FRANCISCO ESTRADA MILLÁN

MANUAL PRÁCTICO DE SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2026

ÍNDICE

Pág.

PRESENTACIÓN 35

CAPÍTULO I

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. Aspectos generales 37

1.1. Antecedentes 37
1.2. Normativa 38
1.3. Caracteres 38
1.3.1. Impuesto estatal 38
1.3.2. Impuesto directo 39
1.3.3. Impuesto subjetivo 39
1.3.4. Impuesto personal 39
1.3.5. Impuesto progresivo 39
1.3.6. Impuesto periódico 39
1.3.7. Impuesto cedido 40

2. El hecho imponible 40

2.1. Supuestos sujetos 40
2.2. Supuestos de no sujeción 40

Pág.

2.3. Exenciones 41
2.3.1. Exenciones por indemnización de daños personales 42
2.3.2. Exenciones por incapacidad del trabajador 42
2.3.3. Exenciones por despido 43
2.3.4. Exenciones familiares 44
2.3.5. Exenciones por trabajos realizados en el extranjero 45
2.3.6. Exenciones educativas y culturales 46
2.3.7. Exenciones para fomento del autoempleo..... 46

3. El contribuyente..... 46

3.1. Contribuyentes cuya residencia habitual está en España 46
3.1.1. Criterio de permanencia 47
3.1.2. Criterio del núcleo económico principal 49
3.1.3. Presunción de convivencia familiar 50
3.2. Contribuyentes cuya residencia habitual está en territorio extranjero 50

4. Valoración, imputación y atribución de rentas 51

4.1. Valoración de rentas..... 51
4.1.1. Rentas estimadas..... 52
4.1.2. Operaciones vinculadas..... 52
4.1.3. Rentas en especie..... 52
4.2. Imputación temporal de rentas..... 55
4.2.1. Regla general 55
4.2.2. Reglas especiales..... 55
4.3. Individualización de rentas..... 58
4.3.1. Rendimientos del trabajo..... 59
4.3.2. Rendimientos del capital 59
4.3.3. Rendimientos de actividades económicas 60
4.3.4. Ganancias de patrimonio..... 60

5. Determinación y cuantificación de la renta sometida a gravamen. 61
6. El hecho imponible (I). Rendimientos del trabajo..... 62

6.1. Concepto 62
6.1.1. Delimitación positiva..... 62
6.1.2. Delimitación negativa..... 62
6.2. Rendimientos del trabajo por naturaleza 63
6.2.1. Sueldos y salarios 63
6.2.2. Prestaciones por desempleo..... 64

Pág.

6.2.3. Remuneraciones en concepto de gastos de representación 64
6.2.4. Dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan 64
6.2.5. Contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones 67
6.2.6. Compromisos por pensiones 67
6.3. Rendimientos del trabajo por disposición legal 68
6.3.1. Prestaciones contenidas en el art. 17.2.a) LIRPF 68
6.3.2. Otras prestaciones consideradas como rendimientos del trabajo 72
6.4. Rendimientos irregulares 73
6.4.1. Regla general 73
6.4.2. Rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral 73
6.4.3. Percepciones del art. 17.2.a) LIRPF 74
6.5. Rendimientos netos del trabajo 74
6.5.1. Gastos deducibles 74
6.5.2. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo 75

7. El hecho imponible (II). Rendimientos del capital 76

7.1. Concepto 76
7.2. Rendimientos del capital inmobiliario 77
7.2.1. Rendimientos del capital inmobiliario obtenidos del arrendamiento de bienes 77
7.2.2. Rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de la constitución de derechos reales sobre los bienes 82
7.2.3. Rendimientos del capital inmobiliario en caso de parentesco 82
7.3. Imputación de rentas inmobiliarias 83
7.4. Rendimientos del capital mobiliario 83
7.4.1. Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad 83
7.4.2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios 84
7.4.3. Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez, y de rentas derivadas de la imposición de capitales 87

Pág.

7.4.4. Otros rendimientos del capital mobiliario 99
7.4.5. Gastos deducibles y reducciones 100

8. El hecho imponible (III). Rendimientos de actividades económicas 100

8.1. Concepto 100
8.1.1. Actividad económica 100
8.1.2. Delimitación de la actividad 101
8.1.3. Distinción entre actividades empresariales y profesionales 104

8.2. Elementos patrimoniales afectos a la actividad 106
8.2.1. Concepto de bienes afectos 106
8.2.2. Reglas de afectación 107
8.2.3. Momento de la afectación ó desafectación 110
8.2.4. Valores de afectación ó desafectación 111

8.3. Reglas generales de cálculo del rendimiento neto 112
8.3.1. Métodos de determinación del rendimiento 112
8.3.2. Ganancias y pérdidas patrimoniales 113
8.3.3. Afectación de elementos patrimoniales o desafectación de activos fijos 114
8.3.4. Autoconsumos 114

8.4. Métodos de determinación del rendimiento neto 115
8.4.1. Descripción y requisitos de los métodos 115
8.4.2. Compatibilidad 115
8.4.3. Inclusión, exclusión y renuncia a los métodos, o modalidades 116

8.5. Determinación del rendimiento de la actividad (I): estimación directa 119
8.5.1. Ingresos computables 120
8.5.2. Gastos deducibles 123

8.6. Determinación del rendimiento de la actividad (II): estimación objetiva 128
8.6.1. Reglas de aplicación 128
8.6.2. Procedimiento de determinación del rendimiento 129

8.7. Reducciones del rendimiento neto 132
8.7.1. Rentas irregulares 132
8.7.2. Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes con un único cliente vinculado 133

Pág.

