	340
V.	IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS ...	340
	A) Naturaleza	340
	B) Objeto	341
	C) Hecho imponible. Devengo	341
	D) Exenciones	341
	E) Sujetos pasivos.....	341

	<u>Pág.</u>
F) Base imponible y cuota	342
G) Gestión	342
VI. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRE- NOS DE NATURALEZA URBANA.....	343
A) Naturaleza	343
B) Objeto	343
C) Hecho imponible.....	343
D) Exenciones	344
1. Exenciones subjetivas	344
2. Exenciones objetivas	344
E) Sujeto pasivo	345
F) Base imponible	345
G) Tipo de gravamen y cuota	346
H) Gestión	346
VII. RECARGOS.....	346
VIII. LOS IMPUESTOS DE LA HACIENDA PROVINCIAL.....	347
IX. OTROS ENTES LOCALES	347

CAPÍTULO XII

CONTRIBUCIONES ESPECIALES

I. INTRODUCCIÓN	349
A) Concepto	349
B) Fuentes normativas	349
II. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES COMO TRIBUTOS DE LAS COR- PORACIONES LOCALES	350
A) Naturaleza	350
B) Establecimiento	350
C) Objeto	351
D) Hecho imponible y devengo	351
E) Ámbito territorial	351
F) Sujeto pasivo.....	351
G) Cuota.....	352
H) Pago	352
I) Asociación administrativa de contribuyentes	352
J) Régimen presupuestario.....	352
III. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES COMO TRIBUTOS DEL ESTADO.	353
IV. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES COMO TRIBUTOS DE LAS CO- MUNIDADES AUTÓNOMAS.....	353

CAPÍTULO XIII

TASAS

I. TASAS ESTATALES.....	355
II. TASAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	356
III. TASAS LOCALES	357

NOTA PRELIMINAR

El lector tiene en sus manos un *Manual* sobre la parte especial del Derecho tributario y que estudia todos los tributos del Sistema Tributario Español, estatal, autonómico y local. Como es lógico no se ha pretendido realizar una descripción exhaustiva de cada una de estas figuras. Su diverso tratamiento obedece a la distinta importancia de cada una de ellas. Siempre que ha sido posible se han introducido ejemplos prácticos que permiten una mejor comprensión del texto.

Debido a que la normativa tributaria es sumamente cambiante hemos optado por incorporar sólo aquella en vigor en el momento del cierre de la presente edición.

