

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.

Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es

Precio: 146,64 € (4% IVA incluido)

ISBN: 978-84-92612-55-0

ISSN: 1137-2036

Depósito legal: M-6915-2010

Impreso en España

por Printing'94

Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Colaboraron en esta edición o en ediciones anteriores: Alberruche Herraiz, Amparo; Alonso Fernández, Felipe; Azpeitia Gamazo, M.^a Antonia; Bengochea Salas, José María; Carmona Fernández, Néstor; Collado Yurrita, Miguel Angel; Cosmen Matesanz, Eduardo; Delmas González, Francisco; Cayuela, M.^a Carmen; González Miranda, Isabel; González-Rossell López, Antonio; Hernando Polo, Begoña; Hornillos Uzquiza, Fernando; Juan Lozano, Ana M.^a; Laquidain Hergueta, Antonio; Linares Sáez, M.^a Dolores; López Carbajo, Juan Manuel; López Castañares, Ricardo; López Jorrín, Soledad; López-Santacruz Montes, José Antonio; López-Tello y Díaz Aguado, Luis; Martínez Blasco, Fernando; Monreal Lasheras, Alberto; Montero Luna, Juan; Orón Moratal, Germán; Pérez-Fadón Martínez, Javier; Pérez Campanero, José Luis; Pérez Rodilla, Gerardo; Plaza Salazar, José Ramón; Rodríguez Villar, Cristina; Roldán Centeno, Elena; Ruiz Toledano, José Ignacio; Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio; Sánchez Pérez, Manuel; Sánchez-Blanco Codorníu, Enrique; Seijo Pérez, Fco. Javier; Serrano Gutiérrez, Angel; Serrano Sobrado, José Antonio; Sotres Menéndez, Raúl; Tello Bellosillo, Javier; Ucelay Sanz, Ignacio; Velázquez Cueto, Francisco; Vidart Aragón, Jesús S.; Villar Ezcurra, Cristina; Villar Ezcurra, Marta.

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

MEMENTO PRÁCTICO
FRANCIS LEFEBVRE

Fiscal

2010

Actualizado a 15 febrero 2010

Plan general

Número marginal

PARTE 1.ª IMPUESTOS DIRECTOS

- 10 **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**
- 12 Ambito de aplicación. Hecho imponible. Atribución de rentas. Tributación familiar
- 140 Métodos de determinación de la base imponible y elementos temporales
- 200 Rendimientos de trabajo personal
- 375 Rendimientos de capital: normas comunes
- 380 Rendimientos de capital inmobiliario
- 450 Rendimientos de capital mobiliario
- 650 Rendimientos de actividades económicas
- 900 Ganancias y pérdidas patrimoniales
- 1400 Cesión de derechos de imagen
- 1500 Liquidación: determinación de bases y cuotas
- 1930 Gestión del impuesto
- 2000 **Impuesto sobre el Patrimonio**
- 2200 **Impuesto sobre Sociedades**
- 2210 Ambito de aplicación
- 2300 Base imponible
- 2950 Compensación de pérdidas
- 2963 Tipo de gravamen y cuota íntegra
- 2975 Deducciones por doble imposición
- 3045 Bonificaciones
- 3075 Deducción por inversiones
- 3310 Gestión del impuesto
- 3500 **Regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades**
- 3510 Colaboración empresarial (agrupaciones y UTEs)
- 3575 Sociedades y fondos de capital-riesgo
- 3585 Sociedades de desarrollo industrial regional (SODI)
- 3590 Instituciones de inversión colectiva
- 3660 Consolidación fiscal (grupos)
- 3750 Fusiones, escisiones, aportaciones, canje de acciones
- 3870 Minería
- 3910 Investigación y explotación de hidrocarburos
- 3940 Empresas de reducida dimensión
- 4005 Contratos de arrendamiento financiero
- 4025 Entidades de tenencia de valores extranjeros
- 4080 Comunidades titulares de montes vecinales en mano común
- 4085 Entidades navieras
- 4100 Cooperativas
- 4200 Sociedades agrarias de transformación (SAT)
- 4210 Sociedades laborales
- 4240 Sociedades de garantía recíproca
- 4250 Conservación de la energía
- 4255 Reversión y reindustrialización
- 4261 Regímenes transitorios
- 4265 Actualización de balances
- 4325 Sociedades patrimoniales
- 4330 Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI)
- 4460 Entidades de arrendamiento de viviendas
- 4490 Entidades deportivas
- 4500 **Pagos a cuenta**
- 4875 **Transparencia fiscal internacional**
- 4925 **No residentes**
- 5125 **Convenios y tratados internacionales**

**Número
marginal**

5325	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
5330	Hecho imponible
5386	Herencia, legado y otros títulos sucesorios
5547	Donación y negocios equiparables
5585	Contrato de seguros sobre la vida
5620	Gestión del impuesto

PARTE 2.ª IMPUESTOS INDIRECTOS

5705	Impuesto sobre el Valor Añadido
5710	Campo de aplicación
5716	Hecho imponible
5772	Exenciones
5850	Lugar de realización
5880	Sujeto pasivo
5920	Devengo
5950	Tráfico internacional
6250	Base imponible
6300	Tipo impositivo
6450	Deducciones y devoluciones
6750	Regímenes especiales
7050	Obligaciones formales
7100	Gestión del impuesto
7200	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD
7205	Reglas generales
7290	Transmisiones patrimoniales onerosas
7380	Operaciones societarias
7450	Actos jurídicos documentados
7520	Gestión del impuesto
7560	Impuesto sobre las Primas de Seguros
7575	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
7650	Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

PARTE 3.ª IMPUESTOS Y RECARGOS NO ESTATALES. TASAS

7780	Impuestos locales
8085	Impuestos y recargos de las Comunidades Autónomas
8100	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla
8125	Tasas

PARTE 4.ª PROCEDIMIENTO

8200	Procedimiento
8202	Tributos. Previsiones generales
8203	Aplicación de los tributos
8255	Gestión tributaria
8290	Inspección de los tributos
8325	Recaudación tributaria
8500	Infracciones y sanciones
8675	Recursos y reclamaciones

PARTE 5.ª OBLIGACIONES FORMALES

8800	Facturas
8840	Número de identificación fiscal
8875	Declaración censal
8910	Declaración anual de operaciones con terceros. Declaración anual de subvenciones

PARTE 6.ª OTROS REGÍMENES ESPECIALES

9900	Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo
10050	Sistemas de previsión social
10170	Incentivos fiscales coyunturales