8.7.3. Reducción para pequeñas rentas de la actividad profesional 134
8.7.4. Reducción por inicio de la actividad económica 134

9. El hecho imponible (IV). Ganancias y pérdidas de patrimonio 135

9.1. Concepto de ganancias y pérdidas de patrimonio 135
9.1.1. Alteración en la composición del patrimonio 135
9.1.2. Variación del valor del patrimonio 137
9.1.3. Calificación como rendimientos 138
9.2. Supuestos de no sujeción 138
9.2.1. Supuestos en los que no existe ni ganancia ni pérdida patrimonial 138
9.2.2. Ganancias patrimoniales no sujetas al IRPF 140
9.2.3. Pérdidas patrimoniales no sujetas al IRPF 140
9.3. Exenciones 144
9.4. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales 147
9.4.1. Ganancias patrimoniales que derivan de una transmisión 148
9.4.2. Ganancias o pérdidas patrimoniales que no derivan de una transmisión 152
9.4.3. Ganancias patrimoniales no justificadas 152
9.5. Normas específicas de valoración 153
9.5.1. Transmisiones a título oneroso de valores mobiliarios 153
9.5.2. Transmisiones a título oneroso de acciones de IIC .. 154
9.5.3. Aportaciones no dinerarias a sociedades 154
9.5.4. Separación de socios o disolución de sociedades 155
9.5.5. Traspasos 155
9.5.6. Indemnizaciones por daños 156
9.5.7. Permuta de bienes o derechos 157
9.5.8. Extinción de rentas vitalicias o temporales 157
9.5.9. Transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta 157
9.5.10. Transmisión o extinción de derechos reales de goce o disfrute 158
9.6. Procedimiento de liquidación 159

10. La base imponible. Calificación y clasificación de las rentas 162

10.1. Renta general 162
10.2. Renta del ahorro 163

Pág.

11. La base imponible. Integración y compensación de rentas..... 163

11.1. Integración y compensación de rentas en la base imponible general..... 163
11.2. Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro..... 165

12. Las bases liquidables general y del ahorro. 167

12.1. Base liquidable general..... 167

12.1.1. Aportaciones a sistemas de previsión social..... 167
12.1.2. Reducciones por pensiones compensatorias..... 168
12.1.3. Base liquidable general..... 168

12.2. Base liquidable del ahorro..... 168

13. El mínimo personal y familiar..... 169

13.1. Mínimo del contribuyente 169
13.2. Mínimo por descendientes..... 169
13.3. Mínimo por ascendientes..... 169
13.4. Mínimo por discapacidad 170

14. Cuota íntegra estatal y autonómica..... 170

14.1. Cuota íntegra general..... 170
14.2. Cuota íntegra del ahorro..... 171
14.3. Cuota líquida estatal y autonómica 172

14.3.1. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación..... 172
14.3.2. Deducciones por inversión en actividades económicas..... 174
14.3.3. Deducciones por donativos y otras aportaciones 175
14.3.4. Deducciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla..... 175
14.3.5. Deducciones por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial. 175

14.4. Cuota líquida..... 175

14.4.1. Cuota líquida estatal..... 175
14.4.2. Cuota líquida autonómica..... 176

14.5. Cuota diferencial 176
14.6. Deducción por doble imposición internacional..... 176

Pág.

14.6.1. Deducción por obtención de rendimientos del trabajo 177
14.7. Deducción por retenciones y pagos a cuenta 178
14.8. Tributación familiar 178
14.9. Modalidades de unidad familiar. 178
14.10. Opción por la tributación conjunta. 178
14.11. Reglas aplicables en la tributación conjunta 179

CAPÍTULO II

EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. Aspectos generales 181

1.1. Normativa 181
1.2. Caracteres 181
1.2.1. Impuesto estatal 181
1.2.2. Impuesto directo 182
1.2.3. Impuesto subjetivo 182
1.2.4. Impuesto personal 182
1.2.5. Impuesto progresivo 182
1.2.6. Impuesto instantáneo 182
1.2.7. Impuesto cedido 182

2. El hecho imponible 183

2.1. Definición 183
2.2. Exenciones 183
2.2.1. Bienes integrantes del patrimonio histórico 183
2.2.2. Ajuar doméstico 183
2.2.3. Derechos de contenido económico 183
2.2.4. Derechos de propiedad intelectual e industrial 183
2.2.5. Valores cuyos rendimientos estén exentos por el IRNR 184
2.2.6. Bienes afectos a actividades económicas 184
2.2.7. Vivienda habitual 187

3. El sujeto pasivo 187

3.1. Definición 187
3.1.1. Sujetos pasivos por obligación personal 187
3.1.2. Sujetos pasivos por obligación real 187
3.2. Atribución e imputación de patrimonios 188
3.2.1. Regla general 188

Pág.

3.2.2. Bienes adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio 189

4. Base imponible..... 190

4.1. Concepto 190
4.1.1. Obligación personal..... 190
4.1.2. Obligación real..... 190
4.2. Valoración de los bienes y deudas..... 190
4.2.1. Bienes inmuebles..... 190
4.2.2. Actividades empresariales y profesionales..... 191
4.2.3. Depósitos bancarios 192
4.2.4. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados..... 192
4.2.5. Demás valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios. 192
4.2.6. Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados..... 192
4.2.7. Demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad..... 192
4.2.8. Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias 192
4.2.9. Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves 193
4.2.10. Objetos de arte y antigüedades..... 193
4.2.11. Derechos reales..... 193
4.2.12. Concesiones administrativas..... 193
4.2.13. Derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial 193
4.2.14. Opciones contractuales 193
4.2.15. Demás bienes y derechos de contenido económico.. 193
4.2.16. Valoración de las deudas..... 194

5. Base liquidable 194

6. Devengo del impuesto..... 194

7. Deuda tributaria..... 194

7.1. Cuota íntegra 194
7.2. Deducciones de la cuota íntegra 195
7.2.1. Límite de la cuota íntegra..... 195
7.2.2. Deducción por doble imposición..... 197
7.2.3. Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla..... 197

Pág.

7.2.4. Deducciones autonómicas 197

8. El impuesto de solidaridad de las grandes fortunas 197

CAPÍTULO III

EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. Aspectos generales 199

1.1. Normativa 199
1.2. Caracteres 199
1.2.1. Impuesto estatal 199
1.2.2. Impuesto directo 200
1.2.3. Impuesto personal 200
1.2.4. Impuesto subjetivo 200
1.2.5. Impuesto progresivo 200
1.2.6. Impuesto instantáneo 200
1.2.7. Impuesto cedido 200

2. El hecho imponible 201

2.1. Supuestos sujetos 201
2.1.1. La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio 201
2.1.2. La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos 201
2.1.3. La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el art. 17.2, a) 4.º a 7.º, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias 202
2.2. Supuestos de no sujeción 206
2.3. Imputación temporal 206
2.4. Presunciones de hechos imponibles 206
2.4.1. Registros fiscales 207
2.4.2. Adquisiciones por menores 207

3. Sujetos pasivos y responsables 208

3.1. Sujetos pasivos 208
3.1.1. Obligación personal y real 208

Pág.

