

CONOCER Y COMPRENDER EL DERECHO DE LOS IMPUESTOS



EUNSA

Eugenio Simón Acosta

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

María Eugenia Simón Yarza

Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario

Conocer y comprender

EL DERECHO DE LOS IMPUESTOS

**Eugenio Simón Acosta, Antonio Vázquez del Rey Villanueva y
María Eugenia Simón Yarza**

EUNSA

EDICIONES UNIVERSIDAD DE NAVARRA, S.A.
PAMPLONA

ABREVIATURAS

AEAT Agencia Estatal de Administración Tributaria
AIE Agrupaciones de Interés Económico
BI Base imponible (o bases imponibles)
BL Base liquidable (o bases liquidables)
CA Comunidad Autónoma
CAU Código Aduanero de la Unión, aprobado por el Reglamento (UE) 952/2013, del Parlamento y el Consejo Europeos, de 9-X
CC Código Civil
CCom Código de Comercio
CCAA Comunidades Autónomas
CDI Convenio para evitar la doble imposición
CE Constitución Española
CEA Ciudades con Estatuto de Autonomía
CNMV Comisión Nacional del Mercado de Valores
CP Código Penal
DA Disposición adicional
DF Disposición final
DT Disposición transitoria
DFT Derecho Financiero y Tributario
DGT Dirección General de Tributos
DUA Documento Único Administrativo
EEE Espacio Económico Europeo
EM Exposición de motivos
EELL Entes locales
EP Establecimiento permanente
EPV Estatuto del País Vasco
ERAR Entidades en régimen de atribución de rentas
ETVE Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros
GPP Ganancias y pérdidas patrimoniales
HI Hecho imponible (o hechos imponibles)
AIEMC Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias
IAJD Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados
IBI Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IDFT Instituciones de Derecho Financiero y Tributario
IEE Impuestos Especiales
IEDMT Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
IGIC Impuesto General Indirecto Canario
IGRPF Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas
IGTE Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas

IOS Impuesto sobre Operaciones Societarias
 IP Impuesto sobre el Patrimonio
 IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 IS Impuesto sobre Sociedades
 ISD Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 ITPO Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas
 IDFT Instituciones de Derecho Financiero y Tributario
 IVA Impuesto sobre el Valor Añadido
 LGT Ley 58/2003, de 17-XII, General Tributaria
 LGT/63 Ley 230/1963, de 28-XII, General Tributaria
 LIEE Ley 38/1992, de 28-XII, de Impuestos Especiales
 LIRPF Ley 35/2006, de 28 -XI, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de otros impuestos
 LIS Ley 27/2014, de 27-XI, del Impuesto sobre Sociedades
 LIS/95 Ley 43/1995, de 27-XII, del Impuesto sobre Sociedades
 LISD Ley 29/1987, de 18-XII, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 LIVA Ley 37/1992, de 28-XII, del Impuesto sobre el Valor Añadido
 LO Ley Orgánica
 LOFCA LO 8/1980, de 22-IX, de Financiación de las CCAA
 LOTC LO 2/1979, de 3-X, del Tribunal Constitucional
 LORAFNA LO 13/1982, de 10-VIII, de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra
 LPAC Ley 39/2015, de 1-X, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
 LPGE Ley de Presupuestos Generales del Estado
 LRBRL Ley 7/1985, de 2-IV, reguladora de las bases del Régimen Local
 LRFESFL Ley 49/2002, de 23-XII, de Régimen Fiscal de Entidades Sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo
 LRJ-PAC Ley 30/1992, de 26-XI, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
 LSFCA Ley 22/2009 de 18-XII, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía
 MHAP Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
 NRV Norma de registro y valoración
 PGC Plan General de Contabilidad
 RAE Rendimientos de actividades económicas
 RCM Rendimiento de capital mobiliario
 RD Real Decreto
 REA Reclamación (o reclamaciones) económico-administrativa
 RED Régimen de estimación directa
 REDS Régimen de estimación directa simplificada
 REO Régimen de estimación objetiva

RETA Régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos

RGGI Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27-VII

RGR Reglamento General de Recaudación, aprobado por RD 939/2005, de 29-VII

RGRST Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por RD 2063/2004, de 15-X

RGRVA Reglamento General de Desarrollo de la LGT en materia de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por RD 520/2005, de 13-V

RIIEE Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por RD 1165/1995, de 7-VII

RIS Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RD 634/2015, de 10-VII

RISD Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por RD 1629/1991, de 8-XI

SAN Sentencia de la Audiencia Nacional

STC Sentencia del Tribunal Constitucional

STEDH Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

STJUE Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

STS Sentencia del Tribunal Supremo

TEA Tribunal (o tribunales) económico-administrativo.

TEAC Tribunal Económico-Administrativo Central

TEAL Tribunal Económico-Administrativo Local

TEAR Tribunal Económico-Administrativo Regional

TEDH Tribunal Europeo de Derechos Humanos

TFUE Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TJUE Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TR Texto refundido

TRLCI Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo

TRLIRNR TR del IRNR, aprobado por Real Decreto legislativo 5/2004, de 5-III

TRLITPAJD TR del ITPAJD, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1993, de 24-IX

TRLPFP TR de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29-XI

TRLRHL TR de la LRHL, aprobado por Real Decreto legislativo 2/2004, de 5-III

TRLSC TR de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2-VII

UE Unión Europea

UM Unidades monetarias

UTE Unión Temporal (o Uniones Temporales) de Empresas

PRÓLOGO

El presente manual se ha elaborado con el propósito de facilitar al alumno del Grado en Derecho una herramienta que le permita superar con éxito la asignatura *Derecho de los impuestos* (o *Parte especial de Derecho Tributario*).

Los planes docentes de las Facultades de Derecho han experimentado cambios significativos en los últimos años y, en la Universidad, los estudios de grado y de maestría han venido a sustituir a los estudios de licenciatura. El alumno cursa el grado en Derecho, con el que adquiere unos conocimientos básicos de todas las ramas jurídicas, y generalmente completa su formación profesional con un máster que refuerza sus conocimientos generales en algún aspecto específico y especializado del Derecho.

El nombre de la asignatura a la que se destina el uso este libro en muchas universidades coincide con el de otra materia del antiguo plan de licenciatura cuya duración era anual: *Parte especial de Derecho tributario* o *Derecho financiero y tributario II*. Esta identidad de nombres podría representar también identidad de contenidos de la materia, pero no es así. Por lo general, en el grado está previsto que la asignatura se imparta a lo largo de un semestre y no durante todo el año. Además, la enseñanza tradicional memorística basada en la lección magistral y en el estudio de manuales se debe complementar con actividades complementarias de carácter práctico en las que los alumnos han de desarrollar un papel activo que, lógicamente, consumen una parte de su tiempo de estudio de los textos doctrinales. Por todo ello, el contenido del curso de la parte especial de Derecho tributario que se imparte en el grado es necesariamente más reducido que el de la asignatura de la licenciatura y debe, por tanto, concentrar la atención en los aspectos esenciales y en los principios básicos y fundamentales de la materia, remitiendo a los estudios de maestría el desarrollo de los aspectos de detalle secundarios, exigibles a un especialista en la aplicación de los impuestos.

Durante varios años los autores de este libro hemos querido aconsejar a los alumnos un manual adaptado al plan de estudios del Grado en Derecho y hemos utilizado el que, a nuestro juicio, se ha adaptado con más presteza a los nuevos métodos, pero hemos sentido la necesidad de intensificar la perspectiva principalista e institucional de la materia, apurando aún más los aspectos nucleares de la materia y evitando la reproducción de pormenores que el estudiante encuentra fácilmente y sin necesidad de mayores explicaciones en los textos legales. No podemos entender el estudio del Derecho positivo sin la consulta de las leyes y reglamentos al tiempo que se van estudiando las explicaciones del manual. Estudiar un manual sin tener la ley al lado es como estudiar anatomía sin diseccionar un cadáver. Por ello, con nuestro manual pretendemos que el alumno conozca y, sobre todo, comprenda el Derecho impositivo con un texto sintético, de una dimensión suficiente y susceptible de ser dominada en un semestre en el que el alumno está obligado a conciliar el estudio de esta disciplina con alrededor de otra media docena de asignaturas obligatorias u optativas.

La edición de *Conocer y comprender el Derecho de los impuestos* responde, por tanto, a la necesidad de proporcionar al alumno un compendio que recoja toda la materia de *Derecho de los impuestos* que debe conocer y entender una persona graduada en Derecho.

Aunque no sea el motivo que ha inspirado su redacción, confiamos en que el manual permita a los profesores impartir las clases con más libertad, concentrando la explicación en las cuestiones fundamentales que requieran mayor atención, o cuya comprensión resulte más compleja, sin el temor de dejar de comentar algún aspecto más sencillo del contenido básico de la asignatura, que ya está recogido en el libro.

LOS AUTORES

I. INTRODUCCIÓN

Eugenio Simón Acosta

LECCIÓN 1.^a EL SISTEMA TRIBUTARIO

I. Estructura del sistema tributario

§ 1 Como es sabido, los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos (art. 2 LGT). Estos últimos se suelen sistematizar con dos criterios fundamentales: el sujeto activo del tributo y el objeto del impuesto.

§ 2 Desde el punto de vista del sujeto activo existen en España tres sistemas (o, si se quiere, subsistemas) tributarios: el del Estado, el de las CCAA y el de los EELL. Existen, además cuatro sistemas impositivos forales (el de Navarra y los tres de las provincias del País Vasco) que replican, con matices diferenciales, el sistema impositivo estatal. En Canarias, Ceuta y Melilla hay algunas especialidades cuya entidad no permite hablar propiamente de sistemas tributarios diferenciados.

I.1. Impuestos estatales

§ 3 En el ámbito estatal los impuestos se sistematizan en función de su objeto o capacidad económica gravada: adquisición de riqueza (renta), la titularidad de riqueza (patrimonio) y el gasto de la riqueza (consumo).

§ 4 Los impuestos estatales que recaen sobre la renta o adquisición de riqueza son tres:

a) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), regulado por la Ley 35/2006, de 28-XI, del IRPF, que grava los aumentos del patrimonio de las personas naturales residentes en España, exceptuando las adquisiciones gratuitas o lucrativas (herencias, legados, donaciones y similares). Es un impuesto estatal parcialmente cedido a las CCAA.

b) El Impuesto sobre Sociedades (IS), regulado por la Ley 27/2014, de 27-XI, del IS, que grava los aumentos del patrimonio experimentados por las personas jurídicas (sociedades y otras entidades contempladas por el art. 7 de la LIS) que tengan su residencia en territorio español.

c) El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), que recae sobre los aumentos del patrimonio producidos en territorio español de cualesquiera personas o entidades que no tengan su residencia en España (se exceptúan las adquisiciones gratuitas de personas físicas). Se regula por el Texto Refundido de la Ley del IRNR, aprobado por RDLeg 5/2004, de 5-III.

§ 5 Podemos considerar como impuestos que gravan la tenencia de patrimonio o de bienes el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Los tres son impuestos totalmente cedidos a las CCAA, con excepción del gravamen en el ITPAJD de la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios.

a) El IP, que en los últimos años ha experimentado vaivenes en cuanto a su presencia efectiva en el sistema, se regula por la Ley 19/1991, de 6-VI. Actualmente se aplica una

bonificación del 100% a la cuota íntegra (art. 66 Ley 48/2015, de 29-X). Grava el patrimonio neto (bienes y derechos menos cargas y deudas) de las personas físicas residentes en España.

b) El ISD se regula por Ley 29/1987, de 18-XII, y grava las adquisiciones por herencia, legado o donación y determinadas indemnizaciones por seguros de vida, percibidas todas ellas por personas físicas residentes o no en España.

c) El ITPAJD, regulado por el Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por RDLeg 1/1993, de 24-IX. Aunque su HI está constituido, en la mayoría de los casos, por la transmisión de bienes, realmente grava la titularidad de los bienes transmitidos puesto que la transmisión no es, por sí misma, una manifestación de capacidad económica.

§ 6 En fin, existen impuestos que gravan el gasto de la riqueza o consumo. Son, principalmente, el IVA, los IIEE y los impuestos aduaneros. En este grupo podemos considerar incluidos también algunos impuestos específicos sobre determinadas actividades así como ciertos impuestos de finalidad medioambiental.

a) El IVA se regula por la Ley 37/1992, de 28-XII, y recae sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios o profesionales, sobre las adquisiciones intracomunitarias y sobre las importaciones de bienes.

b) Los IIEE (Ley 38/1992, de 28-XII) gravan la fabricación e importación de determinados bienes sometidos a fuertes controles administrativos (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco); la matriculación en España de vehículos de motor, de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, con más de ocho metros de eslora (las motos náuticas en todo caso) y de aviones, avionetas y demás aeronaves provistas de motor mecánico; y, finalmente, el autoconsumo, venta, adquisición intracomunitaria e importación de carbón, y el suministro o autoconsumo de energía eléctrica.

c) Los impuestos aduaneros se gestionan por la Administración tributaria española, pero son recursos de la UE, pues es la UE quien los establece y quien recibe el producto de su recaudación. Están regulados por el Código Aduanero de la Unión [Reglamento (UE) 952/2013, de 9 octubre, del Parlamento Europeo y del Consejo].

d) Hay otros impuestos específicos sobre primas de seguros, sobre actividades de juego y sobre depósitos en entidades de crédito.

e) Existen, además, ciertos impuestos medioambientales que gravan la producción de la energía eléctrica, la producción y almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos (Ley 15/2012, de 27-XII), y los gases fluorados de efecto invernadero (Ley 16/2013, de 29-X).