10200 PARTE 7.ª TABLAS E INFORMACIONES PRÁCTICAS**PARTE 8.ª TABLA ALFABÉTICA**

Principales abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AIE	Agrupación de Interés Económico
AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencia Provincial
AT	Audiencia Territorial
BOCA	Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CDI	Convenio para evitar la doble imposición
CE	Comunidad Europea
Const	Constitución Española
CP	Código Penal (LO 10/1995)
CV	Consulta vinculante
D	Decreto
DGCHT	Dirección General de Coordinación Haciendas Territoriales
DGIFT	Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria
DGSFP	Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones
DGT	Dirección General de Tributos
DIFT	Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (AEAT)
Dir	Directiva
DL	Decreto Ley
DLeg	Decreto Legislativo
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
ET	Estatuto de los Trabajadores (RDLeg 1/1995)
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas (RDLeg 1175/1990; RDLeg 1259/1991)
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario (L 20/1991)
IIEE	Impuestos Especiales (L 38/1992)
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
Inf	Informe
Instr	Instrucción
IPREM	Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples
IPS	Impuesto sobre las Primas de Seguros
IPSI	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla
IVMDH	Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
JCA	Juzgado de lo Contencioso-Administrativo
JT	Jurisprudencia Tributaria (Aranzadi)
L	Ley
LAU	Ley de Arrendamientos Urbanos (L 29/1994)
LCI	Ley del Catastro Inmobiliario (RDLeg 1/2004)
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LGP	Ley General Presupuestaria (L 47/2003)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LGT/1963	Ley General Tributaria (L 230/1963)
LH	Ley Hipotecaria (D 8-2-1946)
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LIC	Ley de Instituciones de Inversión Colectiva (L 35/2003)
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)

LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LJCA	Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
LMV	Ley del Mercado de Valores (L 24/1988)
LO	Ley Orgánica
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (L 30/1992)
LSA	Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg 1564/1989)
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (L 2/1995)
MEH	Ministerio de Economía y Hacienda
MFU	Memento Reorganización Empresarial (Fusiones)
MIRPF	Memento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
MIS	Memento Impuesto sobre Sociedades
MIVA	Memento IVA
MPT	Memento Procedimientos Tributarios
NRV	Norma de Registro y Valoración
OM	Orden Ministerial
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
redacc	redacción
Resol	Resolución
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
RGR	Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005)
RGRV	Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005)
Rgto Fac	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1496/2003)
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RD 1776/2004)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RD 1629/1991)
RITP	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (RD 828/1995)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
RJ	Repertorio de Jurisprudencia (Aranzadi)
RM	Registro Mercantil
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
RSAN	Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004)
SA	Sociedad Anónima
SOCIMI	Sociedad anónima cotizada de inversión en el mercado inmobiliario
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
TCJ	Tribunal de Conflictos Jurisdiccionales
TCO	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea (anteriormente TJCE)
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
UTE	Unión Temporal de Empresas

PARTE PRIMERA

Impuestos directos

En la primera parte del **MEMENTO** se estudian:

- el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (IRPF): nº 10 s.;
- el **Impuesto sobre el Patrimonio** (IP): nº 2000 s.;
- el **Impuesto sobre Sociedades** (IS): nº 2200 s.;
- el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (ISD): nº 5325 s.

Todos ellos integran el bloque fundamental de impuestos directos de nuestro sistema tributario, siendo, como es obvio, muy dispar su importancia y ámbito de aplicación efectivo.

CAPITULO I

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

10

SUMARIO	
1. Ambito de aplicación	12
2. Métodos de determinación de la base imponible y elementos temporales	140
3. Trabajo personal	200
4. Rendimientos de capital: normas comunes	375
5. Rendimientos de capital inmobiliario	380
6. Rendimientos de capital mobiliario	450
7. Actividades económicas	650
8. Ganancias y pérdidas patrimoniales	900
9. Derechos de imagen	1400
10. Proceso de liquidación. Integración y compensación. Tarifas. Deducciones	1500
11. Gestión del impuesto	1930

11

MIRPF
nº 55 s.,
95 s.

El IRPF es un tributo de carácter **directo** y naturaleza **personal**. Son algunas de sus características (LIRPF art.1, 2 y 15):

1º Grava la renta de las personas físicas en los términos previstos en la ley, según los principios de **igualdad, generalidad y progresividad**, y de acuerdo con las circunstancias personales y familiares de tales personas.

2º El objeto del impuesto está constituido por la totalidad de la renta, esto es, la totalidad de los **rendimientos, ganancias y pérdidas** patrimoniales, así como las **imputaciones de renta** que se establecen por la ley. Su determinación se efectúa, normalmente, con carácter anual, mediante la aplicación de normas específicas para cada categoría de renta.

3º Una vez determinados los rendimientos, las ganancias o pérdidas patrimoniales y las imputaciones de rentas, todos ellos se integran y compensan para el cálculo de las **bases imponibles** (nº 1505 s.).

4º El IRPF no somete a tributación las rentas que no excedan del **mínimo personal y familiar** que resulte de aplicación. Este mínimo se somete técnicamente a gravamen a tipo cero, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares obtienen el mismo ahorro.

5º El IRPF se configura como un **impuesto dual**, ya que establece dos tipos de rentas y bases imponibles con tributación muy diferenciada: la base imponible general y la del ahorro. La progresividad del IRPF descansa, únicamente, en la base general, que se grava, por tanto, con una **tarifa con tipos crecientes**, en función de la base liquidable del contribuyente. Dicha progresividad intenta paliarse, en los casos de tributación conjunta de la unidad familiar, no mediante la aplicación de otra tarifa, sino por el establecimiento de unas reducciones específicas en la base imponible. La tarifa tiene un tramo estatal y otro autonómico; este último puede ser distinto para cada Comunidad Autónoma (ver nº 1622 s.).

Por su parte, la base del ahorro se somete a unos **tipos fijos** (ver nº 1625).

6º Como en la práctica totalidad de los impuestos estatales, en el IRPF rige el sistema de **autoliquidación** por el contribuyente (nº 1941), sin perjuicio de las facultades de la Administración tributaria para su comprobación e investigación.

PRECISIONES

1) La regulación básica del IRPF se encuentra en la L 35/2006 (LIRPF); en su Reglamento, aprobado por RD 439/2007 (RIRPF); y en las Ordenes Ministeriales que regulan cada año la modalidad de estimación objetiva por signos, índices o módulos para pequeños empresarios.

2) La L 22/2009 regula el nuevo **sistema de financiación de las CCAA** de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, elevando el **porcentaje de cesión** del IRPF del 33% al 50% y, como novedad, se admite que las CCAA asuman competencias normativas sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico (LIRPF art.3 redacc L 22/2009).

Esta Ley deroga la L 21/2001 para aquellas CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan aceptado este nuevo sistema de financiación (L 22/2009 disp.derog.única).