3.1.2. Normativa aplicable 208

4. Base imponible 210

4.1. Elementos que integran la base imponible 210
4.2. Valoración de los bienes 210
4.2.1. Regla general 210
4.2.2. Valoración de bienes inmuebles 211
4.3. Determinación de la base imponible. Adquisiciones *mortis causa* 211
4.3.1. Determinar los bienes y deudas que van a heredar cada uno de los herederos y legatarios 211
4.3.2. Determinación del caudal hereditario del causante a efectos del ISD: ajustes a practicar 213
4.3.3. Excesos de adjudicación 218
4.4. Determinación de la base imponible. Adquisiciones inter vivos 219
4.4.1. Cargas deducibles 220
4.4.2. Deducción de deudas del donante 220
4.5. Determinación de la base imponible en materia de seguros 220

5. Base liquidable 221

5.1. Reducciones en adquisiciones *mortis causa* 221
5.2. Reducciones por parentesco 221
5.2.1. Reducciones por minusvalía 222
5.2.2. Reducciones por seguros de vida 222
5.2.3. Reducciones por transmisión de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades 222
5.2.4. Reducción por transmisión de la vivienda habitual . 223
5.2.5. Reducción por transmisión de bienes del Patrimonio Histórico 223
5.2.6. Reducción por transmisiones *mortis causa* sucesivas 224
5.3. Reducciones en donaciones 224
5.4. Reducciones en seguros de vida 225

6. La deuda tributaria 225

6.1. Cuota íntegra 225
6.2. Cuota tributaria 226
6.2.1. Grado de parentesco 227
6.2.2. Patrimonio preexistente 227

Pág.

6.3. Deducción por doble imposición internacional 228
6.4. Deducciones autonómicas 228

7. Devengo y prescripción 228

7.1. Devengo 228
7.2. Prescripción 229

8. Normas especiales 229

8.1. Usufructo y derechos de uso y habitación 229

8.1.1. Cálculo del valor del usufructo, de los derechos reales de uso y habitación, y de la nuda propiedad.. 230
8.1.2. Constitución de los derechos de usufructo, uso y habitación, y adquisición de la nuda propiedad 233
8.1.3. Extinción del usufructo. Consolidación del dominio 236

8.2. Sustituciones hereditarias 243

8.2.1. Sustitución vulgar 243
8.2.2. Sustitución pupilar 244
8.2.3. Sustitución fideicomisaria 244

8.3. Repudiación y renuncia a la herencia 244

8.3.1. Renuncia pura y simple 244
8.3.2. Renuncia en favor de persona determinada 245

8.4. Donaciones onerosas y remuneratorias 245

8.4.1. Donaciones onerosas y remuneratorias 245
8.4.2. Cesiones de bienes a cambio de pensiones 246

8.5. Acumulación de donaciones 246

8.5.1. Acumulación de donaciones entre sí 246
8.5.2. Acumulación de donaciones a la herencia del donante 247

CAPÍTULO IV

EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1. Aspectos generales 249

1.1. Normativa 249
1.2. Caracteres 249

1.2.1. Impuesto estatal 249
1.2.2. Impuesto indirecto 250

Pág.

1.2.3. Impuesto real 250
1.2.4. Impuesto objetivo 250
1.2.5. Impuesto instantáneo 251
1.3. Modalidades impositivas 251
1.3.1. Transmisiones patrimoniales onerosas 251
1.3.2. Operaciones societarias 251
1.3.3. Actos Jurídicos Documentados 251
1.4. Criterios de calificación del hecho imponible 251
1.4.1. Criterio general 252
1.4.2. Aponibilidad de condiciones 252
1.4.3. Calificación de los bienes 253
1.4.4. Aplicación de la norma a los negocios jurídicos complejos 253
1.5. Compatibilidad del ITPAJD 254
1.5.1. Compatibilidad entre las modalidades del ITPAJD 254
1.5.2. Compatibilidad entre el ITPAJD y otros impuestos 255
1.6. Ámbito territorial de aplicación 257
1.6.1. Transmisiones patrimoniales onerosas 257
1.6.2. Operaciones societarias 258
1.6.3. Actos jurídicos documentados 258
2. Transmisiones patrimoniales onerosas 258
2.1. Hecho imponible 258
2.1.1. Transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas 258
2.1.2. Actos equiparables a transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos 259
2.1.3. La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas 262
2.2. Supuestos de no sujeción 265
2.2.1. Entrega de bienes y prestaciones de servicios sujetas a IVA [***vid. supra***] 265
2.2.2. Extinción de derechos 265
2.2.3. Recuperación del dominio en virtud de condición resolutoria 266
2.2.4. Derecho de reversión 266
2.2.5. Excesos por adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual 266

Pág.

2.3. Sujeto pasivo ... 266
2.4. Base imponible ... 267
2.4.1. Bienes inmuebles ... 268
2.4.2. Derechos reales ... 268
2.4.3. Arrendamientos ... 271
2.4.4. Pensiones ... 271
2.4.5. Transmisiones de valores ... 272
2.4.6. Aparcerías ... 272
2.4.7. Préstamos ... 272
2.5. Cuota tributaria ... 273
2.6. Reglas especiales ... 273
2.6.1. Consolidación de dominio ... 273
2.6.2. Promesas y opciones de contratos ... 275
2.6.3. Permutas ... 275
2.6.4. Cesión de bienes a cambio de pensión ... 276
2.6.5. Retractos ... 277
2.6.6. Transacciones ... 277
2.6.7. Constitución de censos enfitéuticos y reservativos ... 277

3. Operaciones societarias ... 277

3.1. Hecho imponible ... 277
3.1.1. Concepto de sociedades ... 278
3.1.2. Supuestos sujetos ... 278
3.1.3. Supuestos de no sujeción ... 279
3.1.4. Exenciones ... 279
3.2. Sujeto pasivo ... 279
3.3. Base imponible ... 280
3.4. Cuota tributaria ... 281

4. Actos jurídicos documentados ... 281

4.1. Documentos notariales ... 281
4.1.1. Hecho imponible ... 281
4.1.2. Sujeto pasivo ... 281
4.1.3. Base imponible ... 281
4.1.4. Cuota tributaria ... 283
4.2. Documentos mercantiles ... 285
4.2.1. Hecho imponible ... 285
4.2.2. Sujeto pasivo ... 285
4.2.3. Base imponible ... 286
4.2.4. Cuota tributaria ... 286

Pág.