30 de julio de 2013

CAPÍTULO I

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

SUMARIO: I. FUENTES.—II. NATURALEZA.—III. OBJETO. LA RENTA GRAVADA.—IV. HECHO IMPONIBLE.—V. EXENCIONES.—VI. ÁMBITO ESPACIAL. CRITERIOS DE SUJECCIÓN: LA RESIDENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL.—VII. CRITERIOS DE SUJECCIÓN: LA RESIDENCIA HABITUAL EN EL TERRITORIO DE UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA. EL RÉGIMEN DE LOS TERRITORIOS FORALES.—VIII. SUJETOS PASIVOS.—IX. CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO. BASE IMPONIBLE.—A) Introducción.—B) Base imponible. Definición. Determinación de sus componentes: esquema general.—C) Base imponible: rendimientos del trabajo.—1. Rendimientos íntegros.—2. Los rendimientos irregulares.—3. Gastos deducibles. Reducciones para compensar el carácter tasado de los gastos deducibles.—4. Individualización de rentas.—D) Base imponible: rendimientos del capital.—1. Rendimientos del capital inmobiliario.—2. Rendimientos del capital mobiliario.—a) Rendimientos íntegros.—b) Gastos deducibles.—c) Los rendimientos irregulares.—E) Rendimientos de actividades económicas.—1. Delimitación de los rendimientos de actividades económicas.—2. Afectación de elementos patrimoniales.—3. Rendimientos de actividades económicas: determinación del rendimiento.—a) Determinación del rendimiento en estimación directa.—b) Régimen de estimación directa simplificada.—c) Régimen de estimación objetiva.—F) Ganancias y pérdidas patrimoniales.—1. Concepto.—2. Cuantificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales: normas generales.—3. Cuantificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales: normas especiales.—a) Transmisión onerosa de valores cotizados representativos de la participación en los fondos propios de sociedades o entidades.—b) Transmisión onerosa de valores no cotizados representativos de la participación en los fondos propios de sociedades o entidades.—c) Aportaciones no dinerarias a sociedades.—d) Permutas de bienes o derechos.—e) Transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas.—G) Reglas especiales de valoración. En particular, las rentas en especie.—H) Devengo. Imputación temporal de ingresos y gastos.—I) Base imponible. Integración y compensación de rentas.—J) Base imponible: determinación.—K) Base liquidable.—1. Reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.—2. Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas.—3. Reducción por pago de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.—4. Reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos.—L) Compensación de bases liquidables generales negativas.—LL) Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente.—X. CUOTA ÍNTEGRA. CUOTA ÍNTEGRA Y CUOTA LÍQUIDA ESTATALES Y AUTONÓMICAS O COMPLEMENTARIAS.—A) Cuota íntegra. Introducción.—B) Cuota íntegra y cuota líquida estatales.—1. Deducción por inversión en vivienda habitual.—2. Deducciones en actividades económicas.—3. Deducciones por donativos.—4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.—5. Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.—6. Deducción por cuenta ahorro-empresa.—7. Deducción por alquiler de la vivienda habitual.—C) Cuota íntegra y cuota líquida autonómicas o complementarias.—XI. CUOTA LÍQUIDA TOTAL Y CUOTA DIFERENCIAL.—A) Deducción por doble imposición internacional.—B) Deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.—C) Deducción por maternidad.—XII. RÉGIMENES ESPECIALES.—A) Imputación de rentas inmobiliarias.—B) Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.—C) Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.—D) Régimen de atribución de rentas.—E) Tributación de los socios o partícipes en Instituciones de Inversión Colectiva.—XIII. TRIBUTACIÓN FAMILIAR.—XIV. GESTIÓN DEL IMPUESTO.—A) Declaraciones.—B) Pagos a cuenta.—1. Retenciones e ingresos a cuenta.—a) Sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta.—b) Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.—c) Cuantía de la retención e ingreso a cuenta.—d) Obligaciones de los sujetos pasivos.—e) Efectos de la retención e ingreso a cuenta.—2. Pagos fraccionados.—a) Naturaleza.—b) Sujetos obligados a realizar el pago fraccionado.—c) Tiempo.—d) Cuantía.—C) Liquidaciones provisionales. Devolución de oficio.—D) Obligaciones formales.

I. FUENTES

La normativa básica del IRPF se contiene en la LIRPF y en el RIRPF. Dada su configuración como un impuesto cedido a las CCAA, también le resultan de aplicación las disposiciones que, en su caso, aprueben cada una de ellas en el ejercicio de las competencias normativas que les atribuye la LFCCAA.

Por último, las fuentes normativas del impuesto se completan con la habilitación para que la Ley de Presupuestos modifique la escala, tipos, deducciones en la cuota y demás límites cuantitativos y porcentajes establecidos en la LIRPF.

II. NATURALEZA

El IRPF sujeta a gravamen, únicamente, la renta global de las personas físicas residentes en España. Las rentas obtenidas por personas, físicas o jurídicas, no residentes, quedan sujetas a un impuesto distinto: el IRNR.

Como notas características del IRPF cabe señalar las siguientes:

1.º Es un impuesto directo, pues grava una manifestación directa e inmediata de capacidad económica como es la obtención de la renta.

2.º Es un impuesto de carácter personal, ya que grava una manifestación de riqueza que se delimita por referencia a una persona concreta y determinada.

3.º Es un impuesto de carácter subjetivo, pues grava la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

Dentro de la estructura del impuesto esta nota se pone de manifiesto, de forma especial y aunque no exclusivamente, a través del establecimiento de un conjunto de deducciones estatales (mínimo personal y familiar) y también de origen autonómico en la cuota que atienden a la situación personal y familiar del sujeto pasivo y una reducción en la base en caso de declaración conjunta.

4.º Es un impuesto de carácter progresivo, sin perjuicio de que, a determinadas rentas se les aplique una alícuota proporcional.