SECCION 1

Ambito de aplicación. Hecho imponible

SUMARIO	
I. Ambito de aplicación	13
A. Territorialidad	14
B. Ambito personal	16
II. Hecho imponible	30
A. Delimitación	32
Elementos afectos	33
Presunción de onerosidad	34
Operaciones vinculadas	36
B. Exenciones	40
1. Premios	42
2. Indemnizaciones exentas	48
a. Indemnizaciones no laborales	50
b. Indemnizaciones laborales	60
c. Otras exenciones	88
C. No sujeción	94
III. Régimen de atribución de rentas	96
IV. Tributación familiar	105

12MIRPF
nº 150 s.,
640 s.

Agrupamos en esta sección el estudio de algunos conceptos generales del impuesto, como son el territorio en el que el impuesto resulta exigible y los posibles contribuyentes del mismo. En cuanto al hecho imponible, abordamos sus reglas generales de delimitación, junto a los diversos supuestos de exención o no sujeción. Asimismo, se expone el régimen de atribución y el análisis de la unidad familiar, con las consecuencias de la tributación conjunta.

I. Ambito de aplicación

(LIRPF art.4 y 5)

Aludimos a continuación al **territorio** de aplicación del IRPF, de acuerdo con el derecho interno y con las normas internacionales, y a las **personas** comprendidas en ese ámbito, por razón de su conexión con aquél.

13MIRPF
nº 150 s.**A. Territorialidad**

(LIRPF art.4 y 5)

El IRPF se aplica en todo el territorio español. Con ello se designa el territorio peninsular, las Islas Baleares, las Islas Canarias, Ceuta y Melilla y sus dependencias.

La peculiar organización territorial del Estado en Comunidades Autónomas (CCAA), y el diferente grado de reconocimiento de competencias tributarias, obliga a entender lo afirmado sin perjuicio –por una parte– de los **regímenes tributarios forales** de Concierto (territorios históricos del País Vasco) (nº 100 s. Dossier Territorios Forales) y Convenio (Comunidad foral de Navarra) (ver nº 6010 s. Dossier Territorios Forales). Por otra parte, se ceden competencias normativas en el IRPF a las CCAA, en lo que se refiere al mínimo personal y familiar, tarifas y deducciones en la cuota, bajo determinados requisitos, y en relación con las personas físicas con residencia habitual en la respectiva Comunidad. En consecuencia, hay que tomar en consideración la normativa estatal (que sigue regulando la gran mayoría de los aspectos del impuesto) y también la normativa que en las citadas materias haya aprobado la Comunidad Autónoma en la que se resida.

En fin, la posible existencia de situaciones de doble imposición internacional exige condicionar todo lo anterior a lo dispuesto en los **tratados y convenios internacionales** que hayan pasado a for-

14MIRPF
nº 155 s.,
185 s.,
170 s.,
225 s.

mar parte del ordenamiento interno (fundamentalmente, convenios para evitar la doble imposición: ver nº 5125 s.).

PRECISIONES En los últimos años, la normativa aplicable en las **Islas Canarias** va formando un régimen con algunas particularidades destacables (nº 10 s. Dossier Canarias). Por lo que se refiere a **Ceuta y Melilla**, no cabe hablar de régimen diferenciado por razón del territorio, tan sólo debe reseñarse la existencia de un incentivo específico en relación con las rentas allí obtenidas (ver nº 1722 s.).

B. Ambito personal

(LIRPF art.8 s.)

16

MIRPF
nº 300 s.

El IRPF somete a gravamen a:

- Las personas físicas que tengan su residencia habitual en **territorio español** (nº 19), si bien con algunas excepciones (nº 23 y nº 24).
- Excepcionalmente, los residentes en el **extranjero** que se hallen en las situaciones expuestas en el nº 22 y los que cambien su residencia a un paraíso fiscal en determinadas condiciones (nº 19). El gravamen de quienes, no teniendo residencia en territorio español, obtengan rentas en España (los antes llamados sujetos pasivos por obligación real) se efectúa por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004), cuyo estudio se realiza en el nº 4925 s.

PRECISIONES Respecto a la posible **opción de tributación** por el IRPF o IRNR, ver nº 28.

a. Residentes

(LIRPF art.9)

18

MIRPF
nº 320 s.

Los residentes en España, sean de **nacionalidad española o extranjera** (ver excepciones en nº 22 s.), son los contribuyentes de este impuesto y son gravados en el IRPF por la **totalidad de la renta** que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiera producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (ver, no obstante, nº 28).

19

MIRPF
nº 325 s.

Residencia habitual (LIRPF art.8, 9 y disp.adic.21ª; LGT art.48) Es la noción de residencia habitual la que motiva la condición de contribuyente por este impuesto, con la salvedad de las posibles reglas especiales de convenios o tratados internacionales (nº 5125 s.)

En este sentido, se entiende que el contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando concorra cualquiera de las dos circunstancias siguientes:

- a) Que permanezca **más de 183 días**, durante un año natural, en territorio español (no se exige que sean consecutivos, por lo cual pueden ser alternos, pero deben computarse independientemente por cada año natural).

Las **ausencias esporádicas** del contribuyente se consideran como permanencia en España, salvo que aquél acredite su residencia fiscal en otro país.

En el supuesto de territorios o países calificados como **paraísos fiscales**, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

Para la determinación del período de permanencia en territorio español no se computan 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.

- b) Que radique en España el **núcleo principal** o la **base** de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Como complemento a tales circunstancias, se introducen otras dos reglas:

- c) Se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el **cónyuge** no separado legalmente y los **hijos** menores de edad que dependan de aquél.

- d) Cuando una persona física de nacionalidad española acredite su **nueva residencia fiscal** en un país o territorio considerado como **paraíso fiscal**, no perderá su condición de contribuyente por el IRPF español ni en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia ni en los cuatro siguientes.

No obstante, esta regla no se aplica en el caso de trabajadores asalariados en el Principado de **Andorra**, siempre y cuando (LIRPF disp.adic.21ª):

- El desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo con una empresa o entidad residente en el Principado.

- El trabajo se preste de forma efectiva y exclusiva en el citado territorio.
- Los rendimientos del trabajo derivados de dicho contrato representen al menos el 75% de su renta anual y no excedan de cinco veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM, nº 10223).

PRECISIONES 1) El concepto de residencia habitual es el utilizado por la LGT como punto de conexión para identificar el **domicilio fiscal** de las personas físicas. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente **actividades económicas**, la Administración tributaria puede considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las mismas. Si no pudiera determinarse dicho lugar, prevalece aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas (LGT art.48.2.a).