4.3. Documentos administrativos 286
4.3.1. Hecho imponible 286
4.3.2. Sujeto pasivo 286
4.3.3. Base imponible 287
4.3.4. Cuota tributaria 287

5. Disposiciones comunes 287

5.1. Beneficios fiscales 287
5.2. Devengo 288
5.3. Prescripción 288

CAPÍTULO V

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Caracteres del impuesto sobre sociedades 289

1.1. Antecedentes 289
1.2. Caracteres 289
1.2.1. Impuesto estatal 289
1.2.2. Impuesto directo y personal 291
1.2.3. Impuesto subjetivo 291
1.2.4. Impuesto proporcional 291
1.2.5. Impuesto periódico 291
1.2.6. Impuesto no cedido 292

2. El hecho imponible 292

2.1. Concepto 292
2.2. Actividad económica 292
2.2.1. Concepto de actividad económica 292
2.2.2. Concepto de entidad patrimonial 293

3. Contribuyentes 295

3.1. Concepto 295
3.1.1. Personas jurídicas 295
3.1.2. Otras entidades 299
3.2. Residencia y domicilio fiscal 301
3.3. Exenciones subjetivas 302
3.3.1. Exenciones totales 302
3.3.2. Exenciones parciales 302

4. La base imponible (I). Concepto y determinación 303

Pág.

5. La base imponible (II). El resultado contable 303
6. La base imponible (III). Ajustes al resultado contable 306

6.1. Ajustes al resultado contable (I). Diferencias de imputación temporal 309

6.1.1. Errores contables 309
6.1.2. Operaciones a plazo o con precio aplazado 311
6.1.3. Reversiones de gastos 312
6.1.4. Operaciones intragrupo de inmovilizado material y financiero 312
6.1.5. Deterioro de créditos por insolvencias 313

6.2. Ajustes al resultado contable (II). Limitaciones a la deducibilidad de gastos 314

6.2.1. Amortizaciones 314
6.2.2. Deterioros de valor de elementos patrimoniales 326
6.2.3. Gastos no deducibles 331
6.2.4. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros 338

6.3. Ajustes al resultado contable (III). Diferencias de valoración 341

6.3.1. Regla general 341
6.3.2. Aumentos de capital por compensación de créditos 341
6.3.3. Transmisiones lucrativas y societarias 342
6.3.4. Operaciones vinculadas 345
6.3.5. Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal 356

6.4. Exenciones en valores representativos de los fondos propios de entidades y establecimientos permanentes 357

6.4.1. Exenciones de dividendos y plusvalías obtenidas de participaciones significativas 357
6.4.2. Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente 361

6.5. Reducciones en la base imponible 364

6.5.1. Exención de las rentas procedentes de determinados activos intangibles 364
6.5.2. Reserva de capitalización 365
6.5.3. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores 368

7. Período impositivo y devengo del impuesto 370
8. Deuda tributaria 370

Pág.

8.1. Tipo de gravamen y cuota íntegra 370
8.1.1. Tipo de gravamen 370
8.1.2. Cuota íntegra y cuota líquida 374
8.1.3. Tributación mínima 374
8.2. Deducciones para evitar la doble imposición internacional . 377
8.2.1. Doble imposición jurídica internacional 377
8.2.2. Doble imposición económica internacional 379
8.3. Bonificaciones 383
8.3.1. Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla 383
8.3.2. Bonificación por la prestación de servicios públicos locales 384
8.4. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades 384
8.4.1. Deducción por actividades de I+D y desarrollo e innovación tecnológica 384
8.4.2. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales 385
8.4.3. Deducciones por creación de empleo 385
8.4.4. Deducciones por creación de empleo para trabajadores con discapacidad 385
8.4.5. Deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias 386
8.4.6. Deducciones por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial. 386
8.4.7. Normas comunes a las deducciones anteriores 387
8.5. Pagos fraccionados. Pagos a cuenta 389
8.5.1. Pagos fraccionados 389
8.5.2. Deducción de los pagos a cuenta 391

9. Regímenes especiales 391

9.1. Incentivos fiscales a las entidades de reducida dimensión ... 391
9.1.1. Ámbito de aplicación 391
9.1.2. Libertad de amortización 392
9.1.3. Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible 393
9.1.4. Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores 394

Pág.

9.1.5. Reserva de nivelación de bases imponibles 394
9.2. Regimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero 396
9.2.1. Concepto y clases de arrendamiento 396
9.2.2. Régimen jurídico 397
9.2.3. Régimen fiscal 397
10. Gestión del impuesto 399
10.1. Obligaciones contables 399
10.2. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados 399
10.3. Declaración del impuesto sobre sociedades 401
10.4. Conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la administración tributaria 401

CAPÍTULO VI

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

1. Caracteres del IRNR 403
1.1. Antecedentes 403
1.2. Caracteres 403
1.2.1. Impuesto estatal 403
1.2.2. Impuesto directo 404
1.2.3. Impuesto personal 404
1.2.4. Impuesto objetivo y proporcional 404
1.2.5. Impuesto instantáneo/periódico 404
2. Elementos subjetivos 404
2.1. Contribuyentes. Residencia 404
2.1.1. Residencia de las personas físicas 405
2.1.2. Residencia de las personas jurídicas 407
2.2. Representante 408
2.3. Retenedores 408
2.3.1. Caracteres 408
2.3.2. Clases de retenedores 409
2.3.3. Rentas sujetas a retención 409
2.4. Responsable solidario 409
2.5. Entidades en régimen de atribución de rentas 409
2.5.1. Concepto 409
2.5.2. Clases 410

Pág.