I.2. Impuestos de Comunidades Autónomas

§ 7 Las CCAA disponen de impuestos propios e impuestos cedidos. Estos últimos son impuestos del Estado y se estudian dentro del sistema impositivo estatal.

Los impuestos propios suelen combinar la finalidad recaudatoria con objetivos de carácter extrafiscal, generalmente de protección del medio ambiente. Puede consultarse la relación de impuestos autonómicos en

I.3. Impuestos de las Entidades Locales

§ 8 En el ámbito local son los municipios los que pueden establecer y exigir impuestos. El TRLRHL contempla tres impuestos obligatorios (el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica) y dos impuestos que el Ayuntamiento puede establecer facultativamente (el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras).

I.4. Impuestos forales

§ 9 Navarra y las provincias vascongadas tienen, cada una de ellas, su propio sistema tributario que reproduce, para su territorio, la estructura del sistema impositivo estatal.

II. Antecedentes del sistema tributario actual

§ 10 Tradicionalmente los impuestos del Reino de Castilla fueron un conglomerado asistemático de gravámenes que se agrupaban en las conocidas como rentas provinciales (alcabala, moneda forera, servicios ordinario y extraordinario, servicio de lanzas, etc.) que, junto con las rentas generales (aduanas) y las rentas estancadas (monopolios), constituían los tres ramos principales de la Hacienda.

§ 11 La primera sistematización rigurosa de los impuestos interiores de España (excepto Navarra) se debe a la reforma de Mon y Santillán, operada por la Ley de Presupuestos de 23-V-1845, que descansaba sobre seis impuestos principales, tres directos y tres indirectos.

Los impuestos directos eran la Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería, antecedente del actual IBI, el Subsidio Industrial y de Comercio (antecedente del IAE) y el Impuesto de Inquilinatos, que pretendía ser un impuesto personal sobre la renta estimada mediante un signo externo de riqueza (el valor locativo de la vivienda propia).

Los impuestos indirectos giraban en torno al Derecho de Hipotecas, precedente histórico del Impuesto de Derechos Reales (año 1872) y de los actuales ISD e ITPAJD; a los Impuestos sobre el Consumo de Especies Determinadas; y al Impuesto de Sello o Papel Sellado, con origen en el antiguo estanco de papel sellado (año 1632) posteriormente convertido en Impuesto del Timbre, algunos de cuyos hechos impositivos se integraron en el actual Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

§ 12 La reforma de Fernández Villaverde (Ley de Presupuestos de 27-III-1900) creó la Contribución de Utilidades que, dividida en tres tarifas, gravaba las rentas del trabajo (tarifa I), las rentas del capital mobiliario (tarifa II) y las rentas mixtas del trabajo y capital que hoy llamaríamos rentas empresariales (tarifa III).

§ 13 En el primer cuarto del siglo XX, la inestabilidad y debilidad de los gobiernos impidió hacer efectivos los intentos de configurar la Hacienda Local. A esa época se

remonta el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y las contribuciones especiales locales, pero no fue hasta el Estatuto Municipal de Calvo Sotelo (año 1924) que los impuestos locales experimentaron una reforma integral cuyos elementos estructurales estuvieron vigentes hasta 1975.

§ 14 Durante la II República se creó la Contribución General sobre la Renta, impuesto complementario de carácter progresivo exigido sólo a contribuyentes con rentas superiores a 100.000 pesetas.

§ 15 La reforma de Navarro Rubio de 1957 y 1964 es el precedente inmediato del sistema tributario actual. La imposición directa se configuró alrededor de cinco impuestos de producto (Contribución Territorial Rústica, Contribución Territorial Urbana, Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre Rentas del Capital e Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales), todos ellos impuestos a cuenta de otros dos de carácter general: el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto General sobre Sociedades. En la imposición indirecta destacó la creación del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, impuesto indirecto en cascada que fue reemplazado en 1985 por el IVA.

§ 16 El sistema tributario vigente es el fruto de una serie de reformas sucesivas que comenzaron con la creación del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio en 1977 y el establecimiento de dos únicos impuestos sobre la renta en el año 1978 (el IRPF y el IS).

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Eugenio Simón Acosta

LECCIÓN 2.^a IRPF (I): CARACTERES Y HECHO IMPONIBLE

I. Caracteres del impuesto

§ 17 El IRPF se implantó en España en 1978 y desde entonces ha experimentado muchas reformas. Las más importantes son la de 1985 (Ley 48/1985, de 27-XII), que afectó principalmente a las rentas de capital y dio un tratamiento diferenciado a las plusvalías; la de 1991 (Ley 18/1991, de 6-VI) que implantó el sistema de tributación familiar separada; y la de 1998 (Ley 40/1998, de 9-XII) que perfeccionó el impuesto gravando la renta disponible en lugar de la renta obtenida y dualizó el impuesto estableciendo dos bases imponibles gravadas de forma distinta: la base general y la base especial o del ahorro.

§ 18 El IRPF es un impuesto personal y progresivo que se implantó en España en 1978 y vino a sustituir al antiguo sistema de imposición sobre la renta, estructurado alrededor de cinco impuestos de producto, cada uno de los cuales gravaba la renta en función de su origen (inmuebles, trabajo, capital y actividades económicas: cfr. § 15). No gravaba todas las ganancias de capital sino sólo las plusvalías y sólo a los pocos contribuyentes (alrededor de 600.000) que, además de los impuestos de producto, estaban obligados a pagar el IGRPF.

Actualmente es personal porque grava todos los incrementos del patrimonio del contribuyente, sin más excepción que las adquisiciones lucrativas sometidas al ISD: art. 2 LIRPF.

Y es progresivo porque, generalmente, el tipo efectivo de gravamen de las rentas altas es mayor que el de las rentas más bajas. Conviene recordar, no obstante, que son distintos los conceptos de impuesto progresivo (a más capacidad contributiva mayor tipo medio de gravamen) y tarifa o escala progresiva (tipo de gravamen creciente al aumentar la BI), porque un impuesto de tarifa progresiva no es necesariamente progresivo si están mal definidos otros elementos como la BI o los sujetos pasivos, y porque con un tipo de gravamen proporcional y único se puede obtener un impuesto progresivo que grave con mayor intensidad las rentas altas (por ejemplo, estableciendo una deducción general o mínimo exento en la BI).

Si, con un tipo proporcional del 50%, deducimos a todos 100 UM en la BI, quien gana 100 no paga impuestos (tipo efectivo 0%), quien gane 200 paga 50 (25%), quien gana 300 paga 100 (33,33 %), etc.

§ 19 La tarifa de tipos de gravamen del IRPF es progresiva por escalones: cfr. arts. 63, 65 y 74 LIRPF. La BI se descompone en tramos y a cada tramo se aplica un tipo de gravamen distinto, que sube a medida que los tramos son superiores.

Utilizaremos en nuestros ejemplos una tarifa por escalones del siguiente tenor: a) Hasta 10.000 UM tipo de gravamen del 10%. b) De 10.001 a 20.000 UM, tipo del 20%. c) De 20.001 a 30.000 UM, tipo del 30%. d) De 30.001 UM en adelante, tipo del 40%.

Así una persona con renta de 25.000 UM tendría una cuota de 4.500 UM (1.000+2.000+1.500). Su tipo marginal es el 30% y su tipo medio el 18% (4.500/25.000).

§ 20 Grava la renta obtenida y no la renta disponible. Aunque la Ley 40/1998 introdujo el gravamen de la renta disponible (renta obtenida menos mínimo vital personal y familiar), en la contrarreforma reaccionaria de 2006 (Ley 35/2006) se volvió al sistema antiguo y más injusto de gravar la renta obtenida. La renta disponible representa la verdadera capacidad contributiva mejor que la renta obtenida.

Si se supone que el mínimo necesario para mantener a un hijo es de 5.000 UM, una persona que gane 40.000 y tenga tres hijos debe tributar igual que una persona que gane 25.000 y no tenga hijos. Esta igualdad horizontal se consiguió en la ley de 1998 y se destruyó en la contrarreforma de 2006.

Actualmente, las cargas familiares reciben un trato ambiguo y complejo porque el legislador ha entendido que las deducciones por hijos son un privilegio o beneficio fiscal, en lugar de un elemento determinante de la capacidad de contribuir.

§ 21 Por regla general grava de forma separada e independiente a los miembros de la familia, aunque existe un régimen de tributación conjunta opcional para las unidades familiares. Normalmente el resultado de la liquidación conjunta es más gravoso que la separada, por lo que la primera es excepcional en la práctica: puede interesar a las familias con una sola renta o a aquellas en que alguno de sus miembros tiene pérdidas que puedan compensarse con las rentas positivas de los demás.

Hasta el año 1989 se aplicaba el régimen de tributación familiar conjunta, que fue declarado inconstitucional por la STC 45/1989, de 20/II, por ser discriminatorio contra los matrimonios frente a las parejas no casadas, ya que la acumulación familiar de rentas daba lugar a la aplicación de tipos de gravamen más elevados.

§ 22 Está cedido a las CCAA. Teóricamente se cede el 50% de la recaudación, pero la cesión se ha instrumentado de modo que realmente no es así. Cesión del 50% significa que, en el primer momento, el Estado descompuso la tarifa única en dos tarifas iguales, pero los cambios posteriores de una y otra pueden alterar el reparto.

Si, por ejemplo, la tarifa hubiera sido 10%, 20%, 30%, se habría convertido en dos tarifas del 5%, 10% y 15% y una de ellas se habría cedido a las CCAA, concediéndoles poder de modificarla. Así, la tarifa estatal sería 5%, 10% y 15% y la autonómica 7%, 12%, 20%: en tal caso, el gravamen autonómico sería mayor que el estatal.

Las CCAA tienen competencia normativa en los términos del art. 46 de la LSFCA.

II. Hecho imponible

II.1. Aspecto material

§ 23 El aspecto material del HI es la obtención renta (art. 6 LIRPF). La ley no define la renta, sino que enumera los elementos que la integran: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas (RAE). d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales (GPP). e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

Posteriormente examinaremos cada uno de estos elementos. Ahora interesa saber que de ellos se deduce un concepto muy amplio de renta, que incluye cualquier incremento del patrimonio del contribuyente. Las GPP son el elemento de cierre del sistema y se definen en el art. 33 LIRPF como “variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente”.

En principio, este amplio concepto de renta incluye las adquisiciones gratuitas (herencias, legados, donaciones), pero existe un impuesto específico que grava estos incrementos de patrimonio: el ISD. Por ello el art. 6.4 LIRPF dispone que no está sujeta al IRPF la renta que se encuentre sujeta al ISD.

II.2. Aspecto espacial

§ 24 El punto de conexión es la residencia del contribuyente. Se grava la renta mundial de las personas físicas residentes en España, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (art. 2 LIRPF).

§ 25 El concepto fiscal de residencia no implica necesariamente estancia o presencia en territorio español. Con el fin de evitar fraudes, el art. 9 de la LIRPF establece un concepto amplio de residencia que incluye:

a) La permanencia en territorio español durante más de 183 días al año, sin descontar las ausencias esporádicas ni ciertas estancias temporales en España para cumplir gratuitamente acuerdos de colaboración cultural o humanitaria.

b) La radicación en España del núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del contribuyente.

Según este criterio, una persona que no haya pisado nunca el territorio nacional puede ser considerado residente en España y contribuir por su renta mundial.

c) Se presume, salvo prueba en contrario, que una persona es residente cuando lo sean su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad.

§ 26 También está sujeta al impuesto la renta de ciertas personas residentes en el extranjero, generalmente aunque no siempre españolas, que son funcionarios o empleados o realizan trabajos o funciones al servicio del Estado español (art. 10 LIRPF).

Por el contrario, las personas residentes en España que desarrollen en territorio español funciones similares al servicio de Estados extranjeros, no están sujetas al IRPF a condición de reciprocidad (art. 9.2 LIRPF).

§ 27 Al disponer las CCAA de poder normativo sobre el IRPF, es importante determinar en cuál de ellas reside el contribuyente, pero esto no es un problema de HI, sino de sujeción a una normativa u otra. Lo estudiaremos más adelante: ver § 136.

II.3. Aspecto temporal

§ 28 Estamos ante un impuesto periódico. Por regla general, el periodo impositivo es el año natural y el IRPF se devenga el día 31 de diciembre (art. 12 LIRPF).

En caso de fallecimiento del contribuyente, el periodo impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha de la muerte (art. 13 LIRPF).

§ 29 Es importante determinar el año o periodo al que legalmente se imputan los diferentes elementos que componen la renta gravable. La regla general es que los rendimientos se imputan al año en que resultan exigibles y las GPP al año en que se produce la alteración de la composición del patrimonio en que se ponen de manifiesto (art. 14). Los RAE se aplican al periodo impositivo según las normas del IS (atendiendo a la corriente real de bienes y servicios).

Salvo casos muy excepcionales, no se aplica el criterio de caja (momento en que se produce la entrada o salida de los recursos monetarios) porque no estamos ante un impuesto sobre flujos de caja: la renta se entiende generada cuando puede ser exigida, pues en ese momento se puede entender producido el aumento del patrimonio aunque consista en un derecho de crédito aún no satisfecho. Esto puede provocar problemas de tesorería (falta de dinero para pagar el impuesto) que se resuelven con otras técnicas, como puede ser el aplazamiento del pago.