2) El mero hecho de computar un número superior a 183 días de ausencia a lo largo del año, sin acreditar la residencia en otro país, no permite ser excluido del carácter de contribuyente por este impuesto. En cualquier caso, la ley no define el concepto de **ausencia esporádica**, debiendo entenderse que abarca las salidas circunstanciales o episódicas al extranjero (vacaciones, motivos profesionales, etc.). La Administración ha interpretado que las ausencias son temporales mientras no se acredite la residencia habitual en otro país. Las ausencias dejarán de ser temporales cuando se acredite mediante **certificado fiscal** que se ha adquirido la residencia en otro Estado. Sin esta prueba, la permanencia en el exterior se entiende que es temporal y su plazo computa en España para determinar la presencia en nuestro territorio (DGT 27-6-97; 23-2-00).

3) La Ley presume la residencia española si residen el **cónyuge** no separado legalmente, y además, los **hijos menores**. Presunción que admite prueba en contrario. Por ejemplo, trabajador español se desplaza a un establecimiento permanente de su empresa en Ecuador y la familia se queda en España. Se considera residente en España y, por tanto, contribuyente, salvo que acredite la residencia fiscal en Ecuador, en cuyo caso no tributa por este impuesto, sino por el de no residentes; y el cónyuge e hijos tributan por el IRPF.

4) A falta de una definición más precisa, el **núcleo de intereses** del contribuyente puede entenderse como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios, o desde donde administre sus bienes. Puede asimismo admitirse como el lugar en que obtenga la mayor parte de sus rentas (DGT 27-4-92).

5) La **presunción de residencia** debe desvirtuarse mediante la prueba:

- de la residencia habitual en otro país, como consecuencia de la permanencia en el mismo;
- de la no existencia en España del centro de intereses económicos del sujeto.

La circunstancia de residencia habitual en otro país ha de acreditarse mediante la **certificación** de residencia expedida por las autoridades fiscales del país de que se trate (DGT 30-11-92).

6) No se prueba la residencia fiscal con **tarjetas de residencia o pasaportes** ni con otros documentos no autenticados (TEAC 4-12-98; AN 27-6-02, Rec 245/00).

7) La **pasividad probatoria** del contribuyente provoca la aplicación de los criterios de la permanencia (si no acredita la residencia fiscal en otro país) y de los intereses económicos (si no se prueba la concurrencia de más intereses en otra jurisdicción) (TEAC 9-2-01).

8) Los **trabajadores transfronterizos** son contribuyentes por este impuesto cuando tengan su residencia en España. Por ejemplo, empleado de una sociedad domiciliada en Portugal que vive en una vivienda en España y se traslada diariamente a trabajar a Portugal. Reside en España y, por tanto, es contribuyente (DGT CV 2-11-05; CV 18-2-09; CV 14-5-09). Todo ello, sin perjuicio de las reglas especiales que se contengan en los convenios de doble imposición.

9) Un marinero embarcado en un barco británico más de 183 días es propietario, con su esposa española, de una vivienda sita en España, adquirida mediante préstamo del que aquí se benefició fiscalmente. De sus **relaciones personales y patrimoniales**, hogar familiar, domicilio y situación familiar, resulta que es residente fiscalmente en España (TSJ Galicia 30-4-97, JT 432).

Residentes en España según su Comunidad Autónoma (LIRPF art.72; L 22/2009 art.28) Hay que distinguir dos situaciones:

a) Residentes en **País Vasco y Navarra**. De acuerdo con el Concerto y el Convenio con estas Comunidades de régimen foral especial (ver nº 100 s. Dossier Territorios Forales), deben tributar de acuerdo a la normativa foral, aunque respetando las normas de armonización. El criterio que decide la residencia en territorio común o foral es la **permanencia** por más de 183 días durante el año natural.

b) Residentes en las **restantes CCAA**. Es de aplicación la normativa estatal –que será la básica– y, dependiendo de la Comunidad en la que tengan su residencia, la normativa sobre mínimos personales y familiares, tarifas y deducciones que apruebe su Comunidad Autónoma. Tres **criterios** determinan que las personas físicas residentes en España lo sean en el territorio de una u otra Comunidad Autónoma:

- La **permanencia** por más días del período impositivo. A tal fin, se computan las ausencias temporales, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que permanece en el territorio donde se halle su vivienda habitual (nº 1661 s.).
- En defecto del anterior, se consideran fiscalmente residentes donde tengan su principal **centro de interés**, identificado como aquel donde obtenga la mayor parte de las siguientes **rentas**: rendimientos de trabajo, de capital inmobiliario, ganancias patrimoniales derivadas de inmuebles y rendimientos de actividades económicas. Tales rentas se entienden obtenidas donde radique el

20

21

MIRPF
nº 380 s.

centro de trabajo, donde esté situado el inmueble, o donde esté situado el centro de gestión de cada actividad empresarial o profesional, respectivamente.

• En defecto de los anteriores, se considera residente en el lugar de su **última residencia** declarada a efectos de IRPF.

Adicionalmente, se establecen diversas cautelas tendentes a impedir cambios artificiales de residencia entre distintas CCAA.

22
MIRPF
nº 348 s.

Casos particulares. Diplomáticos y funcionarios (LIRPF art.10) Quedan sometidos al IRPF como contribuyentes –es decir, como si tuvieran su residencia habitual en territorio español– las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores que tuviesen su **residencia habitual en el extranjero** por ser:

- Miembros de **misiones diplomáticas** españolas, como jefe de la misión, o como personal diplomático, administrativo, técnico, o de servicios.
- Miembros de las **oficinas consulares** españolas, como jefe de la misma, funcionarios o personal de servicios. Se excluyen de esta norma –es decir, no se consideran contribuyentes– los vicescónsules o agentes consulares honorarios, y el personal dependiente de estos.
- Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español, como miembros de **delegaciones y representaciones permanentes** acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- Funcionarios en activo** que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático ni consular.

La regla especial, en estos cuatro casos, no actúa si la persona a que se refiere no es funcionario público en activo o titular de cargo o empleo oficial, y fuera residente habitual en el extranjero antes de acceder a alguna de las cuatro condiciones enumeradas.

Tampoco actúa, en ninguno de los cuatro casos, para los cónyuges ni para los hijos menores cuando ya fueran residentes en el extranjero antes de acceder su cónyuge, padre o madre a alguna de las mismas cuatro condiciones.

PRECISIONES 1) El **personal laboral** al servicio de las misiones diplomáticas, tenga o no nacionalidad española, si tiene su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la prestación de sus servicios, no se considera residente en España (DGT 17-9-92).