2.5.3. Régimen de atribución de rentas. Normativa interna 410
2.5.4. Régimen de atribución de rentas. Convenios de doble imposición 412

3. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente..... 412

3.1. Introducción 412
3.2. Concepto de establecimiento permanente..... 413
3.2.1. Concepto según la normativa interna..... 413
3.2.2. Concepto según el MCOCDE 414
3.3. Fiscalidad del establecimiento permanente 416
3.3.1. Supuestos sujetos 416
3.3.2. Diversidad de establecimientos permanentes..... 416
3.3.3. Determinación de la base imponible 417
3.3.4. Deuda tributaria 423
3.3.5. Período impositivo y devengo..... 423
3.3.6. Obligaciones formales..... 423

4. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente .. 423

4.1. Características..... 423
4.1.1. Calificación de la renta..... 424
4.1.2. Puntos de conexión 424
4.1.3. Devengo del IRNR 424
4.1.4. Base imponible 424
4.1.5. Tipo de gravamen 425
4.1.6. Liquidación del IRNR 425
4.2. Rentas de actividades económicas sin establecimiento permanente 425
4.2.1. Supuestos sujetos 425
4.2.2. Supuestos de no sujeción..... 425
4.2.3. Puntos de conexión 425
4.2.4. Distribución de la competencia tributaria..... 426
4.2.5. Exenciones 427
4.2.6. Liquidación del impuesto 427
4.3. Rentas de artistas y deportistas..... 428
4.3.1. Supuestos sujetos 428
4.3.2. Puntos de conexión 429
4.3.3. Distribución de la competencia tributaria..... 429
4.3.4. Base imponible 429
4.3.5. Tipo de gravamen 429
4.4. Rentas del trabajo..... 430

Pág.

4.4.1. Supuestos sujetos 430
4.4.2. Puntos de conexión 430
4.4.3. Distribución de la competencia tributaria..... 431
4.4.4. Exenciones 432
4.4.5. Régimen tributario 432
4.4.6. Casos especiales..... 432
4.5. Pensiones y demás prestaciones similares 438
4.5.1. Pensiones privadas 439
4.5.2. Pensiones públicas..... 439
4.6. Dividendos..... 440
4.6.1. Concepto..... 440
4.6.2. Puntos de conexión 440
4.6.3. Distribución de la competencia tributaria..... 440
4.6.4. Supuestos de no sujeción..... 441
4.6.5. Exenciones 441
4.6.6. Liquidación del impuesto 443
4.7. Intereses 443
4.7.1. Concepto..... 443
4.7.2. Puntos de conexión 443
4.7.3. Distribución de la competencia tributaria..... 444
4.7.4. Exenciones 444
4.8. Cánones..... 445
4.8.1. Concepto..... 445
4.8.2. Delimitación con otras rentas..... 445
4.8.3. Puntos de conexión 446
4.8.4. Distribución de la competencia tributaria..... 446
4.8.5. Exenciones 447
4.8.6. Base imponible y tipo de gravamen..... 447
4.9. Rentas inmobiliarias 448
4.9.1. Concepto..... 448
4.9.2. Puntos de conexión 448
4.9.3. Distribución de la competencia tributaria..... 449
4.9.4. Base imponible y tipo de gravamen..... 449
4.9.5. Gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de No Residentes (GEBI) 450
4.10. Ganancias patrimoniales 450
4.10.1. Concepto..... 450
4.10.2. Puntos de conexión 450
4.10.3. Distribución de la competencia tributaria..... 451
4.10.4. Exenciones 451

Pág.

4.10.5. Base imponible y tipo de gravamen 452
4.11. Otras rentas 453

CAPÍTULO VII

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1. Caracteres del impuesto sobre el valor añadido 455

1.1. Antecedentes 455
1.2. Caracteres 455
1.2.1. Impuesto estatal 455
1.2.2. Impuesto indirecto 456
1.2.3. Impuesto instantáneo 458
1.2.4. Impuesto personal y objetivo 458
1.3. Territorio de aplicación del IVA 458
1.4. Operaciones sujetas 459
1.5. Delimitación con el ITPAJD 459

2. El hecho imponible (I). Entregas de bienes y prestaciones de servicios 461

2.1. Concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios. 461
2.1.1. Entregas de bienes 461
2.1.2. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes 465
2.1.3. Prestaciones de servicios 468
2.2. Requisitos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios 470
2.2.1. Realización por empresarios o profesionales 470
2.2.2. Operaciones realizadas en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional 473
2.2.3. Operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto 474
2.3. Transacciones B2C [*business to consumer*] 478
2.3.1. Operaciones realizadas de forma habitual y a título oneroso 484
2.4. Operaciones no sujetas 484
2.5. Exenciones en operaciones interiores 486
2.5.1. Exenciones sanitarias 487
2.5.2. Exenciones sociales 488
2.5.3. Exenciones educativas y culturales 488
2.5.4. Exenciones en operaciones de seguro y financieras . 488

Pág.

2.5.5. Exenciones en operaciones inmobiliarias 489
2.5.6. Exenciones técnicas..... 495
2.5.7. Exenciones en las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital..... 496
2.6. Exenciones en operaciones de comercio exterior..... 497
2.6.1. Exenciones en las exportaciones de bienes 497
2.6.2. Exenciones en las operaciones asimiladas a exportaciones..... 499
2.6.3. Exenciones relativas a zonas francas, depósitos francos, y otros depósitos 500
2.6.4. Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales 501
2.6.5. Exenciones en entregas intracomunitarias..... 506
2.7. Devengo del impuesto 507
2.7.1. Reglas generales 507
2.7.2. Reglas particulares 507
2.7.3. Regla especial: pagos anticipados 510
2.8. Base imponible 511
2.8.1. Base imponible. Regla general 511
2.8.2. Base imponible. Reglas especiales 518
2.8.3. Modificación de la base imponible 522
2.9. Sujeto pasivo..... 525
2.9.1. Sujetos pasivos contribuyentes..... 526
2.9.2. Inversión del sujeto pasivo..... 527

3. El hecho imponible (II). Adquisiciones intracomunitarias de bienes 532

3.1. Hecho imponible 532
3.1.1. Adquisiciones intracomunitarias..... 532
3.1.2. Adquisición de medios de transporte nuevos..... 533
3.2. Supuestos de no sujeción..... 534
3.3. Exenciones 534
3.4. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes 536
3.5. Devengo de las adquisiciones intracomunitarias de bienes . 536
3.6. Base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes 536
3.7. Sujeto pasivo de las adquisiciones intracomunitarias de bienes 536

4. El hecho imponible (III). Importaciones de bienes 537

Pág.