5.º Es un impuesto periódico, cuyo hecho imponible es una situación que se prolonga indefinidamente en el tiempo. De ahí que el legislador fraccione el hecho imponible en períodos impositivos que coinciden, en general, con el año natural.

6.º Es un impuesto cedido parcialmente a las CCAA, correspondiendo a éstas una parte de su recaudación líquida (50 por 100). Asimismo las CCAA pueden regular determinados elementos, a los que nos referiremos en el apartado correspondiente y que inciden, principalmente, en su cuantificación.

7.º Por último, es preciso señalar que el IRPF se configura, en la actualidad, como un impuesto de carácter individual, considerando como contribuyente a la persona física y no al grupo familiar en la que ésta se integra, sin perjuicio de la regulación en la LIRPF del régimen de tributación conjunta de la unidad familiar con carácter voluntario.

III. OBJETO. LA RENTA GRAVADA

El impuesto tiene por objeto gravar la renta de los sujetos pasivos. Sin embargo, el concepto de renta ha de ser delimitado y entendido en los términos de las normas que lo regulan.

Las diferentes Leyes del IRPF que se han sucedido en nuestro país han partido de un concepto de renta que trata de englobar tanto los rendimientos corrientes derivados de una actividad (los sueldos de los empleados, las ganancias de un empresario individual, por ejemplo) o de un capital (los intereses que genera un depósito bancario o los alquileres de una vivienda, por ejemplo), como las ganancias puntuales, y en este sentido, no ordinarias que se produzcan como consecuencia de las «*variaciones en la composición del patrimonio*» (el beneficio por la venta de un piso) del sujeto pasivo.

La renta, así entendida, está compuesta por:

- 1.º Los rendimientos del trabajo.
- 2.º Los rendimientos del capital.
- 3.º Los rendimientos de actividades económicas.
- 4.º Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- 5.º Las imputaciones de rentas que se produzcan por la Ley.

La LIRPF, en efecto, imputa ciertas rentas a los sujetos pasivos con independencia (y así lo explicaremos más adelante) de que se hayan obtenido o no por ellos. Ello sucede, por ejemplo, con los titulares de bienes inmuebles urbanos.

Las imputaciones de renta son, en todo caso, de rendimientos o de ganancias patrimoniales, por lo que, igualmente, puede concluirse que el objeto del IRPF, la renta gravada, está compuesta por rendimientos y ganancias patrimoniales. La suma de unos y otros constituye la renta señalada por la Ley como objeto material del tributo.

La opción del legislador, en cuanto que no formula un concepto de renta, sino que se refiere y define, única y exclusivamente, cada uno de sus componentes, tiene importantes consecuencias jurídicas. Así, el régimen aplicable para la cuantificación de cada uno de ellos es distinto, dando lugar a un impuesto de carácter analítico.

La renta gravada por el tributo se caracteriza, además, porque puede ser tanto monetaria como en especie (ejemplo: se considera renta, y tributa como tal, la utilización de vehículos de la empresa por parte de los trabajadores para fines particulares).

Asimismo, y dado que el impuesto grava, únicamente, la renta percibida por las personas físicas residentes en territorio español, es irrelevante el lugar donde se haya producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Por último, es importante señalar que la renta es la disponible. En definitiva, hemos de restarle a la obtenida la cuantía del mínimo personal y familiar. Ello se consigue a través del establecimiento de reducciones y deducciones que serán explicadas en los apartados destinados a la cuantificación del tributo.

IV. HECHO IMPONIBLE

Es la obtención por el sujeto pasivo de la renta gravada por este impuesto.

Dado que el IRPF es un impuesto periódico, la Ley establece criterios para determinar cuándo, en qué momento se entiende obtenida la renta y, en consecuencia, a qué período impositivo corresponde. A efectos didácticos consideramos más adecuado referirnos a dichos criterios en un apartado específico, no sin antes señalar que la regla general atiende al momento del devengo.