2) El personal del **Instituto Cervantes** que fuera residente en España y se traslada al extranjero, es contribuyente. Quien residiese en el extranjero en el momento de iniciar la prestación de sus servicios, no lo es (DGT 4-6-96; 21-5-03).

3) Si una persona, siendo **residente previamente en España**, ha sido contratada por la Junta de Extremadura para prestar servicios en Bélgica y, en función de tal contrato, debe trasladar su residencia allí, será contribuyente por el IRPF en España como si fuera residente en este país, tributando por su renta mundial. Si, por el contrario, tuviera su residencia en Bélgica con anterioridad a su contratación, estaría sometido a imposición en España por el IRNR (DGT 21-6-00).

23
MIRPF
nº 353 s.

Diplomáticos y funcionarios extranjeros destinados en España (LIRPF art.9.2) A título de **reciprocidad**, los extranjeros que sean residentes en España como consecuencia de condiciones análogas a las expuestas en el nº 22, no se consideran contribuyentes por el IRPF.

Ello no excluye, de una parte, su posible tributación como no residentes; de otra, la eventual aplicación de normas específicas derivadas de **tratados internacionales**.

PRECISIONES Al margen de la regulación específica del IRPF, en aplicación de la **Convención de Viena** sobre relaciones diplomáticas, el personal que no sea español ni tenga su residencia permanente en España está exento del IRPF. Por tanto, los miembros del personal administrativo, técnico o de servicios de una **embajada o consulado extranjero** en España que sean españoles o tengan su residencia habitual en España, son contribuyentes (DGT 7-6-93; 27-10-04; CV 25-3-09).

24
MIRPF
nº 355

Funcionarios de la Comunidad Europea Los **funcionarios y otros agentes** de la Comunidad Europea que, por tal condición, tengan su residencia habitual en España, no se consideran sometidos al IRPF como contribuyentes.

PRECISIONES El residente en España que traslada su residencia al extranjero como empleado de la Comunidad Europea sigue siendo residente en España y tributa por obligación personal, sin perjuicio de la **exención** en el IRPF de los sueldos y salarios abonados por la Comunidad (Protocolo sobre privilegios e inmunidades de la CEE art.13 y 14).

25
MPT
nº 3172 s.

Comunicación de cambio de domicilio (LGT art.48.3; RGGI art.17; OM EHA/3695/2007) Los obligados tributarios deben poner en conocimiento de la Administración tributaria el cambio de domicilio mediante declaración expresa a tal efecto.

El cumplimiento de esta obligación, por lo que respecta a las personas físicas, se realiza a través de los siguientes cauces procedimentales:

- Los empresarios, profesionales y retenedores que deban estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, están obligados a comunicar el nuevo domicilio fiscal en el plazo

de un mes desde que se produzca el cambio, mediante **declaración censal** de modificación (nº 8886 s.).

b) Las personas físicas que no estén en el Censo de Empresarios, Profesionales o Retenedores deben comunicar dicha variación en el plazo de tres meses desde que se produzca, mediante la presentación del **modelo 030**. Si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación del IRPF (nº 1981 s.), dicho cambio debe comunicarse mediante la presentación del correspondiente modelo de autoliquidación, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad.

La **cumplimentación** del modelo se efectúa, con carácter general, de forma individual por cada contribuyente. No obstante, cuando el cambio de domicilio afecte a los dos cónyuges, puede cumplimentarse un único modelo que debe ser firmado por ambos.

El modelo 030 puede presentarse en **impreso**, ante la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente en el momento de la presentación, bien mediante entrega directa o por correo; o por vía **telemática** a través de Internet.

Estos contribuyentes también pueden comunicar a la AEAT su cambio de domicilio mediante **llamada telefónica** al Centro de Atención Telefónica de la Agencia Tributaria, número de teléfono 901 200 345 o a través de **diligencia** formalizada por la Administración tributaria en caso de discrepancia en los datos del domicilio.

PRECISIONES Respecto al **régimen sancionador** relativo a la no comunicación del domicilio fiscal o del cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas, ver nº 8564.

b. No residentes

(RDLeg 5/2004)

Las personas físicas que **no** tienen su **residencia habitual** en España, no están sometidas al IRPF. Sí lo están a un impuesto similar, denominado Impuesto sobre la Renta de no Residentes y regulado en su Ley específica (RDLeg 5/2004).

Mediante dicho impuesto, las personas físicas no residentes quedan obligadas a tributar por los rendimientos, ganancias patrimoniales o imputaciones de renta **producidos en territorio español**. Esta obligación, además, aparece fuertemente condicionada por dos circunstancias:

- la existencia o no del llamado **establecimiento permanente**, a través del cual opere el sujeto pasivo; y
- la posible concurrencia de **tratados o convenios internacionales**, que prevalecen sobre las normas internas, impidiendo la aplicación de estas.

El régimen de estos contribuyentes se expone en otro capítulo de esta obra (nº 4925 s.). Por su parte, los aspectos más destacables de las mencionadas normas internacionales se examinan, de forma sintética, en el nº 5125 s.

PRECISIONES 1) No es posible que un no residente opte por **declarar como residente**, sino que debe tributar de acuerdo con sus normas específicas (DGT 31-7-92). No obstante, ver nº 4931 s.
2) No se consideran obtenidas en España las rentas que perciban las **personas físicas no residentes** en territorio español que presten sus servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes en el evento **«33ª Copa del América»**, siempre que se obtengan durante la celebración de tal acontecimiento y estén directamente relacionadas con su participación en el mismo (L 41/2007 disp.adic.7ª dos). En el mismo sentido ocurrió respecto al acontecimiento «Copa América 2007» (L 62/2003 disp.adic.34ª tres).

27
MIRPF
nº 317

c. Opción de tributación por el IRPF o IRNR

(LIRPF art.93 y disp.trans.17ª redacc L 26/2009; RIRPF art.113 a 120; OM EHA/848/2008)

Además de la posible opción de tributación como contribuyentes del IRPF para residentes en la Unión Europea del nº 4931 s., las personas físicas que adquieran su **residencia fiscal en España** como consecuencia de su desplazamiento a territorio español (nº 19), pueden optar por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el **cambio de residencia** y los cinco siguientes.

Para ejercitar tal opción, deben cumplirse los siguientes **requisitos**:

- a) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su desplazamiento a territorio español.
- b) Que el desplazamiento a España se produzca como consecuencia de un **contrato de trabajo**. Esta circunstancia se considera cumplida cuando se inicia una relación laboral (ordinaria o especial) o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento es ordenado por el empleador y existe una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtiene ren-

28
MIRPF
nº 360 s.

tas que se califiquen como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Así ocurre, aunque parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos, tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español (ver nº 4948), no exceda del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. El **límite** se eleva al 30% cuando el contribuyente, en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo, asume funciones en otra empresa del grupo (LIS art.16.3 redacc L 16/2007), fuera del territorio español.