§ 30 Existen reglas especiales de imputación temporal, entre las que cabe destacar (art. 14.2 LIRPF):

a) Litispendencia sobre el derecho a percibir la renta o su cuantía: los importes no satisfechos se imputan al periodo en que exista resolución firme.

b) Rendimientos de trabajo percibidos en periodo posterior a cuando resulten exigibles: se aplica la regla general, pero el perceptor puede declararlas y autoliquidarlas extemporáneamente sin intereses, recargos ni sanciones.

c) Operaciones a plazos o con precio aplazado: se puede optar por imputar la renta obtenida al periodo en que sea exigible el cobro.

d) Las ayudas o subvenciones públicas se imputan al periodo de cobro, con alguna excepción en que se distribuyen por cuartas partes entre el periodo impositivo en que se obtengan y los tres siguientes.

e) En caso de fallecimiento del contribuyente o traslado de su residencia al extranjero fuera de la UE, se aplican al último periodo impositivo todas las rentas pendientes de imputación.

II.4. Elemento subjetivo: personas físicas y atribución de rentas

§ 31 Sólo se gravan en este impuesto las rentas obtenidas por personas físicas. Las personas jurídicas quedan sometidas al IS.

§ 32 Se denominan entidades en régimen de atribución de rentas (ERAR) las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades del art. 35.4 LGT: art. 8.3 LIRPF. También lo son las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a las citadas.

Estas entidades no están sujetas al IRPF y sus rentas se atribuyen a los socios o partícipes, cada uno de los cuales tributa en el impuesto que corresponda: IRPF, IS o IRNR. En el IRPF las rentas tienen distinta naturaleza según su origen: de capital, de actividad económica o ganancia patrimonial (art. 88 LIRPF).

§ 33 Las ERAR se regulan, en los arts. 86 ss. LIRPF, como régimen especial del que destacan tres elementos:

a) Modo de determinar la renta gravable: generalmente se aplican las normas del IRPF con ligeras excepciones como el modo de aplicar las reducciones por irregularidad de la renta (cfr. § 45, § 61, § 76 y § 88). Se aplican las normas del IS cuando todos los miembros de la entidad estén sujetos al IS o al IRNR con establecimiento permanente.

b) Retenciones e ingresos a cuenta: los realiza el pagador aplicando las normas del IRPF y el perceptor los deduce el impuesto que corresponda.

c) Obligaciones de información: las ERAR cuyas rentas excedan de 3.000 € deben presentar una declaración informativa sobre las rentas a atribuir a sus partícipes y notificar a estos la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos.

II.5. Elemento subjetivo: individualización de la renta

§ 34 Por regla general la renta pertenece a la persona que la obtiene y es el perceptor quien tributa por ella, pero esta regla general no se aplica en caso de matrimonio o situaciones asimiladas. En estos casos la individualización de la renta se realiza atendiendo a quien ha generado el derecho a su obtención, con independencia de que pertenezca a ambos cónyuges en virtud del régimen económico matrimonial (v.gr. en caso de gananciales).

Así, los rendimientos de trabajo se imputan a quien trabaja, exceptuando el caso de pensiones de viudedad u orfandad; los de capital y las GPP al titular de los bienes de los que procede la renta: si son gananciales a ambos cónyuges y si son privativos a su titular; los RAE a quienes ejerzan de forma habitual, personal y directa la profesión o empresa (art. 11 LIRPF).

§ 35 El régimen de imputación de la renta en el matrimonio representa una discriminación y un agravio, a mi juicio no justificado, para los matrimonios en régimen de gananciales con un solo perceptor de renta.

En estos casos, aun perteneciendo la renta a ambos cónyuges, ésta no se distribuye entre los dos a efectos fiscales. El cónyuge que ha generado el derecho a la obtención de la renta se ve obligado a tributar por una renta que de hecho no es suya, y el perjuicio

consiste en que la parte que jurídicamente correspondería al otro cónyuge si se extinguiera el régimen de gananciales queda sometida a los tipos marginales de la escala.

Supongamos una tarifa que grave las primeras 1000 UM al 10% y el resto al 20%. Si un cónyuge gana 4.000 UM y el otro 0 UM: a) Si tributa sólo un cónyuge por toda la renta, pagará 100+600 (total: 700 UM). b) Si se respeta la realidad jurídica y económica y se distribuye la renta entre ambos, cada uno pagará 100+200 (en total 600 UM).

Para resolver esta injusticia pueden utilizarse técnicas diversas. La más sencilla es la conocida como *splitting*, en cuya virtud la renta percibida por ambos cónyuges se suma y se divide por dos, imputando la mitad a cada uno. Lo más correcto, desde la perspectiva del principio de capacidad económica, sería imputar la renta a quien corresponda según el régimen económico matrimonial pactado. En régimen de gananciales debería aplicarse el *splitting*.

LECCIÓN 3.ª IRPF (II): RENDIMIENTOS DE TRABAJO Y DE CAPITAL INMOBILIARIO

I. Introducción

§ 36 La liquidación del impuesto exige realizar una serie de operaciones, la primera de las cuales es determinar la BI. Para ello hay que comenzar calificando las rentas según su origen (trabajo, capital, actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta).

El rendimiento íntegro o bruto de cada tipo de rendimiento es el total de los ingresos obtenidos. El rendimiento neto resulta de deducir del bruto los gastos (generalmente gastos necesarios para obtener la renta).

Sobre el rendimiento neto (a veces del bruto) se aplican, en ocasiones, determinadas reducciones para obtener el rendimiento reducido.

Las ganancias patrimoniales se cuantifican, por lo general, por diferencia entre el valor de transmisión de los bienes y su valor de adquisición.

§ 37 Una vez conocido el importe de cada uno de los elementos que integran la renta, se agrupan en dos categorías que dan lugar, respectivamente, a la BI general y a la BI del ahorro (§ 119 ss.).

Estas dos bases imponibles se gravan separadamente y hay muy poca relación o comunicación entre ambas. Por eso nos aproximamos mucho a la verdad si decimos que el IRPF está integrado por dos impuestos distintos cuyas cuotas se suman y se unifican en una sola deuda tributaria.

II. Rendimientos de trabajo

II.1. Concepto

§ 38 Los rendimientos íntegros de trabajo se definen en el art. 16 LIRPF como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de RAE”.

Interesa destacar que el rendimiento de trabajo es algo más que una contraprestación de un trabajo pues incluye “utilidades”, concepto amplio que hay que entender como utilidad económica y de mercado (se excluye la utilidad que una persona puede proporcionarse a sí mismo con su trabajo).

Esta definición tiene dos elementos importantes: uno positivo, el origen de la renta (el trabajo o la relación laboral o estatutaria); otro negativo, que no sea RAE.

§ 39 En cuanto al primero, la ley no habla del trabajo prestado en el marco de una relación laboral o estatutaria, sino del trabajo o de la relación laboral o estatutaria. Incluye, por tanto, todos los rendimientos que procedan de una relación de carácter laboral o estatutario, tengan o no su origen en el trabajo. Así se ha soslayado por la ley

cierta doctrina jurisprudencial que declaró no sujetos los préstamos a trabajadores con interés inferior al de mercado (STS de 24-6-1986, RJ 1986\3595). El TS consideró esta utilidad del trabajador (el diferencial del rédito) como derivada de la relación laboral, pero no del trabajo.

Por relación estatutaria debemos entender sólo la regulada por leyes o reglamentos que, sin ser de carácter laboral, implica la realización de un trabajo: v.gr. funcionarios públicos, cargos electos para el ejercicio de funciones públicas, administradores de sociedades, miembros de Consejos de Administración o de otros órganos representativos, etc.

§ 40 Los RAE implican la ordenación por cuenta propia de los medios de producción (art. 27 LIRPF). A diferencia del trabajador, el empresario y el profesional son responsables del ejercicio de su actividad, la desarrollan sin someterse a instrucciones jerárquicas, su compromiso no consiste en ceder su trabajo a un tercero, sino que ceden el producto o el resultado obtenido con el trabajo, y soportan el riesgo –ganancia o pérdida– del ejercicio de la actividad.

En estos casos, aunque el factor de producción principal de la actividad económica sea el trabajo del empresario o profesional, los rendimientos que éste obtiene no se califican como rendimientos de trabajo.

§ 41 El art. 17 LIRPF se refiere a algunos supuestos particulares de rendimientos de trabajo, además del sueldo o salario o las prestaciones por desempleo que son los más frecuentes.

§ 42 Merecen atención especial las prestaciones de los sistemas de previsión social a que se refiere el art. 17.2.a) LIRPF. Tanto el sistema público de Seguridad Social o de clases pasivas de funcionarios, como los sistemas de previsión voluntaria (planes de pensiones, mutualidades de previsión social, otros planes de previsión y seguros de dependencia) se someten un régimen de tributación diferida que consiste en que las cotizaciones o aportaciones al sistema son deducibles de la renta (art. 19.2 y 51 LIRPF) y, consecuentemente, las prestaciones que reciben los beneficiarios (pensiones, indemnizaciones) en los casos de muerte, incapacidad, jubilación o similares, se califican como rendimientos de trabajo.

Este régimen es favorable al contribuyente por dos razones: a) Se difiere el pago del impuesto por la renta invertida en sistemas de previsión social. b) El tipo marginal del impuesto será, por lo general, más bajo cuando se cobren las prestaciones.

Una persona con tipo marginal del 50% que aporta 100 UM a un plan de pensiones experimenta un ahorro fiscal de 50 UM. Por esas 100 UM, percibidos en forma de pensión de jubilación unos años más tarde, cuando el tipo marginal sea menor (v.gr. 40%), pagará 40 UM.

§ 43 Sin perjuicio de ciertas exenciones (art. 7 LIRPF), también se consideran rendimientos de trabajo, entre otros, las pensiones compensatorias percibidas por el

cónyuge y las anualidades por alimentos, los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales y las becas.

II.2. Cuantificación

§ 44 Son rendimientos íntegros del trabajo la totalidad de las contraprestaciones o utilidades percibidas en tal concepto. Si son rendimientos irregulares o plurianuales, experimentan una reducción. Seguidamente se aplican los gastos deducibles para obtener el rendimiento neto. Finalmente se practican ciertas reducciones por motivos que veremos después.

§ 45 Son rendimientos plurianuales los que se han generado en un periodo superior a dos años, exceptuando las prestaciones de sistemas de previsión social voluntaria. Son irregulares los que contempla el art. 12 RIRPF, que se perciben de forma esporádica.

Al acumularse en un año estos rendimientos que, en teoría, corresponden a trabajos realizados en más de dos años, se produce una discriminación que la ley debe corregir.

Con la tarifa del § 19, la cuota de un contribuyente con un sueldo anual de 18.000 UM asciende a 2.600 UM (1.000+1.600) por año.

Si percibe un pago extraordinario de 10.000 UM por haber permanecido cinco años en la empresa su cuota se elevaría a 5.400 UM (1.000+2.000+2.400), es decir, la renta extraordinaria generaría una cuota de 2.400 UM (5.000-2.600).

Si en lugar de cobrarlo de una vez, lo hubiera percibido a razón de 2.000 UM anuales, sólo pagaría 400 UM de sobreimpuesto cada año, en total 2.000 UM.

El método teóricamente más exacto para resolver el problema sería anualizar la renta extraordinaria (dividirla por el número de años a que corresponde), sumar la renta anualizada a la renta regular para aplicar la tarifa, y sumar a la cuota el resultado de aplicar el tipo medio a la parte no anualizada.

En el ejemplo anterior: a la renta regular (18.000 UM) se suma el resultado de dividir la renta extraordinaria (10.000 UM) entre el número de años a que corresponde (5 años). Resultado: 20.000 UM que generan una cuota de 3.000 UM (1.000+2.000). El tipo medio ($3.000/20.000=15\%$) se aplica a la parte no anualizada (8.000) y nos da una cuota de 1.200 UM que, sumada a la cuota de tarifa (3.000) da un resultado de 4.200 UM. De este modo, la renta extraordinaria de 10.000 genera una cuota de 1.600 UM (4.200-2.600) en lugar de 2.400 UM.

Ese método se vuelve extraordinariamente complejo si no todas las rentas reciben el mismo tratamiento en el IRPF, de forma que la renta anualizada no puede sumarse, sin más, a la renta regular. En la reforma de 1998 se optó por un método simplificado que ofrece una solución aproximada. El objetivo es que la renta irregular o plurianual (RI) no quede sometida al tipo marginal (TM) sino al tipo medio (tm). Para ello se aplica un coeficiente (k) a la RI, de forma que se consiga igualar los términos de la fórmula siguiente:

$(RI.k).TM=RI.tm$

De aquí se deduce que $k = tm/TM$.

La Comisión creada por Resolución de la SEH de 19 de febrero de 1997 para la reforma del IRPF de 1998, una vez confeccionada la tarifa del impuesto, efectuó cálculos empíricos sobre ella, llegando a la conclusión de que el valor de k se situaba siempre alrededor de 0,6. Así pues, la renta irregular se incorporó a la BI aplicándole dicho coeficiente, lo cual equivale a reducirla en el 40%.