4.1. Hecho imponible 537
4.2. Exenciones 538
4.3. Devengo 540
4.4. Base imponible 540
4.5. Sujeto pasivo 541

5. El tipo impositivo 541

5.1. Tipo reducido del 10% 542
5.1.1. En primer lugar, a determinadas entregas, adquisiciones intracomunitarias, o importaciones de bienes: 542
5.1.2. En segundo lugar, a la prestación de una serie de servicios: 542
5.1.3. En tercer lugar, se aplica el tipo del 10% a dos tipos de operaciones, íntimamente relacionadas: 543
5.1.4. Por último, determinadas operaciones relativas a objetos de arte, antigüedades y objetos de colección: 544
5.2. Tipo reducido del 4% 544
5.2.1. En primer lugar, a determinadas entregas, adquisiciones intracomunitarias, o importaciones de bienes: 544
5.2.2. Las prestaciones de servicios siguientes: 545

6. Repercusión del impuesto sobre el valor añadido 545

6.1. Requisitos de la repercusión 545
6.1.1. Obligaciones de sujeto pasivo y destinatario de la operación 545
6.1.2. Momento de la repercusión 545
6.2. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas 546
6.2.1. Supuestos de rectificación de cuotas 546
6.2.2. Plazo de rectificación 546
6.2.3. Procedimiento de rectificación 546

7. Deducciones 548

7.1. Cuotas deducibles 548
7.2. Requisitos subjetivos 550
7.3. Requisitos objetivos de la deducción 550
7.3.1. Operaciones no afectas a la actividad empresarial o profesional 550
7.3.2. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir ... 553

Pág.

7.4. Requisitos formales 553
7.5. Requisitos temporales de la deducción 554
7.6. Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción 554
7.6.1. Regla de prorrata 556
7.6.2. Deducciones en sectores diferenciados de actividad 561
7.7. Regularización de deducciones 562
7.7.1. Regularización de deducciones por bienes de inversión 562
7.7.2. Entregas de bienes de inversión durante el período de regularización (art. 110 LIVA) 564
7.7.3. Regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios 565
7.8. Rectificación de deducciones 566

8. Devoluciones 568

8.1. Regímenes de devolución para sujetos establecidos en el TAI 569
8.1.1. Régimen general [art. 115 LIVA] y régimen de devolución mensual [art. 116 LIVA y art. 30 RIVA] ... 569
8.1.2. Régimen de devolución a sujetos pasivos establecidos en territorio español por cuotas soportadas en operaciones realizadas en la Comunidad (salvo en TAI) [art. 117.bis LIVA y 30 ter RIVA] 570
8.2. Regímenes de devolución a sujetos pasivos establecidos en canarias, ceuta y melilla 571
8.2.1. Régimen del art. 119 LIVA 571
8.2.2. Régimen del art. 117 bis LIVA 572
8.3. Regímen de devolución a sujetos pasivos establecidos en la comunidad europea 572
8.4. Regímenes de devolución a sujetos pasivos establecidos en territorios terceros 573
8.4.1. Devoluciones a exportadores en régimen de viajeros [art. 117 y 21.2.º***a)*** LIVA] 573
8.4.2. Devoluciones a empresarios o profesionales establecidos en territorios terceros (salvo Ceuta, Melilla o Canarias) 573

9. Regimenes especiales 574

Pág.

9.1. Régimen simplificado 574
9.1.1. Caracteres del régimen simplificado 574
9.1.2. Ámbito de aplicación del régimen simplificado 574
9.1.3. Cálculo del resultado en el régimen simplificado 575
9.1.4. Liquidación del régimen simplificado 577
9.2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca 579
9.2.1. Ámbito de aplicación 579
9.2.2. Obligaciones de los sujetos pasivos acogidos al régimen de la AGP 581
9.2.3. Régimen de deducciones y compensaciones 581
9.3. Régimen especial del recargo de equivalencia 582
9.3.1. Ámbito subjetivo 583
9.3.2. Ámbito objetivo 584
9.4. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (REBU) 585
9.4.1. Ámbito de aplicación 586
9.4.2. Cálculo de la base imponible 587
9.4.3. Repercusión del impuesto 588
9.5. Régimen especial de las agencias de viajes 588
9.5.1. Ámbito de aplicación 588
9.5.2. Base imponible 589
9.6. Régimen especial del oro de inversión 589
9.6.1. Concepto de oro de inversión 589
9.6.2. Contenido del régimen especial 590
9.7. Régimen especial del grupo de entidades 591
9.7.1. Concepto y elementos del grupo de entidades 591
9.7.2. Dinámica del grupo 592
9.7.3. Aplicación del régimen 592
9.8. Régimen especial del criterio de caja 593
9.8.1. Requisitos 593
9.8.2. Funcionamiento del régimen 594
9.9. Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios (arts. 163 *Septiesdecies* al *octovicues* LIVA) 594
9.9.1. Operaciones comprendidas 595
9.9.2. Sistema de ventanilla única 596
9.9.3. Regímenes de ventanilla única 597

10. Obligaciones de los sujetos pasivos 601

Pág.

10.1. Presentar declaraciones censales 601
10.2. Solicitar el NIF 602
10.3. Expedir facturas 602
10.3.1. Supuestos de expedición de facturas 602
10.3.2. Contenido de las facturas..... 603
10.3.3. Facturas simplificadas..... 604
10.3.4. Expedición de las facturas 604
10.3.5. Conservación de las facturas 604
10.3.6. Rectificación de facturas..... 605
10.4. Libros registro 605

CAPÍTULO VIII

LOS IMPUESTOS ESPECIALES

1. Aspectos generales de los impuestos especiales 607
1.1. Normativa 607
1.2. Caracteres..... 607
1.2.1. Impuestos estatales..... 607
1.2.2. Impuestos indirectos y monofásicos 607
1.2.3. Impuestos reales y objetivos 607
1.2.4. Impuestos exigibles en destino..... 608
1.3. Clases de impuestos. Ámbito de aplicación..... 608

2. Impuestos especiales de fabricación. Normas comunes..... 609
2.1. Objeto imponible..... 609
2.2. Hecho imponible. 609
2.2.1. Supuestos sujetos 609
2.2.2. Supuestos de no sujeción..... 610
2.2.3. Devengo de los IIEE de fabricación..... 610
2.3. Elementos del régimen suspensivo 611
2.3.1. Establecimientos..... 611
2.3.2. Operadores..... 612
2.3.3. Control de la circulación de los productos sujetos a IIEE 614
2.4. Aplicación del régimen suspensivo 617
2.4.1. Fabricación e importación..... 618
2.4.2. Almacenamiento 620
2.4.3. Circulación 620
2.4.4. Régimen de Canarias, Ceuta y Melilla 623

Pág.