Si no puede acreditarse la cuantía de las retribuciones por los trabajos realizados en el extranjero, su cálculo debe realizarse teniendo en cuenta los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

d) Que dichos trabajos se realicen para una **empresa o entidad residente** en España o para un **establecimiento permanente** situado en España de una entidad no residente en territorio español, entendiéndose cumplida esta condición cuando los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a la empresa o entidad residente en España o a un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

Si el desplazamiento se produce dentro de un **grupo de empresas** (LIS art.16.3 redacc L 16/2007), es necesario que el trabajador sea contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.

e) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el IRNR (nº 4953 s.).

f) Desde el 1-1-2010, que las **retribuciones previsibles** derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales. No obstante, este requisito no se exige a aquellos contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad al 1-1-2010 (LIRPF disp.trans.17ª redacc L 26/2009).

PRECISIONES

1) Se considera como **período impositivo** en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español es superior a 183 días.

2) Los contribuyentes que opten por este régimen especial pueden solicitar el **certificado de residencia** fiscal en España (nº 4944).

3) En el supuesto de **personal de vuelo** que realiza habitualmente vuelos sobre el espacio aéreo internacional, y teniendo en cuenta que la totalidad de los trabajos redundan en beneficio de la aerolínea residente en España, las rentas percibidas por dichos trabajos se consideran obtenidas en territorio español. En consecuencia, no es exigible que la suma de las retribuciones correspondientes a los trabajos realizados a bordo de una aeronave en tráfico internacional no exceda del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural (DGT CV 16-5-07).

29
MIRPF
nº 362 s.

Régimen especial de tributación por el IRNR (RIRPF art.114; OM EHA/848/2008) La opción por este régimen implica la **determinación de la deuda tributaria** del IRPF exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español con arreglo a las normas establecidas en la LIRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (ver nº 5000 s.). En particular, se aplican las siguientes reglas:

1) Los contribuyentes tributan de forma separada por cada **devengo** total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

2) La **base liquidable** de cada renta se calcula para cada una de ellas.

3) La **cuota íntegra** se obtiene aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en la LIRNR (ver nº 5003).

4) La **cuota diferencial** es el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones del nº 5002. También son deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR.

5) Las **retenciones** e ingresos a cuenta se han de practicar según la normativa del IRNR (ver nº 5105 s.).

Cuando los rendimientos del trabajo son pagados por otra entidad vinculada o por el titular en el extranjero del establecimiento permanente radicado en territorio español, está obligada a retener la entidad residente o el establecimiento permanente en el que preste servicios el contribuyente, en relación con las rentas que estos obtengan en territorio español (RIRPF art.76.2.a).

El cumplimiento de las obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta se debe realizar mediante los modelos de declaración previstos en el IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (nº 5096 s.).

6) Los contribuyentes están obligados a presentar y suscribir la declaración por el IRPF en el **modelo 150** dentro del mismo **plazo** que en cada ejercicio se apruebe, con carácter general, para la declaración del IRPF (ver nº 1989) y coincidiendo los **lugares de presentación e ingreso** con los señalados en el nº 1990. No obstante, si la declaración es a devolver o negativa, se permite su pre-

sentación por correo certificado dirigido a la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal del contribuyente o, en su caso, a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la correspondiente Delegación Especial de la AEAT a la que esté adscrito. Asimismo, cuando el contribuyente solicite la devolución por transferencia bancaria en una cuenta abierta en una entidad de crédito que no actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria de la AEAT, la declaración debe presentarse en las oficinas de la AEAT.

Si resulta una cantidad a devolver, la devolución se debe practicar por el procedimiento del nº 1951 s.

7) En las **transmisiones de inmuebles** situados en territorio español realizadas por los contribuyentes del IRPF que opten por este régimen especial existe obligación de retener o ingresar a cuenta el 3% de la contraprestación acordada (ver nº 5108 s.).

Comunicación de la opción, renuncia o exclusión del régimen especial (IRPF art. 116 a 119; OM EHA/848/2008) Tanto la opción como la renuncia o exclusión del régimen especial deben ser comunicadas a la Administración tributaria en los siguientes términos:

a) **Ejercicio de la opción:** debe realizarse mediante la presentación del **modelo 149** en el **plazo** máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen. Junto a dicho modelo, debe presentarse la documentación acreditativa de la relación laboral o estatutaria o de la orden de desplazamiento.

La Administración tributaria, en el plazo máximo de los 10 días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, debe expedir al contribuyente, si procede, un **documento acreditativo** en el que conste la opción por la aplicación de este régimen especial. Este documento sirve para justificar, ante las personas o entidades obligadas a retener o ingresar a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial.

No pueden ejercitar esta opción los contribuyentes que se hayan acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo por cambio de residencia (nº 349.3).

b) **Renuncia** al régimen especial: debe efectuarse mediante la presentación del modelo 149 durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la misma deba surtir efectos, adjuntando la copia sellada de la comunicación de datos que debe haber presentado previamente a su retenedor (nº 348).

c) **Exclusión** del régimen especial: los contribuyentes que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación (nº 28) quedan excluidos de dicho régimen y deben presentar el modelo 149 en el **plazo** de un mes desde que se produzca el incumplimiento. La exclusión surte efectos en el período impositivo en que tal incumplimiento se produzca.

Desde el momento en que el contribuyente comunique a su retenedor que ha incumplido las condiciones para la aplicación de este régimen especial, las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del IRPF, y para el cálculo del **nuevo tipo de retención** habrá que regularizar teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones anuales (ver nº 344 s.). Al mismo tiempo, debe presentar a su retenedor la comunicación de datos del nº 348. No obstante, cuando el retenedor conozca el incumplimiento de las condiciones señaladas en las letras c), d) o e) del nº 28, las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del IRPF desde el momento en que se produzca su incumplimiento.

PRECISIONES **1)** Los contribuyentes excluidos o que renuncien a este régimen especial no pueden volver a optar por su aplicación.

2) El modelo 149 debe presentarse ante la **Delegación o Administración** de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, o ante la Unidad de Gestión de Grandes Empresas o la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en el supuesto de contribuyentes adscritos a las mismas.

3) Los contribuyentes que vayan a presentar la comunicación deben estar incluidos en el **Censo de Obligados Tributarios** o, en caso contrario, deben solicitar previamente el alta en dicho Censo mediante la presentación del modelo censal correspondiente (nº 8876.1 s.).

29.1

MIRPF
nº 364 s.