Cuatro años después se modificó el impuesto (reforma de 2002), y, con la nueva tarifa recomendada por la Comisión *ad hoc*, los cálculos empíricos situaban el coeficiente alrededor del 0,7, motivo por el cual la reducción se fijó en el 30%, que es el porcentaje que continúa vigente a pesar de que la tarifa ha sido varias veces modificada. Da la impresión de que el legislador actual no sabe o ha olvidado cuál era la justificación de la medida.

§ 46 Como antes hemos apuntado, la reducción no se aplica a todos los rendimientos plurianuales, puesto que se excluyen las prestaciones en forma de capital de sistemas de previsión social voluntaria (si la prestación es en forma de renta no hay reducción porque se trata de renta regular).

Esta excepción, que no afecta a las prestaciones en forma de capital de los sistemas públicos de previsión (Seguridad Social, clases pasivas, etc.), se introdujo en la reforma de 2006 y carece, a mi juicio, de justificación suficiente. El legislador ha operado, equivocadamente, como si se tratara de un beneficio o privilegio fiscal y lo ha suprimido para desincentivar a los contribuyentes que opten por percibir las prestaciones en forma de capital.

§ 47 La reducción no se aplica: a) cuando la renta extraordinaria se imputa a más de un periodo impositivo; b) a las rentas plurianuales, si el contribuyente ha aplicado la reducción a rentas de la misma naturaleza en los cinco años anteriores; c) a las rentas de trabajo de cuantía superior a 1.000.000 euros.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

§ 48 El rendimiento neto es el resultado de aplicar al rendimiento íntegro (en su caso, reducido) los gastos deducibles previstos por el art. 19 LIRPF. Entre otros, se deducen las cotizaciones sociales de carácter público (Seguridad Social y similares).

Existe una deducción a tanto alzado de 2.000 euros en concepto de gastos distintos de los expresamente comprendidos en el art. 19. Esta deducción es más elevada en caso de trabajadores desplazados de su residencia habitual y en caso de trabajadores discapacitados en activo.

§ 49 Sobre el rendimiento neto se practica la reducción prevista por el art. 20 LIRPF. Con ella se pretende compensar el coste de oportunidad de quien obtiene rentas de trabajo por pérdida de horas de ocio así como los costes de producción de estas rentas (alimento, vestido etc.), que no son deducibles porque son a la vez gastos de consumo.

Se trata de una reducción de 3.700 euros para rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros, la cual se va reduciendo progresivamente para rentas superiores hasta llegar a cero en el nivel de los 14.450 euros de renta. En todo caso se exige que las rentas no exentas distintas de las de trabajo no sean superiores a 6.500 euros.

II.3. Rentas en especie

§ 50 Los rendimientos en especie (sean o no de trabajo) se gravan igual que los monetarios. La LIRPF establece algunas exenciones y el modo de cuantificar dichos rendimientos en los arts. 42 y 43.

§ 51 Entre las exenciones se pueden citar las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social; la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado; y, con ciertas condiciones, la entrega a los trabajadores en activo de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales.

§ 52 Por regla general, los rendimientos en especie se valoran por su valor normal en el mercado.

El art. 43 establece algunas reglas específicas, de entre las que destacamos:

- a) Cesión de uso de vivienda: un porcentaje (5% ó 10%) del valor catastral, sin que pueda exceder del 10% de las restantes contraprestaciones de trabajo.
- b) Entrega de vehículos automóviles: el coste de adquisición para el pagador.
- c) Utilización de vehículos automóviles: 20% del mismo coste de adquisición.
- d) Contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones: su importe.

Al valor del rendimiento en especie se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta. La razón es que la cantidad ingresada se convierte en un crédito del trabajador frente a Hacienda.

II.4. Impatriados y expatriados

§ 53 Los rendimientos de trabajo de los residentes en España que realizan trabajos en el extranjero y de los residentes en el extranjero que se trasladan a trabajar a España tienen ciertas ventajas fiscales.

Los expatriados gozan de exención de las retribuciones por trabajos que realicen en el extranjero para una empresa o entidad no residente en España, con el límite máximo de 60.100 € anuales [art. 7.1.p) LIRPF].

En cuanto a impatriados, el art. 93 LIRPF dice que quienes adquieran la residencia por desplazamiento a territorio español para desempeñar un trabajo o ser administrador de una entidad podrán optar por tributar por el IRNR, con ciertas reglas especiales, manteniendo la condición de contribuyentes del IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes.

III. Rendimientos del capital: Concepto y clases

§ 54 Son rendimientos del capital las utilidades o contraprestaciones que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste (art. 21 LIRPF).

De esta definición destacan dos características: proceden de bienes o derechos del sujeto pasivo y no están afectos a actividades económicas del sujeto pasivo.

§ 55 Los bienes han de pertenecer al sujeto pasivo, en el sentido de que suyo ha de ser el derecho de uso y disfrute que, para obtener la renta, cede a un tercero.

Son por tanto rentas de cesión de uso de los bienes, a diferencia de los RAE que también pueden tener su origen en la titularidad de bienes del sujeto pasivo pero se obtienen, por lo general, cediendo la titularidad de los bienes o servicios producidos en el ejercicio de la actividad. Un caso particular es la cesión de dinero (ser prestamista) porque el dinero se confunde en el patrimonio del que lo posee: en este caso, aunque se cede la propiedad del dinero, en su lugar nace un derecho de crédito del que derivan los intereses que son la renta gravada.

Por regla general se gravan rentas de mercado, es decir, rentas obtenidas de terceros cesionarios de los bienes. No se grava la utilidad que proporciona al titular de los bienes su uso o disfrute directo, salvo en el caso de ciertos bienes inmuebles urbanos por los que se imputa renta (cfr. § 62).

La renta obtenida cuando se cede la propiedad de los bienes se califica, salvo excepciones, como ganancia patrimonial: art. 21.1 LIRPF.

§ 56 Y no estarán afectos a actividades económicas de su titular porque, en tal caso, la parte de la renta imputable a esos bienes será una parte del rendimiento de la actividad.

Un notario ejerce su profesión en un local alquilado. La renta que paga al propietario se deduce de sus ingresos y es rendimiento de capital para el propietario. Si el local es del notario no deduce la renta imputable al local, de forma que ésta quedará integrada en la renta de su profesión.

§ 57 Estos rendimientos se clasifican en dos categorías: de capital inmobiliario y de capital mobiliario.

IV. Rendimientos de capital inmobiliario

§ 58 Son los que tienen su origen en la titularidad (propiedad o derecho real) de bienes inmuebles que no son, a estos efectos, los definidos como tales en el CC, sino los que se gravan en el IBI: los bienes inmuebles rústicos y urbanos.

Cuando el arrendamiento de inmuebles se realiza de forma sistemática y organizada puede generar RAE. Para evitar las dudas, según el art. 27.2 LIRPF se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando

para la ordenación de ésta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Otro caso dudoso es el subarriendo: la renta percibida por el subarrendador se considera RCM [art. 25.4.c) LIRPF].

§ 59 El rendimiento íntegro está constituido por toda contraprestación que se derive del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los bienes (art. 22 LIRPF), incluida la parte que corresponda a bienes muebles cedidos junto al inmueble.

§ 60 Para determinar el rendimiento neto se deducen todos los gastos necesarios para la obtención del rendimiento y el importe de la amortización de los bienes generadores de la renta. El art. 23 LIRPF establece algunas reglas específicas sobre gastos deducibles, entre las que destacan:

a) El importe total de los intereses de los capitales ajenos invertidos en el inmueble y los gastos de reparación y conservación (no son deducibles los de inversión o mejora) no puede exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros. El exceso se podrá deducir, con el mismo límite, en los cuatro años siguientes.

b) Los saldos de dudoso cobro son deducibles en las condiciones que se establezcan reglamentariamente [cfr. art. 13.e) RIRPF]. Dado que la renta se imputa al ejercicio en que es exigible, con esta norma se resuelve el problema de los impagos del cesionario.

c) La amortización del inmueble se entiende que cumple el requisito de efectividad si no excede del 3% del coste de adquisición o del valor catastral, sin incluir el valor del suelo. Los muebles cedidos conjuntamente con el inmueble también son amortizables: cfr. art. 14.2.b) RIRPF.

§ 61 El rendimiento neto se reduce:

a) En un 60% si es rendimiento declarado por la cesión de vivienda: se trata de estimular la declaración de las rentas inmobiliarias.

b) En un 30% si es irregular o plurianual, siempre que se impute a un único periodo impositivo: ver § 45. La base máxima de esta reducción es de 300.000 € anuales.

§ 62 Desde 1978 las viviendas desocupadas han sido fiscalmente castigadas y su régimen ha evolucionado hasta llegar al actual art. 85 LIRPF que establece un supuesto de imputación de renta en caso de inmuebles urbanos que no generen rendimientos y sean distintos de la vivienda propia y del suelo no edificado.

Se considera que el titular del inmueble percibe renta equivalente al 2% del valor catastral. Si se trata de valores catastrales actualizados en los términos del art. 85 LIRPF, se aplica el 1,1%. Este mismo porcentaje se aplica, cuando no hay valor catastral, al 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

LECCIÓN 4.^a IRPF (III): RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO Y DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

I. Rendimientos de capital mobiliario

§ 63 Son los que proceden de cualquier tipo de bienes distintos de los inmuebles rústicos y urbanos: dinero, propiedad intelectual e industrial y cualesquiera otros.

El art. 25 LIRPF los clasifica en cuatro categorías que, abreviadamente, denominaremos dividendos, intereses, seguros de vida y otros bienes.

I.1. Dividendos

§ 64 Utilizamos este término para designar los rendimientos procedentes de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad (excepto ERAR). Aunque, por simplificar, hablemos de dividendos, su concepto es mucho más amplio que el significado mercantil del término e incluye todas las utilidades enumeradas en el art. 25.1 LIRPF, como son las primas de asistencia a juntas, los rendimientos de bonos de disfrute o de la constitución de derechos de uso o disfrute sobre las acciones o participaciones y, en general, cualquier otra utilidad derivada de la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

§ 65 La distribución de la prima de emisión tiene una regulación específica: art. 25.1.e) LIRPF. Su importe minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de la acción o participación y el exceso tributará como rendimiento del capital mobiliario (RCM).

Tratándose de entidades que no coticen en mercados oficiales también se considerará RCM la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones en el último ejercicio cerrado y su valor de adquisición. Los dividendos que posteriormente se perciban por el titular de las acciones o participaciones no tributarán hasta cubrir el importe de dicha diferencia, y se deducirán del valor de adquisición de las acciones o participaciones. Véase art. 25.1.e) LIRPF.

Un tratamiento similar reciben las cantidades percibidas como devolución de aportaciones en caso de reducción de capital (ver § 94).

§ 66 Los dividendos se cuantifican por su importe bruto (incluida la retención o ingreso a cuenta que, en su caso, practique el pagador) o por el valor normal en el mercado de los bienes recibidos cuando se abonen en especie (art. 43 LIRPF).

El rendimiento neto será el resultado de deducir los gastos de administración y depósito de valores negociables, en los términos del art. 26 LIRPF.

No se aplican reducciones por irregularidad de la renta porque, como veremos, los dividendos no están sometidos a la tarifa progresiva de los arts. 63 y 74 LIRPF.

I.2. Intereses

§ 67 Designamos con este término los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, que incluyen las contraprestaciones de todo tipo, como los intereses

y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión (salvo transmisión *mortis causa*), reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos: véase el art. 25.2 LIRPF, que enumera algunos supuestos específicos de este tipo de rendimientos.

No se incluyen las contraprestaciones por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de una actividad económica (art. 25.5 LIRPF).

§ 68 Es rendimiento íntegro la totalidad de los importes percibidos, salvo el caso de obtención de plusvalías por la transmisión o reembolso de activos financieros en que se computa como tal la diferencia entre el valor de transmisión o reembolso y el valor de adquisición.

El rendimiento neto será el resultado de deducir los gastos de administración y depósito de valores negociables, en los términos del art. 26 LIRPF.

No se aplican reducciones por irregularidad de la renta porque los intereses son por lo general, renta del ahorro [art. 46.a) LIRPF] y no se les aplica la tarifa progresiva de los arts. 63 y 74 LIRPF.

No se incluyen en la BI las pérdidas producidas por la transmisión lucrativa inter vivos de los activos financieros (art. 25.6 LIRPF).

I.3. Seguros de vida o invalidez

§ 69 Desde la reforma de 1998 se consideran RCM los procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y las rentas derivadas de la imposición de capitales. Los denominamos genéricamente rendimientos de seguros y, a diferencia de los seguros de previsión social que vimos en § 42, tributan por diferencia entre lo percibido y las cantidades abonadas como primas o capitales invertidos, dado que estas cantidades no tienen la consideración de gasto deducible.

§ 70 Tratándose de operaciones de capitalización (se pagan primas sucesivas para recibir al final una cantidad a tanto alzado), el rendimiento íntegro se determina por diferencia entre la cantidad percibida y las primas satisfechas: art. 25.3.a) LIRPF.

§ 71 Cuando el beneficiario del seguro percibe una renta periódica, vitalicia o temporal, hay que distinguir la parte de esa renta que es devolución del capital invertido y la parte que es rendimiento gravable.

La tributación por diferencias exigiría, en teoría, que no se pagasen impuestos hasta que no se hubiera recuperado el total invertido: a partir de ahí, todo lo percibido sería beneficio o ganancia. En lugar de eso, la LIRPF considera que en cada cobro periódico hay una parte que es devolución de capital y sólo se grava el exceso.