2.5. Exenciones y devoluciones del impuesto 625
2.5.1. Exenciones 625
2.5.2. Devoluciones 625
2.5.3. Obligados tributarios 625
2.5.4. Base Imponible 626
2.5.5. Tipo de gravamen 627
2.5.6. Cuota íntegra. Repercusión del impuesto 627

3. Impuestos especiales de fabricación. Reglas específicas 627

3.1. Impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcoholicas 627
3.1.1. Elementos comunes 627
3.1.2. Impuesto sobre la cerveza 628
3.1.3. Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas 629
3.1.4. Impuesto sobre productos intermedios (IPI) 631
3.1.5. Impuesto sobre el alcohol y productos derivados 631
3.2. Impuesto sobre hidrocarburos 634
3.2.1. Ámbito objetivo 634
3.2.2. Establecimientos 634
3.2.3. Hecho imponible y supuestos de no sujeción 634
3.2.4. Base imponible 635
3.2.5. Tarifas del impuesto 635
3.3. Impuesto sobre las labores del tabaco (ILT) 636
3.3.1. Hecho imponible. Supuestos de no sujeción 636
3.3.2. Exenciones 636
3.3.3. Base imponible 636
3.3.4. Tipos impositivos 636

4. Impuestos especiales sobre el carbón y sobre la electricidad 637

4.1. Impuesto especial sobre el carbón (IC) 637
4.1.1. Ámbito de aplicación 638
4.1.2. Hecho imponible 638
4.1.3. Supuestos de no sujeción 638
4.1.4. Devengo 638
4.1.5. Exenciones 639
4.1.6. Devoluciones 639
4.1.7. Sujeto pasivo 639
4.1.8. Base imponible y tipo de gravamen 639
4.2. Impuesto especial sobre la electricidad (IEE) 639
4.2.1. Objeto imponible 640
4.2.2. Hecho imponible 640
4.2.3. Devengo 640

Pág.

4.2.4. Contribuyentes 640
4.2.5. Base imponible 641
4.2.6. Base liquidable 641
4.2.7. Tipo impositivo 641

5. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT) 641

5.1. Hecho imponible. Supuestos de no sujeción 642
5.2. Devengo 642
5.3. Base imponible 642
5.4. Tipo de gravamen 643

6. Impuesto sobre las primas de los seguros (IPS) 643

6.1. Hecho imponible. Supuestos de no sujeción 643
6.2. Devengo 643
6.3. Sujeto pasivo 644
6.4. Base imponible 644
6.5. Tipo impositivo 644

PRESENTACIÓN

Este manual es fruto de una larga trayectoria docente y profesional. En mis años de docencia universitaria, en la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, he constatado siempre algo que lamentablemente se repite curso tras curso: el Derecho Tributario no suele ser una materia que guste a los estudiantes del grado en Derecho, para muchos de los cuales es un «hueso»difícil de roer. En mi opinión, ello se debe —al menos en parte— a que el estudiante de Derecho «puro» no se siente cómodo con los números, y ello supone un inconveniente a la hora de explicar la asignatura, más aún si se trata de impuestos que gravan las actividades empresariales, y que se apoyan en el conocimiento de conceptos económicos o contables. A ello ha de añadirse que la parte especial del Derecho Tributario es extensa y complicada, y está prevista para dar en un cuatrimestre, lo que dificulta mucho la comprensión de la materia a los alumnos y la docencia a los profesores, especialmente cuando se trata de llevar a la práctica las explicaciones teóricas.

Esta obra se concibió, en consecuencia, para facilitar el estudio a los alumnos, a fin de que estos tuvieran un texto de referencia en que encontrar las explicaciones teóricas, por un lado, y para complementar estas con casos prácticos en los que se aplique la teoría. En sus ocho capítulos se recogen los ocho principales impuestos estatales, procurando explicar, y no solo exponer, los conceptos de forma clara, como se hace en clase, acompañándolos de un número importante de supuestos prácticos —trescientos cincuenta—, de distintas extensiones, que se han elaborado con la finalidad de que los alumnos piensen, más que apliquen mecánicamente la teoría, y en los que se explica con detalle su resolución. Todos los supuestos son de «cosecha propia», y gran parte de ellos tomados de casos reales de la práctica profesional.

Pese a su título, que no he querido cambiar, el libro ha resultado finalmente más extenso que un manual universitario al uso, ya que sobrepasa con creces el contenido de las asignaturas de Sistema Fiscal Español que se cursan en las facultades de Derecho y Económicas. Espero que sea de utilidad, no solo para los estudiantes universitarios, sino también para opositores a los cuerpos de la AEAT, docentes universitarios o, en general, para los interesados en el estudio de nuestro sistema fiscal.

El libro está cerrado a 1 de septiembre de 2026. Soy consciente de que hay partes del mismo en las que podría haberme extendido más, así como también haber introducido más supuestos prácticos. Como suele decirse, lo mejor es enemigo de lo bueno, y confío en que todo se pueda mejorar en el futuro. También soy consciente de los posibles errores o «gazapos» que puede tener, siendo bienvenidos los comentarios en el correo *festrada@ucm.es*.

Por último, quisiera agradecer el apoyo recibido del Decanato de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid: de su decano, José Almudí Cid, y muy especialmente del vicedecano de Estudios de Grado de la Facultad, Ignacio García Vitoria. Asimismo, a Pedro Pons Herrero, por su interés y gentileza en publicar la obra, y, como no podía ser de otro modo, a mi familia, a la que va dedicada, por estar siempre ahí con su apoyo constante.