II. Hecho imponible

(LIRPF art.6 s.)

30
MIRPF
nº 640 s.

El examen del hecho imponible del IRPF –presupuesto fijado por la ley, cuya realización origina el nacimiento de la **obligación tributaria**– exige que abordemos, de una parte, su propia **delimitación** y configuración, modulada por una serie de **reglas especiales** que la ley establece (reglas de afectación de elementos, estimación de rendimientos y valoración de operaciones entre partes vinculadas).

De otra parte, hemos de examinar aquellos supuestos de **no sujeción** o de **exención** que, también por voluntad de la ley, suponen que no se ha realizado el hecho imponible o que, habiéndose realizado, no surge la obligación tributaria.

A. Delimitación

32
MIRPF
nº 641 s.,
650 s.,
670 s.,
680 s.

Constituye el hecho imponible del IRPF la **obtención de renta** por la persona física, contribuyente del impuesto. Dicha renta se integra por una serie de componentes, que se identifican y cuantifican de acuerdo con las reglas específicas que la ley ha previsto para cada categoría, y se estudian en sus respectivas secciones del Memento.

Rendimientos de trabajo	nº 200
Rendimientos de capital inmobiliario	nº 380
Rendimientos de capital mobiliario	nº 450
Rendimientos de actividades económicas	nº 650
Ganancias y pérdidas patrimoniales	nº 900
Imputaciones de rentas inmobiliarias	nº 415

La renta, formada por alguno o por todos los componentes citados, se entiende obtenida por el contribuyente en función del **origen o fuente** de la que provenga, con independencia de cuál sea el régimen económico del matrimonio.

Una nota acaba de delimitar el hecho imponible del impuesto: como es lógico, no está sujeta al IRPF la renta que se encuentre sujeta al **ISD** (ver nº 5325 s.).

PRECISIONES

Se destaca así la voluntad legal de consagrar al individuo como eje central del impuesto. Ello lleva al establecimiento de una serie de normas de **imputación individualizada de rentas**, cambiantes en función del tipo de renta de que se trate. Así, rendimientos del trabajo (nº 315), capital (nº 377 y nº 460), actividades económicas (nº 676), ganancias y pérdidas patrimoniales (nº 1180) e imputaciones de rentas (nº 431). Estas normas no se ajustan a la **regulación civil** de los regímenes económicos del matrimonio, aunque en algunos casos se recurre a los criterios civiles en la delimitación de la titularidad de los elementos patrimoniales de los cónyuges, o en la definición de la responsabilidad de los bienes gananciales (nº 8365).

Las normas fiscales pueden separarse de las civiles, sin perjuicio de que no puedan desconocer estas últimas (TCO 45/1989).

33
MIRPF
nº 760 s.

Elementos patrimoniales afectos (LIRPF art.29) Para la adecuada calificación del hecho imponible en unos casos, y para su cuantificación en otros, resulta decisivo definir con precisión en qué categoría de rentas –de las enunciadas en el nº 32– deben incluirse los rendimientos producidos por los elementos susceptibles de generar rentas de una u otra clase (rendimientos de capital, de actividades, ganancias patrimoniales). A tal fin, la ley fija una serie de criterios que permiten considerar los elementos patrimoniales como afectos a una **actividad empresarial o profesional**. Tales criterios se exponen en el nº 663 s.

34
MIRPF
nº 685 s.

Presunción de onerosidad (LIRPF art.6.5 y 40) Las prestaciones de bienes, derechos o servicios, susceptibles de generar rendimientos del **trabajo personal** o del **capital**, se consideran retribuidas, salvo prueba en contrario. Así, producidas aquellas prestaciones, la ley presume que se ha generado un hecho imponible, salvo que el contribuyente lo desvirtúe con su actividad probatoria. El valor a considerar, si el contribuyente no puede probar la ausencia de retribución, es el **valor normal de mercado**. Se entiende por tal:

- en general, la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes; o

- el resultado de aplicar el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo (nº 10210), para los **préstamos** y operaciones de captación o utilización de **capitales ajenos**.

Si el trabajo o el capital se presta a una **sociedad** con la que se dan relaciones de **vinculación**, no es de aplicación esta presunción, sino lo expuesto en nº 36.

PRECISIONES

- 1) Los rendimientos de **actividades económicas** quedan excluidos del ámbito de esta presunción ya que se les aplica su propia regla valorativa (ver nº 682). En caso de prestación de trabajo o cesiones de bienes y derechos entre miembros de la **unidad familiar**, ver nº 686.
- 2) Otras normas específicas de valoración se establecen para el supuesto de **arrendamiento de inmuebles entre parientes** (nº 412), o para determinadas ganancias y pérdidas patrimoniales.
- 3) Resulta discutible si esta norma se refiere a los casos en que existe **retribución**, pero esta es inferior al valor normal del mercado (o interés legal del dinero). Una extendida corriente de opinión señala que es posible probarlo y, en ese caso, la prestación se presume retribuida por dicha cantidad.
- 4) La posible **prueba de la gratuidad** del préstamo debe realizarse conforme a los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, incluida la contabilidad (DGT 27-4-94). La jurisprudencia acepta como prueba la escritura pública ante notario (DGT 29-6-92; 26-7-00; 17-10-00).
Se admite la contabilidad como prueba de la gratuidad de un préstamo (TS 14-12-94, RJ 9881; 19-1-96, RJ 1701) y el **acuerdo del consejo de administración** de la sociedad sobre la gratuidad de prestaciones de trabajo (TS 18-12-95, RJ 9732).
- 5) Un **contrato privado** presentado a la oficina liquidadora del ITP y AJD hace prueba de la fecha y no de la gratuidad, que deberá acreditarse por otros medios, sin perjuicio de que el contrato privado pueda considerarse como tal, si las operaciones realizadas por las partes no lo contradicen (DGT 7-7-93; 10-10-03).
- 6) Cuando se aplique la presunción, el prestamista debe incluir en su declaración de IRPF los **intereses presuntos** como rendimiento de capital mobiliario (DGT 25-3-99). Los rendimientos valorados de las cantidades prestadas a la sociedad deben **imputarse** al año en que correspondan; es decir, al año en que existe el préstamo y en el que, en condiciones de mercado, nacería el derecho a los rendimientos (DGT 17-5-96).

35

Operaciones vinculadas (LIRPF art.41; LIS art.16 redacc L 16/2007) En la valoración del hecho imponible no es indiferente que las partes que establecen una relación económica sean independientes o, por el contrario, medie entre ellas una relación de dominación o dependencia. Cuando se den los requisitos legales, las operaciones se entienden realizadas **—sin posibilidad de prueba en contra—** por su **valor normal en el mercado**, con arreglo a las normas del IS (nº 2715 s.).