Cuando el derecho a percibir la renta nace del fallecimiento del contratante del seguro, la renta no está sujeta al IRPF pero la adquisición del derecho tributa en el ISD como si fuera una herencia.

§ 72 En las rentas vitalicias la determinación del exceso gravable se hace a tanto alzado aplicando criterios actuariales. Cuanto más edad tiene el perceptor, menos vida le queda para conseguir la recuperación del capital invertido y por ello la cantidad no gravada es mayor. Si el perceptor es joven, la recuperación del capital invertido se producirá estadísticamente en un periodo de tiempo largo: la parte no gravada será menor.

Los porcentajes de renta gravable establecidos en el art. 25.3.a) LIRPF oscilan entre el 8% (perceptor que empieza a percibir la renta después de los 70 años) y el 40% (antes de los 40 años).

§ 73 En las rentas temporales los porcentajes oscilan entre el 12%, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a 5 años hasta el 25% (más de 15 años).

§ 74 Las rentas vitalicias y temporales que tengan por causa la imposición de capitales diferente de los seguros de vida o invalidez siguen las mismas reglas de las procedentes de contratos tales seguros [art. 25.3.b) LIRPF]

I.4. Otras rentas

§ 75 Con carácter residual, se recogen en el art. 25.4 LIRPF otros RCM que comprenden, salvo que deban calificarse como RAE: a) Los procedentes de la propiedad intelectual e industrial que no sean RAE. b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica. c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, y los del subarrendamiento percibidos por el subarrendador. d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.

§ 76 Los rendimientos íntegros de este grupo son la totalidad de las contraprestaciones percibidas, de las que se deducen todos los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan.

El rendimiento neto se reduce en un 30 % si es irregular o plurianual, siempre que se impute a un único periodo impositivo: ver § 45. La base máxima de esta reducción es de 300.000 € anuales.

II. Rendimientos de actividades económicas

II.1. Concepto y clases

§ 77 Son rendimientos de actividades económicas (RAE) los derivados de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (art. 27 LIRPF).

Dos elementos son esenciales en esta definición: la ordenación por cuenta propia y la intervención en el mercado.

Ordenación por cuenta propia significa asumir la responsabilidad y los resultados económicos del ejercicio de una actividad.

La intervención en el mercado quiere decir que la actividad consiste en la producción de bienes y/o servicios destinados a la venta a terceros, sin perjuicio de que en ocasiones

se consuman por el titular de la actividad. No se grava, en cambio, la utilidad generada por una actividad realizada sólo con fines de autoconsumo.

§ 78 Las actividades económicas se clasifican en dos categorías:

a) Profesionales, en las que el elemento de producción principal es el trabajo del titular, al que se exige una especial cualificación, generalmente acreditada con un título académico. Están relacionadas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del IAE (RDLeg 1175/1990, de 28/IX).

b) Empresariales: todas las demás.

Esta distinción es relevante en el régimen de retenciones e ingresos a cuenta y en relación con las obligaciones formales del impuesto.

§ 79 La ley delimita específicamente dos supuestos de RAE:

a) Profesionales partícipes de una ERAR: para que la renta se califique como RAE se requiere que el contribuyente esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa a dicho régimen.

b) Arrendamiento de inmuebles: se requiere, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

II.2. Cuantificación

§ 80 Los RAE se cuantifican con las normas del IS, donde el beneficio gravable es el resultado contable modificado por las normas de los arts. 11 ss. LIS y, en caso de empresas de reducida dimensión (cifra de negocios inferior a 10 millones de €), de los arts. 101 ss. de la LIS (antes 108 ss.): cfr. § 214 ss. y § 247. También se han de tener en cuenta las especialidades de los arts. 30 y 31 LIRPF.

Para su cuantificación se utilizan ordinariamente los métodos de estimación directa y estimación objetiva (sin perjuicio de la indirecta cuando se dan las circunstancias del art. 53 LGT).

La estimación directa admite dos modalidades: normal y simplificada.

II.3. Régimen de estimación objetiva (REO)

§ 81 El REO se aplica a las actividades que, año tras año y generalmente al final de noviembre, se determinan por orden del Ministro del ramo de Hacienda.

En todo caso, el contribuyente puede renunciar al REO en la forma prevista por el art. 33 RIRPF, en cuyo caso se le aplicará el de estimación directa simplificada.

§ 82 La LIRPF establece ciertos límites, superados los cuales este régimen deja de ser aplicable: cfr. art. 31 LIRPF. El REO no se aplicará si:

a) Se realiza alguna otra actividad en régimen de estimación directa (cfr. art. 35 RIRPF).

b) Los rendimientos íntegros del año anterior son superiores a 150.000 € (si se trata de actividades agrícolas, ganaderas y forestales se computan aparte y el límite es de 250.000 €). A estos efectos se tienen en cuenta todas las actividades del contribuyente y

se suman, si se trata de actividades similares y con dirección común, las del cónyuge, ascendientes y descendientes.

c) El volumen de compras de bienes y servicios corrientes exceda de 150.000 €.

d) La actividad se realiza total o parcialmente fuera de España.

e) Dejan de aplicarse al contribuyente los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (art. 36 RIRPF).

La aplicación del REO a las ERAR se efectúa con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los partícipes (art. 39 RIRPF)

§ 83 Para el cálculo de la renta en REO se utilizan los signos, índices o módulos aplicables a cada actividad, los cuales deben publicarse por orden ministerial antes del 1 de diciembre de cada año (art. 37.5 RIRPF).

Por ejemplo, los módulos para el año 2017 se publicaron en el BOE de 28/XI/2016, mediante Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre.

II.4. Régimen de estimación directa simplificada (REDS)

§ 84 El REDS se aplica cuando concurren simultáneamente las siguientes circunstancias:

a) No es aplicable o se ha renunciado al REO.

b) El importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supera los 600.000 euros en el año inmediato anterior.

c) No se renuncia al REDS (en caso de renuncia se aplica el RED normal a todas las actividades del contribuyente). La renuncia se realiza en la forma prevista por el art. 29 RIRPF.

La aplicación del REDS a las ERAR se efectúa con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los partícipes (art. 39 RIRPF)

§ 85 Para calcular el importe de la renta se aplican las normas del RED, con las especialidades del art. 30 RIRPF, a saber:

a) Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal (con un porcentaje constante), en función de la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998.

b) El conjunto de las provisiones deducibles (las provisiones son gastos de los que no se conoce el importe o el vencimiento: cfr. § 228) y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 € anuales.

II.5. Régimen normal de estimación directa (RED)

§ 86 El RED normal se aplica cuando no procede o se ha renunciado al REDS.

§ 87 Como ya dijimos, en el RED la renta se cuantifica con las normas del IS y las especialidades del art. 30.2 LIRPF, en cuya virtud son deducibles:

a) Las primas abonadas a mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el RETA, con el límite de la cuota máxima de cotización por contingencias comunes que esté establecida en el RETA.

La cotización al RETA en 2017 está contemplada en el art. 106.Cinco de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2017.

b) Las retribuciones del cónyuge e hijos menores que trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad, siempre que resulte debidamente acreditado con contrato laboral y afiliación al régimen de la Seguridad Social que corresponda.

c) Los rendimientos de capital que correspondan a bienes o derechos afectos a la actividad que pertenezcan al cónyuge o los hijos menores, excluidos los bienes y derechos comunes del matrimonio.

d) Con ciertos límites, las primas de seguro de enfermedad del contribuyente, de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él.

II.6. Reducciones

§ 88 Sobre la renta determinada conforme hemos visto, se aplican ciertas reducciones.

Por un lado, la que corresponde a rendimientos irregulares y plurianuales, semejante a las ya estudiadas en § 45, § 61 y § 76 (art. 32.1 LIRPF).

En segundo lugar se aplica una deducción similar a la de rentas de trabajo, ya examinada en § 49, cuando se trata de trabajadores autónomos económicamente dependientes o, más exactamente, rendimientos de actividades económicas en régimen de estimación directa en las que predomina como factor productivo el trabajo de su titular y producen bienes o servicios para un único cliente. Gozan de derecho a deducción, en todo caso, los rendimientos de actividades económicas cuando la renta total de su titular (incluida la de la actividad) es inferior a 12.000 € (cfr. art. 32.2 LIRPF).

Existe, en fin, una reducción del 20% del rendimiento neto positivo declarado en régimen de estimación directa por quienes inician su actividad. La reducción se aplica en el primer año en que se obtengan beneficios y en el siguiente (art. 32.3 LIRPF).

LECCIÓN 5.ª, IRPF (IV): GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES E IMPUTACIONES DE RENTA

I. Ganancias y pérdidas patrimoniales (GPP)

I.1. Concepto

§ 89 Las GPP son un concepto residual de muy amplio espectro, pues incluye todas las variaciones de valor del patrimonio del sujeto pasivo. Estas variaciones se gravan solamente cuando entran o salen del patrimonio del contribuyente los bienes en que se manifiesta la diferencia de valor.

Una definición tan amplia requiere una delimitación negativa. No son GPP los rendimientos de trabajo, capital y actividades económicas (art. 33.1 LIRPF) ni las adquisiciones a título lucrativo (art. 6.4 LIRPF).

§ 90 Gravar las variaciones de valor a medida que se producen genera problemas que conviene evitar: a) Es imposible calcularlas con exactitud, salvo que existan mercados organizados y transparentes, como la Bolsa. b) Son ilíquidas: el contribuyente puede no disponer de dinero para pagar el impuesto. c) Si se gravan los aumentos de valor debería devolverse el impuesto pagado si se produce un descenso del precio de mercado.

Por este motivo se suele postular que las GPP se gravan cuando son ciertas, cuando se convierten en dinero (por ejemplo, cuando se venden los bienes).

Sin embargo, si se exige la monetización de las plusvalías quedarían sin gravar todas las que están latentes en el momento del fallecimiento del contribuyente. Por ello la ley entiende realizadas las plusvalías cuando se produce una alteración en la composición del patrimonio, lo cual incluye las entradas y salidas de bienes con o sin contraprestación (art. 33.1 LIRPF). De este modo, cuando se transmiten bienes por donación o por herencia se tiene por realizada la plusvalía de los bienes transmitidos y se somete al transmitente al impuesto, aunque se aplica una exención en caso de fallecimiento (cfr. § 92 y § 94).

Si una persona compra un bien por 100 UM y lo regala cuando vale 300 UM, debe tributar por la plusvalía obtenida (200 UM). La situación es equivalente a vender el bien por su precio y regalar las 300 UM obtenidas en la venta.

También se entienden realizadas ciertas plusvalías latentes de acciones y participaciones sociales cuando el contribuyente pierde su condición por cambio de residencia (§ 146 y ss.).

§ 91 Es muy importante tener presente que la capacidad económica gravada (y el aspecto material del HI) es simplemente la variación del valor. La transmisión o alteración en la composición del patrimonio pertenece al aspecto temporal del HI.

No es lo mismo que una operación no se grave porque la ley no quiere gravar la GPP que en ella se manifiesta (la declara exenta), a que no se grave porque la operación no se considera alteración en la composición del patrimonio.

En el primer caso se produce el HI y no se exige el impuesto, pero el valor que en ese momento tiene el bien o derecho será considerado valor de adquisición en una transmisión futura: el valor de adquisición se actualiza.

En el segundo caso el HI no se produce y, por tanto, el bien conserva su antigüedad en el patrimonio y el valor de adquisición que tenía antes de la operación.

Supongamos tres transmisiones sucesivas en las que el valor del bien es de 100, 250 y 400 UM respectivamente. Si se declara exenta la segunda, la plusvalía en la tercera será de 150 UM (400-250). Si se establece que la segunda no sea, a efectos fiscales, alteración en la composición del patrimonio, la plusvalía en la tercera será de 300 UM (400-100).

§ 92 Según el art. 33.2 LIRPF se entiende que no hay alteración en la composición del patrimonio (y no se actualiza el valor ni la antigüedad de los bienes): a) En los supuestos de división de la cosa común. b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación. c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Por el contrario, están exentos (y el valor actual será el que se aplique como valor de adquisición en una transmisión futura) si cumplen los requisitos del art. 33.4 LIRPF: a) Las donaciones a ciertas entidades públicas o sin fin de lucro; b) la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia; c) la transmisión de bienes del Patrimonio Histórico Español en pago de impuestos; d) la dación en pago de la vivienda habitual del deudor para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre ella. Hay otras exenciones que veremos más adelante.

§ 93 El art. 33.3 LIRPF se refiere a otros casos en los que “se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial”. No se trata, a mi juicio, de una nueva categoría, sino que son supuestos de no sujeción o de exención.

Como no sujeción (no se actualizan valores) debe considerarse la reducción de capital sin devolución de aportaciones. Si se amortizan las participaciones se consideran amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá entre las restantes proporcionalmente.

La misma calificación merecen la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad y las transmisiones lucrativas inter vivos de empresas familiares del art. 20 LISD (cfr. art. 36, pfo. 2, LIRPF).

En cambio son verdaderas exenciones, porque se actualiza el valor de los bienes transmitidos, los supuestos de transmisiones lucrativas por causa de muerte del

contribuyente o las de vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia.

Comentario singular requieren la reducción de capital y las transmisiones *mortis causa*.

§ 94 Cuando la reducción de capital tiene por objeto la devolución de aportaciones, el importe de la devolución minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones y sólo es renta (RCM) la parte que exceda de dicho valor.