Madrid, octubre de 2026

Francisco Estrada Millán

CAPÍTULO PRIMERO

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. ASPECTOS GENERALES

1.1. ANTECEDENTES

El IRPF tiene su origen en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, que lo configuraba como un impuesto sintético, en el que la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente se integraban y compensaban para dar lugar a la base imponible, única, y en el que se definía como sujeto pasivo a la persona física, salvo que formase parte de una unidad familiar, en cuyo caso sería ésta el sujeto pasivo.

La evolución posterior trajo consigo una serie de cambios de hondo calado, entre las que podemos destacar las siguientes: por un lado, desaparece la configuración de sujeto pasivo de la unidad familiar —consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, que dio lugar a la Ley 20/1989, de 28 de julio— ; por otro, el impuesto ha pasado de configurarse como un impuesto sintético a ser un impuesto analítico, en el que las rentas tributan de forma distinta según su origen — en particular, la diferencia actual entre renta general y renta del ahorro—; además de ello, las Comunidades Autónomas han asumido importantes competencias normativas, especialmente referidas a la tarifa del impuesto, y a las deducciones en la cuota, lo que ha llevado a una diferencia efectiva entre la tributación de los contribuyentes de las distintas Comunidades Autónomas; por último, se ha producido un gran incremento en la acogida de disposiciones sociales, que han ido subjetivizando cada vez más el IRPF. Todo ello ha traído como resultado una gran complejidad del impuesto actual, muy lejano del primitivo impuesto de 1978[1].

[1] No hay más que ver que la Ley de 1978 constaba de 40 artículo —breves— de 5 disposiciones adicionales; de 4 disposiciones transitorias, y 3 disposiciones finales. La Ley 35/2006, actualmente en vigor, consta de 108 artículos —de mucha más extensión— de 63 disposiciones adicionales, 38 transitorias y 8 finales.

1.2. NORMATIVA

La normativa actual, del IRPF, está constituida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (en adelante LIRPF), y el Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. Además de ello, es importante la Orden HAC/1425/2025, de 9 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2026 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1.3. CARACTERES

1.3.1. Impuesto estatal

El IRPF es un impuesto estatal. El art. 4 de la LIRPF dice que el IRPF se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra[2]. En ellos se establece que el IRPF es, en estos territorios, un tributo concertado de normativa autónoma[3], lo que en la práctica implica que estos territorios tienen, cada uno de ellos, su propia norma reguladora del IRPF[4], con el añadido de que, en territorio vasco, al estar las competencias en materia de Hacienda residenciadas en las Diputaciones Forales, y no en la Comunidad Autónoma del País Vasco, existen tres normas de IRPF, una por cada Diputación Foral.

Ahora bien, ello no significa que en estos territorios no se aplique el IRPF, ya que los contribuyentes que no tengan la residencia fiscal en ellos tributarán por el IRPF común, por lo que habrá que acudir a las normas que regulan la residencia fiscal en dichos territorios[5].

Por su parte, el art. 5 LIRPF dice que lo establecido en la LIRPF se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, conforme al art. 96 de la Constitución Española. Los tratados internacionales más importantes, en sede de IRPF, son los Convenios de Doble Imposición. En todo caso, ha de tenerse en cuenta que cuando exista un tratado internacional que pueda afectar al IRPF,

---

[2] El Concierto Económico con el País Vasco se aprueba por Ley 12/2002, modificada por la Ley 1/2022, de 8 de febrero —, el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre—.

[3] El art. 6 del Concierto Económico con el País Vasco establece que «el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco». El art. 9 del Convenio Económico con Navarra dice que «Corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra».

[4] El IRPF de estos territorios se regula por las siguientes normas: *a)* en Vizcaya, la Norma foral 13/2013, de 5 de diciembre: *b)* en Álava, la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre; *c)* en Guipúzcoa, la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, y en Navarra, el Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio.

[5] Así, en la normativa foral del País Vasco se regula la residencia en los primeros artículos de cada Norma foral (arts. 2 y 3), esencialmente en los mismos términos, ya que el criterio de la permanencia ha de tener en cuenta, no solo el número de días que se permanece en el País Vasco, sino además en la provincia de la que se reclama la residencia. En Navarra, la residencia se establece en el art. 8 del Convenio Económico, y no en el Decreto Foral Legislativo.

ha de aplicarse dicho tratado, que puede exceptuar lo dispuesto en la normativa interna.

1.3.2. Impuesto directo

El art. 1 LIRPF dice que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de naturaleza directa, ya que grava una manifestación directa e inmediata de la capacidad contributiva, la renta obtenida por el contribuyente. A efectos del IRPF se entiende por renta del contribuyente, conforme al art. 2 LIRPF, la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

1.3.3. Impuesto subjetivo

El art. 1 LIRPF califica al IRPF como un impuesto de naturaleza subjetiva, lo que significa que la cuota del impuesto se ve modificada por las circunstancias personales que concurren en el contribuyente.

1.3.4. Impuesto personal

El IRPF es un impuesto personal, por lo que el sujeto pasivo entra en la definición del hecho imponible, el cual se define como la obtención de renta por el contribuyente.

1.3.5. Impuesto progresivo

El IRPF es un impuesto progresivo, lo que significa que la cuota a pagar se incrementa de forma más que proporcional conforme aumenta la base liquidable.

1.3.6. Impuesto periódico

El IRPF es un impuesto periódico y de devengo periódico.

El impuesto es periódico porque la magnitud que constituye su objeto solo puede definirse con referencia a un período de tiempo, que la ley prevé que sea el año natural —art. 12.1 LIRPF—, o el tiempo transcurrido hasta el fallecimiento del contribuyente. No es posible definir la renta con referencia a un instante determinado, como sucede en los impuestos instantáneos[6]. Por su parte, el devengo es periódico, ya que se produce a 31 de diciembre —salvo que el contribuyente fallezca antes de esta fecha—, en cuyo caso se devenga en la fecha del fallecimiento.

---

[6] Es decir, el concepto de renta, como el concepto de beneficio, implica necesariamente una dimensión temporal. Se puede hablar de la renta obtenida por un contribuyente en un año, o incluso en un período inferior, pero no en un instante de tiempo, ya que la renta es lo que en economía se denomina una variable flujo, a diferencia de los elementos que sí son cuantificables en un instante determinado, como sucede con el patrimonio, que es lo que se denomina una variable fondo. Así, se puede hablar del valor patrimonio de una persona a las doce de la noche del 31 de diciembre, pero no de la renta obtenida en dicho instante.