Desde el 1-1-2007 se aplican plenamente los efectos previstos en el IS, sin ninguna excepción en el IRPF. Por tanto, los contribuyentes deben aplicar siempre el valor de mercado en sus transacciones con sociedades vinculadas.

La vinculación se da cuando la operación se realiza entre una sociedad y:

- sus socios, consejeros o administradores;
- los socios, consejeros o administradores de otra sociedad del mismo grupo, o
- los cónyuges o personas ligadas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado, de cualquiera de los anteriores.

PRECISIONES

- 1) Hasta el 31-12-2006 era la **Administración tributaria** la que tenía la potestad para valorar las operaciones realizadas entre partes vinculadas por su valor normal de mercado cuando, como consecuencia de la valoración pactada entre las partes, se hubiese producido una menor tributación o un diferimiento en la misma en el conjunto de las entidades y personas vinculadas, debiendo las partes valorar la operación por el importe por el que efectivamente se hubiese realizado. No obstante, existía una **regla de valoración imperativa** a precios de mercado en el caso de que la operación vinculada entre la persona física y la sociedad correspondiese al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por parte de la persona física. Así, la valoración de la operación a valores de mercado no quedaba condicionada a la iniciativa de la Administración, sino que debía producirse automáticamente por la persona física cuando implicase un aumento de sus ingresos, practicando la sociedad un ajuste bilateral.
- 2) Para la posibilidad de considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un **socio profesional** persona física a una entidad vinculada, ver nº 2742.1.
- 3) La vinculación requiere, en todo caso, la presencia de una sociedad en la operación. Las realizadas entre **personas físicas** no se ven afectadas por la regla de vinculadas, sino por la presunción de onerosidad (nº 34).
- 4) Forman parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios (nº 490 s.) correspondientes al exceso del importe de los **capitales propios cedidos a una entidad vinculada** respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de dicha entidad (LIRPF art.46 redacc L 11/2009 disp.final 7º).
- 5) Así como la de onerosidad es una auténtica presunción (iuris tantum), la regla de operaciones vinculadas se ha calificado como una **norma valorativa de obligado cumplimiento** (TEAC 31-5-95, JT 943) y deben aplicarse los valores de mercado (TS 30-11-89, RJ 8106; 26-3-92, RJ 2348).
- 6) Al no haberse cumplido los requisitos legalmente establecidos para la válida existencia frente a terceros de una **ampliación de capital**, toda vez que el acuerdo de ampliación fue anulado por sentencia judicial, la aportación dineraria efectuada por una sociedad, y que tras la disolución de la misma le fue adjudicada como cré-

36

MIS
nº 2358 s.
MIRPF
nº 700 s.

37

dito a uno de sus socios persona física, debe ser calificada como **préstamo** realizado por parte de un socio a la sociedad, que generará intereses desde el momento de la disolución de la sociedad (AN 9-10-03, JT 1500).

B. Exenciones

(LIRPF art.7)

40
MIRPF
nº 800 s.

El hecho imponible es el presupuesto cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. La ley puede:

- excluir del hecho imponible determinados supuestos, de forma que este, por voluntad legal, no llegue a producirse: **no sujeción** (nº 94); o bien
- impedir que nazca la obligación tributaria, aunque el hecho imponible se haya producido: **exención**.

PRECISIONES La distinción es de carácter marcadamente técnico. La consecuencia inmediata para el contribuyente, es, en ambos casos, la misma (ausencia de tributación). Sin embargo, a diferencia de las rentas no sujetas, las rentas exentas provocan, como queda dicho, la **realización del hecho imponible**. Constituyen una manifestación de capacidad económica gravable, si bien no resultan efectivamente gravadas por el IRPF como consecuencia, precisamente, de la exención.

La LIRPF contiene una relación, que pretende ser exhaustiva, de todas las rentas que se consideran exentas. De este modo, en principio, no cabe pretender la exención de ningún supuesto que no esté así calificado, de forma expresa, por la ley. Deben advertirse, sin embargo, dos extremos:

- 1º Que no todos los supuestos de exención se contienen en la LIRPF art.7 (ver nº 55 y nº 92 s.).
- 2º Que junto a las exenciones, perviven algunos supuestos de **no sujeción** (nº 94).

1. Premios

(LIRPF art.7.1 y ñ)

42
MIRPF
nº 1020 s.

Premios de azar (LIRPF art.7.ñ) Están exentos:

1. Los premios de la entidad pública empresarial **Loterías** y apuestas del Estado (quinielas, lotería, primitiva, loto) u organizados por las Comunidades Autónomas.
2. Los de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (**ONCE**).
3. Los de los sorteos organizados por la **Cruz Roja Española**.

PRECISIONES **1)** Los participantes en **peñas** de quinielas, loto, etc., deben justificar los premios obtenidos mediante la entrega por la peña a cada uno de los ganadores de una **certificación** en la que figure el importe total del premio y la parte que corresponde al interesado. Junto a ella, la peña debe entregarles la **fotocopia** de la certificación que, por el importe total del premio, hubiese obtenido de la entidad delegada del organismo estatal que lo pague (DGT 21-4-87).

2) No están exentas las cantidades ganadas en **otro tipo de apuestas** (hipódromo, concursos en radio y televisión, etc.). Los premios del **bingo** no están exentos, ya que ni en el precepto se menciona esta clase de premio ni es un juego organizado por las entidades que en él se enumeran (TEAR Valencia 28-5-97; DGT 25-3-99) (ver ganancias en el juego: nº 990).

3) No se consideran exentos los premios de **lotería de otros países**. Sin embargo, se ha considerado exento un premio de lotería francesa, al entender que la LIRPF vulnera el principio comunitario de libre prestación de servicios, pues grava los premios de juegos de azar organizados en otros Estados miembros, mientras que declara exentos los organizados en España (AN 18-6-08, Rec 741/05; TJUE 6-10-09, asunto C-153/08).

4) Respecto a la **declaración informativa** de premios exentos, ver nº 1974.

43
MIRPF
nº 1000 s.

Premios literarios, artísticos y científicos (LIRPF art.7.1; RIRPF art.3; OM EHA/3525/2008)

Se incluye en el ámbito de la exención la concesión de **bienes o derechos** a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias. Los premios literarios, artísticos y científicos a los que se ha concedido la exención se publican en el BOE. Asimismo, se declaran exentos los **premios «Príncipe de Asturias»** en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias.

44
MIRPF
nº 1001

Requisitos (RIRPF art.3.2) Pueden destacarse los siguientes:

- el concedente **no** puede realizar ni estar interesado en la **explotación económica** de la obra u obras premiadas;