Si lo devuelto procede de beneficios no distribuidos, su importe tributa en todo caso como dividendo (RCM) y se entiende que la reducción de capital afecta en primer lugar a la parte del capital social que no procede de beneficios no distribuidos.

Si se trata de acciones no admitidas a cotización oficial, la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios correspondiente a dichas acciones y su valor de adquisición también se considerará RCM en todo caso. El exceso minorará el valor de adquisición, según lo que hemos dicho anteriormente.

Estas reglas son similares a las que se aplican a la distribución de la prima de emisión, estudiadas en § 65.

§ 95 La exención de las transmisiones *mortis causa* carece, a mi juicio de justificación suficiente. Es fruto de una campaña orquestada contra lo que dio en llamarse la “plusvalía del muerto”, basada en la acumulación de dos impuestos que, a la postre, son pagados por el heredero: el IRPF y el ISD.

Ambos impuestos tienen, no obstante, su propia razón de ser. El IRPF no grava la herencia ni al heredero, sino que se trata de un impuesto sobre el causante con el que se grava las ganancias patrimoniales que se han producido en su patrimonio durante su vida. El IRPF no es una deuda del heredero, sino una deuda del causante que se incorpora, como un pasivo, al acervo hereditario.

El ISD es, por el contrario, un impuesto sobre el heredero que tiene por objeto el patrimonio neto adquirido (una vez descontado el IRPF debido por el causante). Es mucho más discutible la existencia del ISD porque, si exceptuamos grandes fortunas y sucesiones de parientes lejanos y extraños, no tiene mucho sentido que los patrimonios se graven en el momento de la muerte. Es mucho más justo gravarlos año tras año con un impuesto moderado en el que la suma de las cuotas satisfechas a lo largo del periodo en que se produce el cambio generacional (aproximadamente 30 años) sea equivalente a lo que se paga por ISD en el momento del fallecimiento.

El gravamen de la “plusvalía del muerto” está perfectamente justificado. Imaginemos que fallecen dos personas con 100.000 UM de plusvalía latente en su patrimonio. Si uno ha vendido sus bienes un día antes de morir tendrá que pagar el IRPF que no afectará, sin embargo, al que no vendió. El devengo del IRPF depende de haber muerto un día antes o un día después: no es justo.

§ 96 De conformidad con el art. 33.5 LIRPF, ciertas pérdidas patrimoniales no se tienen en cuenta ni se integran en la BI del impuesto. Son las siguientes:

- a) Las no justificadas.
- b) Las debidas al consumo: si se dedujeran no estaríamos ante un impuesto sobre la renta, sino ante un impuesto sobre el ahorro.
- c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos «inter vivos»: no se considera pérdida el valor de lo donado, pero pueden existir GPP por la diferencia entre el valor actual de lo donado y su valor de adquisición.
- d) Las debidas a pérdidas en el juego que excedan de las ganancias.
- e) Las derivadas de transmisiones cuando el transmitente vuelva a adquirir el mismo bien dentro de un periodo de tiempo que la ley establece. En estos casos la pérdida se computa cuando se transmita definitivamente el bien.

I.2. Cuantificación

§ 97 Tratándose de entrada de bienes sin contraprestación, la ganancia consiste en el valor de lo recibido (por ejemplo, el importe de un premio en un juego de azar): art. 34.1.b) LIRPF.

Ahora bien, lo más frecuente es que las GPP se produzcan en el momento en que los bienes salen del patrimonio del contribuyente, en cuyo caso la ganancia o la pérdida está constituida por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de dichos bienes: art. 34.1.a) LIRPF.

§ 98 En las transmisiones onerosas el valor de transmisión es la suma del importe real percibido (o el valor de mercado si es superior) menos los gastos y tributos de la operación que corran a cargo del transmitente.

El valor de adquisición está integrado por el importe real satisfecho más el coste de las inversiones y mejoras, más los gastos y tributos inherentes a la adquisición soportados por el adquirente. El resultado se minora en las amortizaciones fiscalmente deducibles (art. 40 RIRPF).

Hasta 1/I/2015 el valor de adquisición de los inmuebles se deflataba aplicando los coeficientes de actualización que cada año establecía la LPGE.

§ 99 En las transmisiones lucrativas se toma como importe real el valor que resulte de la aplicación de las normas del ISD, sin que pueda exceder del valor de mercado (art. 36 LIRPF).

§ 100 El art. 37 LIRPF establece ciertos criterios especiales de valoración para el cálculo de las GPP. Se trata de evitar posibles fraudes (estableciendo valores mínimos objetivos) o de fijar criterios de valoración en operaciones en las que no media entrega de dinero.

Destacan, por su importancia, las relativas a participaciones en fondos propios de sociedades o entidades, a las que hacemos referencia sucinta en los párrafos siguientes. Es importante tener en cuenta que cuando el contribuyente tiene un paquete de valores homogéneos y transmite una parte de ellos, se considerará que los transmitidos son los que adquirió en primer lugar (art. 37.2 LIRPF). En líneas generales, son valores homogéneos los procedentes de un mismo emisor que sean de igual

naturaleza y régimen de transmisión, y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones (art. 8 RIRPF).

En el resto de los casos y tratándose de operaciones sin contraprestación dineraria la regla general es aplicar el valor de mercado.

§ 101 Si se transmiten acciones o participaciones negociadas en bolsa, el valor es el de cotización en la fecha de la transmisión o el precio pactado si es superior.

Hasta 31/XII/2016 el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción minoraba el valor de adquisición de las acciones hasta anularlo y el exceso tributa como GPP. A partir de 1/I/2017 dicho importe tributa, en todo caso, como ganancia patrimonial (art. 1.22 Ley 26/2014, de 27/XI).

§ 102 Si son acciones o participaciones que no cotizan, el valor de transmisión no puede ser inferior al mayor de los dos siguientes (salvo que se pruebe que el valor pactado es valor de mercado):

a) El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos en el balance del último ejercicio cerrado antes del devengo del IRPF.

b) El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales anteriores al devengo del impuesto.

El importe obtenido en la transmisión de derechos de suscripción se considera ganancia patrimonial.

§ 103 Si se trata de transmisión o reembolso de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva (sociedades o fondos de inversión) se toma su valor liquidativo y, si éste no existe, el valor del patrimonio neto que corresponda, según el balance del último ejercicio cerrado antes del devengo del IRPF. El valor de transmisión no puede ser inferior al precio pactado ni al valor de cotización en mercados secundarios oficiales de valores.

I.3. Reinversión

§ 104 El hecho de gravar las GPP cuando se produce la transmisión de los bienes se convierte en un obstáculo para la renovación o cambio de los activos poseídos por el contribuyente. Por este motivo la ley contiene reglas especiales de exención o diferimiento del gravamen en casos en que no quiere ser una rémora para la transmisión.

§ 105 Ocurre esto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual (art. 38.1 LIRPF). Aunque el problema se resolvería con un simple diferimiento del gravamen (considerar que no existe alteración en la composición del patrimonio), la ley va más allá y declara exenta la parte de la plusvalía proporcional al importe reinvertido.

Se vende por 1.000 UM una vivienda que costó 300 UM. La plusvalía es de 700 UM. Si del importe obtenido (1.000 UM) se reinvierte el 60% (600 UM), estará exento el 60% de la ganancia (420 UM). El resto (280 UM) se grava.

§ 106 También está exenta, con ciertas condiciones (cfr. art. 30.2 LIRPF), la parte de la plusvalía de acciones o participaciones en empresas de nueva creación (cfr. art. 68.1 LIRPF) que sea proporcional al importe reinvertido en empresas de la misma naturaleza.

§ 107 Igualmente exentas están las ganancias realizadas en la transmisión de bienes de contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor. Si la reinversión es parcial la exención afecta a la parte proporcional de la plusvalía. La cantidad máxima total que podrá destinarse a tal efecto es de 240.000 euros (art. 38.3 LIRPF).

§ 108 Con el fin de estimular la buena gestión de las instituciones de inversión colectiva y facilitar la colocación más eficiente de capitales en dichas instituciones, la Ley 46/2002, de 18/XII, estableció un régimen de diferimiento del gravamen de GPP, ahora regulado por el art. 94.1.a) LIRPF. El diferimiento se aplica en caso de reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva (excepto fondos o sociedades de inversión cotizados) cuando el importe obtenido se destine a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones similares. Estas conservarán la antigüedad y el valor de adquisición que tenían las anteriormente poseídas.

Entre los requisitos exigibles para aplicar esta norma destaca el de que en ningún momento se ponga a disposición del contribuyente el importe derivado del reembolso o transmisión: el traspaso se realiza a través de entidades comercializadoras inscritas en la CNMV.

I.4. Ganancias patrimoniales no justificadas

§ 109 Dado que el IRPF grava todo incremento de patrimonio (salvo las adquisiciones a título lucrativo), el art. 39 LIRPF incorpora una norma de cierre para combatir el fraude que consiste en una presunción *iuris tantum*, en virtud de la cual la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos que no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente se considera ganancia patrimonial.

Estas ganancias patrimoniales no justificadas se integran en la base liquidable general (cfr. § 123) del período en que se descubran, salvo que se pruebe que se poseían desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

§ 110 La Ley 7/2012, de 29/X, de intensificación de la prevención y lucha contra el fraude, estableció la obligación de declarar anualmente los bienes y derechos situados en el extranjero (cfr. DA 18ª LGT), con gravísimas consecuencias en caso de incumplimiento.

Entre las consecuencias se encuentra la de que “en todo caso” (presunción *iuris et de iure* o ficción legal) serán ganancias no justificadas la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en plazo la citada obligación de información. Estas ganancias se integran en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos (art. 39.2 LIRPF).

I.5. Ganancias patrimoniales en bienes adquiridos antes de 31/12/1994

§ 111 En el año 1996 se derogó un incoherente régimen de deflactación de plusvalías a largo plazo, que más bien era una desgravación progresiva de las plusvalías a medida que iba pasando el tiempo. Conocido en la jerga tributaria como sistema de “memoria finita”, consistía en reducir la plusvalía gravable en un 7,14 % (11,11% si eran acciones admitidas a cotización y 5,26% inmuebles) por cada año que, por encima de dos, hubiera transcurrido desde la adquisición hasta la transmisión de los bienes (art. 45 de la Ley 18/1991, de 6/VI, del IRPF).

Este régimen, además de no resolver el problema de la inflación, producía un efecto cerrojo o de congelación de inversiones: era un estímulo a no vender y generaba ineficiencias en la colocación de capitales.

Sin embargo, la derogación no fue total sino que el sistema se mantuvo vigente para los bienes que en 1996 tenían ya una expectativa de reducción de la plusvalía latente. Y no sólo se conservó, sino que el porcentaje se duplicó. Por eso, los bienes adquiridos antes de 31/XII/1994 conservaron el derecho a reducir la plusvalía en un 14,28% (25% acciones cotizadas y 11,11 % inmuebles) por cada año que excediese de 2 desde su adquisición. Las fracciones de año se computan como año entero.

Por ejemplo, un bien adquirido el 12/XII/1992 consolidó un porcentaje de reducción de 42,84% (3 años al 14,28%).

§ 112 En 2006 se puso coto al privilegio (obsérvese que el porcentaje consolidado se aplicaba a toda la plusvalía, incluso a la generada después de 1996) poniendo como fecha límite de generación de plusvalía exenta la de 20/I/2006.

Así pues, la plusvalía se descompone en dos partes: a) La generada entre la fecha de adquisición y el 20/I/2006, a la que se sigue aplicando el porcentaje de reducción consolidado. b) La generada después de 20/I/2006 que queda íntegramente sometida a gravamen.

§ 113 Una nueva reforma se ha producido en virtud de la Ley 26/2014, de 27/XI, con vigencia desde 1/I/2015. La intención inicial era la de suprimir el régimen especial. En la tramitación parlamentaria del proyecto de ley se cedió a la presión de los afectados y se mantuvo la exención, pero con fecha de caducidad que se alcanza cuando se llega a un límite global de 400.000 euros como importe máximo de los bienes transmitidos después de 1/I/2015 susceptible de gozar de exención por la plusvalía latente anterior a 20/I/2006.

Todo ello ha desembocado en la redacción actual de la DT 9ª LIRPF.

II. Imputaciones de renta

§ 114 Se gravan, además, ciertas situaciones en las que no existe realmente renta pero la ley las trata como si existiera. Ya hemos visto antes un supuesto de imputación (§ 62)

y una ficción legal o presunción *iuris et de iure* de renta (cfr. § 110) que la ley no incluye entre las imputaciones aunque de hecho lo es.

A ellos hay que añadir la transparencia fiscal internacional, el régimen especial de cesión de derechos de imagen y otros casos previstos en la LIS.

§ 115 El régimen de transparencia (designado a veces por sus siglas en inglés: CFC o *controlled foreign companies*) pretende evitar la constitución de sociedades pantalla en paraísos fiscales o países de baja tributación para embalsar en ellas y no percibir directamente rentas pasivas (rentas que no exigen desarrollar ninguna actividad, como intereses o dividendos).

Según el art. 91 LIRPF, son sociedades en régimen de transparencia las residentes en países con IS inferior al 75% del español, controladas por una persona o un pequeño grupo de personas del entorno familiar, cuya renta está constituida en más del 15% por rentas pasivas.