Por otra parte, debe recordarse que el IRPF se configura como un gravamen de carácter individual. De ahí que la Ley establezca unos criterios de individualización de las rentas cuya misión no es otra que identificar al sujeto que debe ser considerado perceptor de las mismas. Sin perjuicio de las normas específicas aplicables a cada uno de los componentes de la base imponible, por regla general la renta se entiende obtenida en función de su origen o fuente, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

Según la LIRPF se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital. Se trata de una presunción *iuris tantum* que desplaza la carga de la prueba sobre el contribuyente acerca de la ausencia de retribución por dichas prestaciones.

Por último, es preciso señalar que la Ley declara no sujeta la renta que tribute por el ISD. Este supuesto de no sujeción de los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas obedece a razones de técnica fiscal que aconsejan su tributación independiente. De este modo se tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares de los perceptores de los incrementos gravados y se estructura, en términos equitativos, la progresividad del impuesto sucesorio.

V. EXENCIONES

La LIRPF utiliza un sistema de lista cerrada para establecer 24 supuestos de exención. Su heterogeneidad dificulta su agrupación sistemática. Por ello, su explicación se realiza siguiendo el listado contenido en la Ley.

1.º Prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo, así como las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo.

Se trata de una exención que afecta a las prestaciones satisfechas por Entidades públicas cualquiera que sea su perceptor. Esto es, el propio damnificado o sus familiares (viudedad, orfandad). El beneficio fiscal afecta al importe íntegro de la prestación.

2.º Ayudas percibidas por personas afectadas por el virus de inmunodeficiencia humana.

3.º Pensiones reconocidas a favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil.

4.º Indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

El ámbito de la exención se extiende, únicamente, a las indemnizaciones por daños físicos o psíquicos, sin que alcance a las percibidas por lesión de derechos de la personalidad (honor, propia imagen, entre otros).

En cuanto al importe de la indemnización que se declara exento, debe ser el establecido legalmente o por Sentencia o sistema que suponga algún tipo de intervención judicial (conciliación y transacción judicial). Tratándose de indemnizaciones fijadas mediante acuerdos extrajudiciales, sólo estará exenta la cuantía que no exceda de la prevista legalmente para cada caso.

Por último, en los términos y condiciones señalados por la Ley, se declaran expresamente exentas las indemnizaciones por los conceptos aludidos derivadas de contratos de seguro de accidentes.

5.º Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador.

La exención se limita a la cuantía fijada, con carácter obligatorio, en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la reguladora de la ejecución de Sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. En consecuencia, las cantidades que superen la indemnización establecida legalmente se hallan sujetas y no exentas del impuesto, tributando como rendimientos del trabajo.

En los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el art. 51 del Estatuto de los Trabajadores —despido colectivo— o producidos por las causas previstas en la letra c del art. 52 del citado Estatuto —despido individual, pero por causas objetivas—, 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.

6.º Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

De la misma forma, las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas quedan exentas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido su causa, inhabilite por completo a su perceptor para toda profesión u oficio.

Asimismo, se declaran exentas las prestaciones reconocidas a los 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 a dicho régimen, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. En este caso, la Ley establece, como lí-

mite a la cuantía exenta, 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 dicho exceso —en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades citadas— en las prestaciones de estas últimas.

7.º Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el Capítulo IX del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, así como las pensiones y los haberes pasivos de orfandad percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situación de orfandad.

De igual modo se declaran exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción e hijos a cargo. También las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las CCAA o Entidades locales.

8.º Las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de menores, personas con minusvalía o mayores de 65 años y las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas 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 salario mínimo interprofesional.

9.º Ciertas becas.

Para que estén exentas han de darse dos requisitos. De un lado, tratarse de becas públicas o concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la LM. De otro, su finalidad puede ser múltiple, a saber:

a) En primer lugar, cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo.

b) En segundo lugar, la investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación.

c) Por último, las otorgadas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las Universidades.

10.º Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial.

El importe de estas anualidades es renta exenta para su perceptor y no minora la base imponible del sujeto obligado a satisfacerlas. No obstante, este último aplica la escala del impuesto separadamente al importe de dichas anualidades, con lo cual se atenúa su progresividad.

11.º Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes en las condiciones fijadas por el RIRPF. La exención se aplica, en todo caso, a los premios Príncipe de Asturias en sus distintas modalidades.

12.º Las ayudas de contenido económico a los 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 en las condiciones fijadas por el RIRPF.