Se consideran rentas pasivas, con ciertas restricciones, los rendimientos de capital (inmobiliario y mobiliario), las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes muebles e inmuebles, las generadas por instrumentos financieros derivados. También lo son las procedentes de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios que determinen gastos fiscalmente deducibles para el socio.

En estos casos, la totalidad renta obtenida por la sociedad y calculada con las normas españolas del IS (caso de sociedades sin una organización de medios materiales y personales), o bien únicamente las rentas pasivas (en caso contrario), se imputa a los socios residentes que ostenten el control, en la parte que a cada uno corresponda según su participación, aunque dicha renta no haya sido distribuida.

Como es lógico, no tributan los dividendos distribuidos con cargo a reservas constituidas por beneficios imputados.

§ 116 Con el régimen especial de cesión de derechos de imagen se pretende evitar prácticas elusorias como las de algunos clubes de fútbol que contratan jugadores que han cedido los derechos sobre su propia imagen a un tercero. De este modo, el jugador tributaría en España por una renta de trabajo modesta y el grueso de la retribución pagada por el club es contraprestación a favor del tercero titular de los derechos sobre la imagen del futbolista (generalmente una sociedad en un paraíso fiscal).

Cuando se dan las circunstancias indicadas (empresa que paga al trabajador por su trabajo y a un tercero por los derechos de imagen), la contraprestación de los derechos de imagen se imputa fiscalmente al trabajador: art. 92 LIRPF.

§ 117 La LIS, en sus arts. 43 ss. contempla otros casos de imputación de renta de entidades jurídicas que afectan también a sus socios personas físicas residentes en España. Se trata de las Agrupaciones de interés económico, españolas (Ley 12/1991, de 29/IV) y europeas [Reglamento (CEE) 2137/1985 del Consejo, de 25/VI, y las Uniones temporales de empresas (Ley 18/1982, de 26/V).

LECCIÓN 6.ª IRPF (V): EXENCIONES, BASE Y CUOTA

I. Exenciones

§ 118 Un impuesto personal que grava con tipos progresivos la renta y que no somete a gravamen las rentas bajas no debería tener exenciones. Sin embargo en el IRPF abundan y responden, por lo general, a las influencias de grupos de presión.

Algunas exenciones ya han sido comentadas: v.gr. § 53 y § 93 ss., pero la mayoría están ubicadas en las diferentes letras del art. 7 LIRPF y pueden ser clasificadas en función de su finalidad:

- 1) Indemnizaciones o subvenciones por situaciones traumáticas de carácter personal: letras a) (terrorismo), b) (virus del SIDA), c) (lesiones de la guerra civil), d) y q) (daños personales), r) (entierro), s) (hemofílicos con hepatitis C), u) (encarcelados amnistiados).
- 2) Prestaciones sociales: letras e) (despido), f) y g) (incapacidades laborales), h) y z) (prestaciones familiares), n) (prestación por desempleo de pago único).
- 3) Ayudas en situaciones de desvalimiento: letras k) (anualidades por alimentos a favor de hijos), w) (ciertas rentas de personas discapacitadas, y aportaciones a patrimonios protegidos), x) (prestaciones por situación de dependencia), y) (renta mínima de inserción y otras ayudas similares).
- 4) Ayudas para actividades protegidas: letras i) (acogimiento de personas desvalidas), j) (becas para cursar estudios), l) (premios literarios, artísticos o científicos relevantes), m) (ayudas a deportistas de alto nivel), o) (misiones internacionales de paz o humanitarias), t) (cobertura de tipo de interés variable de préstamos hipotecarios).
- 5) Fomento del ahorro: letras ñ) (Planes de Ahorro a Largo Plazo), v) (constitución de ciertas rentas vitalicias aseguradas).

II. Base imponible

§ 119 Como anticipábamos en § 37, el IRPF grava de forma separada y diferente la renta general y la renta del ahorro

Según el art. 46 LIRPF, son renta del ahorro

a) Los RCM previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 LIRPF (salvo ciertos intereses en caso de infracapitalización de sociedades).

b) Las GPP que se pongan de manifiesto en transmisiones de elementos patrimoniales.

Todas las demás rentas gravadas son renta general.

Cada uno de estos tipos de renta da lugar a una BI diferente: la BI general y la BI del ahorro.

§ 120 Para determinar la BI general hay que distinguir, de un lado, los rendimientos e imputaciones de renta; de otro lado, las GPP.

Los primeros, que pueden ser positivos o negativos, se integran y compensan entre sí. El resultado puede ser positivo o negativo y, en ambos casos, se integra en la BI general.

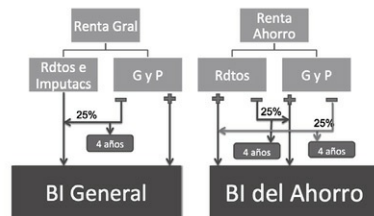
Lo mismo ocurre con las GPP calificadas como renta general (las que no se manifiestan en transmisiones patrimoniales: v.gr. en una liquidación de sociedad). El resultado de su compensación también puede ser positivo o negativo. Sólo en el primer caso se integran en la BI general. Si son negativos se compensan con los rendimientos e imputaciones positivos hasta el límite del 25% de estos últimos. El resto se incorpora a las GPP de renta general de los periodos siguientes (hasta un máximo de cuatro años) para ser compensado del mismo modo.

Véase el art. 48 LIRPF y el esquema a continuación del siguiente párrafo.

§ 121 La BI del ahorro también se descompone en dos grupos: rendimientos (que son RCM) y GPP. Dentro de cada uno de estos grupos se compensan las rentas positivas y las negativas.

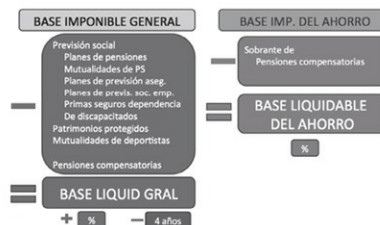
Si en cualquiera de ellos el resultado es positivo, se integra en la BI del ahorro. Si es negativo se compensa con los positivos del otro grupo hasta el límite del 25% de estos últimos (en 2015, 2016 y 2017 los límites son, respectivamente, el 10%, el 15% y el 20%: DA 12ª LIRPF). La parte no compensada se incorpora a la renta del ahorro de los periodos siguientes (hasta un máximo de cuatro años) para ser compensado del mismo modo.

Véase el art. 49 LIRPF y el siguiente esquema:



III. Base liquidable

§ 122 Existen también una BL general y una BL del ahorro que son el resultado de practicar en las respectivas BI las deducciones previstas por la ley (principalmente en los arts. 50 ss. LIRPF), según el siguiente esquema, que se explica a continuación:



§ 123 La BL general es el resultado de deducir de la BI general las aportaciones a instituciones de previsión social, a patrimonios protegidos y a mutualidades de deportistas profesionales, así como las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos. Estas deducciones no pueden ser superiores a la BI general, es decir, la BL general no puede ser negativa a causa de ellas (art. 50.1 LIRPF).

Si la BL general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes: art. 50.3 LIRPF.

§ 124 Se deducen, dentro de los límites y con los requisitos establecidos legalmente, las aportaciones a las siguientes instituciones de previsión social (arts. 51 ss.):

- 1) Planes de pensiones regulados por el TRLPFP. También se deducen las aportaciones de hasta 2.500 € a planes de pensiones del cónyuge con rentas inferiores a 8.000 €.
- 2) Mutualidades de previsión social de profesionales, incluidos los que trabajen por cuenta ajena, en la parte no deducida como gasto de su actividad económica.
- 3) Planes de previsión asegurados: son seguros de contenido similar a los planes de pensiones que cubren principalmente la jubilación (cfr. art. 51.3 LIRPF).
- 4) Planes de previsión social empresarial regulados por la DA 1ª del TRLPFP.
- 5) Seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia (se deducen incluso las aportaciones del contribuyente a seguros a favor de familiares próximos y, con el límite de 5.000 €, las contribuciones de los empresarios a los seguros colectivos de dependencia).

Al margen de los límites indicados, el conjunto de deducciones por este concepto no puede exceder del 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio, ni de 8.000 € anuales; las aportaciones no deducidas por exceder de estos límites se pueden aplicar a los periodos siguientes con el máximo de 5 años (art. 52 LIRPF).

La deducción por aportaciones a estas instituciones de previsión social tiene límites independientes y más elevados si son a favor de personas con discapacidad con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100, psíquica igual o superior al 33 por 100; o de personas con incapacidad declarada judicialmente. Los discapacitados pueden deducir hasta 24.500 € y sus parientes próximos hasta 10.000 € cada uno, con el límite global de 24.500 € para el conjunto de deducciones de todos ellos (art. 53 LIRPF).

§ 125 Son deducibles de la BI general las aportaciones a patrimonios protegidos de familiares próximos con discapacidad, con el límite máximo de 10.000 € por aportante y de 24.500 € para el conjunto de aportantes: art. 54 LIRPF.

§ 126 También se deducen de la BI general las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial: art. 55 LIRPF.

§ 127 Sobre la BI del ahorro no se practican más deducciones que la parte de las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos que no hayan podido ser deducidas de la BI general por ser superiores a ésta (art. 50.2 LIRPF).

IV. Cuota íntegra

§ 128 La cuota íntegra debería reflejar lo que un contribuyente ha de pagar según su capacidad contributiva. Se determina aplicando los tipos de gravamen a la BL que, como sabemos, debería medir la capacidad de contribuir del sujeto pasivo. En la actualidad no lo refleja, al haberse corrompido en la reforma de 2006 por el extravagante trato dado al mínimo vital familiar.

Por ser un impuesto cedido a las CCAA existe una cuota estatal y una cuota autonómica del IRPF. Cada una de ellas es el resultado de sumar las respectivas cuotas de BL general y de BL del ahorro.

IV.1. Estatal

§ 129 Sobre la BL general se aplica la escala de tipos de gravamen del art. 63 LIRPF y, en su caso, la del art. 64 LIRPF para determinar la cuota íntegra estatal previa de base general.

Sobre la BL de ahorro se aplican los tipos de gravamen del art. 66 LIRPF y el resultado es la cuota íntegra estatal previa del ahorro.

§ 130 Las circunstancias familiares se tienen en cuenta en el cálculo del impuesto porque las cantidades que una persona destina a su propia subsistencia y la de las personas a su cargo (descendientes y ascendientes) no puede considerarse capacidad contributiva. La capacidad de contribuir empieza cuando se han satisfecho esas necesidades básicas, cuyo importe debe fijarse por ley en función de la situación socioeconómica del país: se entiende por mínimo de subsistencia lo imprescindible para no quedar excluido de la vida social. Suele considerarse como tal la mitad de la media o de la mediana de la renta de las familias.

Lo razonable y justo es deducir el mínimo personal y familiar de subsistencia de la BI porque este importe no es capacidad contributiva, y así se hizo en la reforma de 1998. En cambio, la reforma de 2006 ha vuelto al sistema antiguo que considera que la deducción es un beneficio o privilegio fiscal de las familias y la convierte en una deducción en la cuota de un pequeño porcentaje del mínimo vital. Esta técnica, que es adecuada para un beneficio fiscal no lo es para una reducción del impuesto por ausencia de capacidad de contribuir.

El cálculo de la cantidad deducible de la cuota íntegra previa de BL general se realiza aplicando a los mínimos de subsistencia (mínimo personal y familiar en la terminología legal) la misma escala aplicable a la BI general. Si la BL general es menor que el mínimo personal y familiar, al exceso se le aplica la escala de la BL del ahorro y se deduce de la cuota íntegra previa del ahorro (arts. 56 y 63.1.2º LIRPF).

§ 131 El mínimo personal del contribuyente varía según la edad y es de 5.550 € hasta 65 años, 6.700 € hasta 75 años y 8.100 para mayores de 75 años (art. 57 LIRPF). Este mínimo se incrementa en 3.000 € por discapacidad y en 9.000 € cuando el grado de discapacidad es superior al 65%.

El mínimo familiar está formado por el mínimo por descendientes y por ascendientes incrementados, en su caso, en las cifras antes indicadas (3.000 € ó 9.000 €) por discapacidad de cualquiera de ellos.

El mínimo por descendientes se aplica por cada uno de ellos menor de 25 o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 € (art. 58 LIRPF). Su importe asciende a 2.400 euros por el primero, 2.700 euros por el segundo, 4.000 euros por el tercero y 4.500 euros por el cuarto y siguientes. Se aumenta en 3.800 € para menores de 3 años.

El mínimo por ascendientes se aplica por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros. Su cuantía es de 1.150 € por cada ascendiente y se aumenta en 1.400 € si es mayor de 75 años.

§ 132 El art. 61 LIRPF establece normas para la aplicación de los mínimos familiares que no requieren explicación particular.

§ 133 La cuota íntegra previa del ahorro se calcula aplicando a la BI del ahorro los tipos de gravamen del art. 66 LIRPF. De esta cuota previa se deduce el resultado de aplicar la misma tarifa a la parte restante de los mínimos personales y familiares que, por ser superiores a la BL general, no haya podido ser objeto de deducción en la cuota íntegra de BL general.

IV.2. Autonómica

§ 134 A la BL general se aplican también los tipos de gravamen que, en uso de sus facultades, hayan sido aprobados por la CA de residencia del contribuyente y se deduce, con la misma técnica que en el caso de la cuota estatal, el resultado de aplicar dichos tipos de gravamen al mínimo personal y familiar (art. 74 LIRPF). El resultado es la cuota íntegra autonómica de BL general.

Cuando el contribuyente no tiene su residencia en España (v. gr. funcionarios en el extranjero: cfr. § 26), en lugar de la tarifa autonómica se aplica la del art. 65 LIRPF y la cuota resultante se incorpora a la estatal.

§ 135 A la BL del ahorro se aplican los tipos del art. 76 LIRPF y, en su caso, la deducción por mínimo personal y familiar excedente de la BL general. Las CCAA no tienen, en este caso, competencias para establecer los tipos de gravamen, pero la cuota resultante corresponde a la CA.

§ 136 La aplicación de las normas autonómicas depende, como hemos dicho, de la residencia habitual del contribuyente, regulada en el art. 72 LIRPF. Resumidamente, el contribuyente reside, por este orden:

- 1) Donde permanezca más días del periodo impositivo.
- 2) Donde obtenga la mayor parte de la BI de rendimientos de trabajo, de capital inmobiliario, de RAE y de GPP de inmuebles.
- 3) En el lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

V. Cuota líquida

§ 137 La cuota líquida representa la cantidad que se ha de pagar, una vez corregida la cuota íntegra con los incentivos o beneficios por razones extrafiscales (en el fondo, subvenciones a través del impuesto) establecidos por la ley.

Es el resultado de sumar la cuota líquida estatal y, en su caso, la cuota líquida autonómica.

V.1. Estatal

§ 138 La cuota líquida estatal se obtiene practicando en la cuota íntegra estatal las siguientes deducciones:

- 1) Por inversión en vivienda habitual, sólo aplicable a los contribuyentes que iniciaron su inversión antes de 1/I/2013 (DT 18ª LIRPF). Básicamente consiste en deducir de la cuota el 7,5% de las cantidades satisfechas durante el periodo impositivo. La deducción se rige por la redacción que tenía el art. 68.1 LIRPF el día 31/XII/2012.
- 2) Por inversión en empresas de nueva o reciente creación: el 20% de la cantidad invertida, hasta un máximo de 50.000 €, en las condiciones establecidas por el actual art. 68.1 LIRPF.

Además se minorará en el 50% de las siguientes deducciones (el otro 50% se deduce de la cuota íntegra autonómica):

- 1) Por actividades económicas: las personas físicas pueden aplicar en el IRPF los incentivos y estímulos a la inversión empresarial del IS y, además, el 5% de los rendimientos netos de actividades económicas que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas (art. 68.2 LIRPF).
- 2) Por donativos y otras aportaciones a entidades públicas o sin fin de lucro (art. 68.3 LIRPF).
- 3) Por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla (art. 68.4 LIRPF).
- 4) Por protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial (art. 68.5 LIRPF).

V.2. Autonómica

§ 139 La cuota íntegra autonómica se minora en el 50% restante de las deducciones del segundo párrafo del párrafo anterior, así como las establecidas por la CA en el ejercicio de sus competencias (cfr. § 22).

VI. Cuota diferencial

§ 140 Es el resultado de deducir de la cantidad a pagar (la cuota líquida) las cantidades ya satisfechas previamente mediante retenciones, ingresos a cuenta, pagos anticipados y otros pagos asimilados (arts. 79 ss. LIRPF). De aquí resultará una cantidad a ingresar en el Tesoro o a devolver al contribuyente.

LECCIÓN 7.ª, IRPF (VI): TRIBUTACIÓN FAMILIAR, EXIT TAX, PAGOS ANTICIPADOS Y GESTIÓN DEL IMPUESTO

I. Tributación familiar conjunta

§ 141 En 1978 el IRPF se configuró como un impuesto sobre las familias, sin perjuicio de que los sujetos pasivos eran las personas físicas integrantes de la unidad familiar.

Este modo de concebir el impuesto es perfectamente lógico, porque en la inmensa mayoría de las familias existe una caja única en la que se integran los ingresos de todos sus miembros y de la que se extraen los fondos necesarios para pagar los gastos de todos ellos.

Sin embargo no es justo gravar acumuladamente las rentas de todos los miembros de la unidad familiar, porque el impuesto tiene tipos de gravamen progresivos y la acumulación de rentas supone que las rentas acumuladas tributan al tipo marginal de gravamen.

Si, con la tarifa estatal del art. 63 LIRPF, a la renta de una persona que gana 60.000 € le añadimos un euro de su cónyuge, este euro tributará al 22,5% en lugar de hacerlo al 9,5%.

Por este motivo y otros de menor calado, el sistema implantado en 1978 fue declarado inconstitucional por la STC 45/1989. Esto no quiere decir que no pueda instrumentarse un sistema de tributación conjunta que no discrimine a la familia, como lo hace el IRPF de Navarra donde, en lugar de sumar bases imponibles, se aplican los tipos de gravamen separadamente a las bases de cada cónyuge y se suman las cuotas resultantes. El sistema navarro es más racional que el estatal.

§ 142 El sistema actual de tributación conjunta es continuista con el modelo diseñado en 1978, pero ahora es opcional y basta que lo rechace un miembro de la unidad familiar para que no se aplique a ninguno. Por lo tanto, no es discriminatorio. La opción se ejerce en cada periodo impositivo y, si se realiza, es irrevocable una vez terminado el plazo reglamentario de declaración (art. 83 LIRPF).

§ 143 Consiste, básicamente, en acumular en una sola BI (más exactamente dos: una general y otra del ahorro) las rentas de todos los miembros de la familia (art. 84.5 LIRPF). Tiene la ventaja de que pueden compensarse pérdidas y BL negativas de un cónyuge con ganancias del otro, en los términos estudiados en § 120 y § 121.

Existe, por tanto, una sola cuota diferencial y del pago responden solidariamente todos los miembros de la unidad familiar (art. 84.6 LIRPF).

§ 144 A estos efectos existen dos tipos de unidades familiares: la matrimonial y la monoparental: art. 82 LIRPF.

La matrimonial es la integrada, el 31 de diciembre, por los cónyuges no separados legalmente y los hijos menores de edad (con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes) y los mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

La monoparental (casos de separación legal o inexistencia de vínculo matrimonial), se integra por el padre o la madre y todos los hijos que reúnan los mismos requisitos del párrafo anterior.

Nadie puede formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

§ 145 Para calcular la cuota se aplican las reglas de la tributación separada que ya conocemos, con tres especialidades (art 84.2 LIRPF):

- 1) Los límites para la deducción por aportaciones a sistemas de previsión social y a patrimonios protegidos (cfr. § 124 y § 125) se aplican individualmente por cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar.
- 2) Mínimo personal: se aplica un solo mínimo de 5.550 € (cfr. § 131 y § 135), pero se tendrán en cuenta los aumentos por la edad y, en su caso, situación de discapacidad de cada uno de los cónyuges.
- 3) Deducciones en la BI: la unidad familiar matrimonial deduce 3.400 € y la monoparental 2.150 € de la BI general o, en su caso, de la BI del ahorro. Esta deducción se estableció en la reforma de 2006 para no empeorar la cuota de las unidades familiares por lo que, en cierto modo, es arbitraria (no se basa en razones de justicia en el reparto de las cargas públicas) y no es coherente con los falsos argumentos que motivaron la conversión de la deducción del mínimo vital en una deducción en la cuota íntegra, en lugar de deducirlo de la BI.

II. El Exit Tax

§ 146 Se conoce con este nombre el régimen especial aplicable a las plusvalías latentes de acciones y participaciones sociales cuando el contribuyente pierde su condición por trasladar su residencia fuera de España, habiendo sido residente durante, al menos, diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse.

Estas plusvalías se gravan como renta del ahorro del último período impositivo que deba declararse por IRPF, en dos casos (art. 95 bis. 1 y 2 LIRPF):

- 1) Cuando el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.
- 2) Cuando el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25%, si su valor de mercado excede de 1.000.000 €.

A tal efecto, el contribuyente debe efectuar autoliquidación complementaria, sin sanción, intereses ni recargos, en el plazo de declaración del impuesto del primer ejercicio en que se produjo el cambio de residencia (art. 121 RIRPF).

La plusvalía gravable es la diferencia entre el valor de mercado de las participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse y su valor de adquisición (art. 95 bis.3 LIRPF).

§ 147 La cuota satisfecha tiene cierto grado de provisionalidad porque se devuelve si el afectado adquiere de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones (art. 95 bis.5 LIRPF).

§ 148 La ley contempla tres supuestos particulares de traslado de residencia en los que se aplican reglas especiales: traslado por motivos laborales o a países con CDI, traslado a otros países miembros de la UE o del EEE y traslado a paraísos fiscales.

§ 149 En el traslado por motivos laborales a un país que no sea paraíso fiscal o por cualquier motivo a un país con el que España haya suscrito un CDI con cláusula de intercambio de información, el pago del *exit tax* puede ser aplazado durante cinco años (diez si concurren causas que lo justifican) en el modo previsto con carácter general por la LGT.

La deuda aplazada se extinguirá si, dentro del citado plazo, el contribuyente recupera su residencia en España sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones (art. 95 bis.4 LIRPF).

§ 150 Si se traslada la residencia a un país miembro de la UE o del EEE, el contribuyente puede optar por la no sujeción al *exit tax*, en cuyo caso está obligado a comunicar a la Administración la opción, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto, el domicilio al que traslade su residencia así como las posteriores variaciones, y el mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones.

En este caso el impuesto se devengará y se gravará la plusvalía latente que no se sometió a gravamen cuando en el plazo de diez años: a) transmita las participaciones por actos *inter vivos*; o b) pierda su condición de residente en la UE o en el EEE; o c) incumpla la obligación de comunicación aludida.

§ 151 Si se traslada la residencia a un paraíso fiscal se exige el *exit tax* y, además, se grava la mayor plusvalía que se obtenga si se transmiten las acciones o participaciones dentro de los cuatro años en que el contribuyente mantiene su condición de tal a tenor de lo dispuesto por el art. 8.2 LIRPF.

III. Pagos a cuenta

III.1. Retención e ingreso a cuenta

§ 152 Entre otras, están sometidas a retención e ingreso a cuenta las rentas previstas por el art. 75 RIRPF, a saber:

- 1) Rendimientos de trabajo, RCM, rendimientos de actividades profesionales, agrícolas, ganaderas y forestales.
- 2) Ganancias patrimoniales por transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.
- 3) Rentas, cualquiera que sea su naturaleza, derivadas: a) del arrendamiento de inmuebles urbanos; b) de la propiedad intelectual o industrial y de la prestación de asistencia técnica; c) de los premios obtenidos en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias.

El art. 75.3 RIRPF contempla excepciones a la obligación de retener, entre las que se

pueden destacar: las rentas exentas, las letras del Tesoro, y ciertos arrendamientos de viviendas.

§ 153 No todos los pagadores de las rentas citadas están obligados a retener e ingresar a cuenta. Sólo lo están determinadas personas o entidades que tienen en común el disponer de una cierta organización económica como es el caso, entre otros, de las personas jurídicas y entidades (incluso comunidades de propietarios), de los profesionales y empresarios que satisfagan rentas en el ejercicio de su actividad, de los no residentes con establecimiento permanente en España (art. 76.1 RIRPF) y de las entidades financieras y fedatarios públicos que intervengan en la transmisión de activos financieros (art. 76.2 RIRPF).

§ 154 La obligación de retener o a ingresar a cuenta es una obligación autónoma y, por ello, los obligados deben efectuar su ingreso en el Tesoro aunque no hayan retenido (art. 99.4 LIRPF).

A su vez, los perceptores de las rentas tienen derecho a deducir de la cuota líquida las cantidades que el pagador deba retener, incluso en el caso de que la retención no se haya practicado (art. 99.5 LIRPF).

§ 155 La obligación de retener nace en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes (art. 78 RIRPF), pero las retenciones o ingresos a cuenta se imputan por los contribuyentes al período en el que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado (art. 79 RIRPF).

§ 156 El importe de la retención es el resultado de aplicar a la base de retención los porcentajes previstos por el art. 101 LIRPF.

La base de retención es, por lo general, el importe íntegro del pago realizado. En caso de reembolso o transmisión de activos financieros, la diferencia entre el valor de transmisión o reembolso y el valor de adquisición (art. 77 RIRPF).

Los arts. 80 a 107 RIRPF contienen reglas minuciosas para determinar la cantidad a retener o a ingresar a cuenta, según los distintos tipos de rentas. En general son sencillas y consisten en aplicar a la base de retención el tipo de retención fijado por la ley. Sin embargo, en el caso de rendimientos de trabajo el proceso es más complejo, pues el pagador debe calcular, de acuerdo con los arts. 80 ss. RIRPF, el tipo de retención aplicando a las retribuciones pactadas o estatutarias unas normas muy parecidas a las de la liquidación del impuesto (rendimientos íntegros reducidos, gastos deducibles, reducción por trabajo, base de retención, mínimos personal y familiar, tipos de gravamen y cuota de retención). El tipo de retención es el porcentaje que representa la cuota de retención sobre los ingresos íntegros.

§ 157 Los obligados a retener deben cumplir algunos deberes formales contemplados por el art. 108 RIRPF: a) presentar declaración trimestral (en algunos casos mensual) de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta; b) presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados el año anterior; c) expedir a favor del contribuyente, antes del plazo de

declaración del IRPF, certificación acreditativa de las retenciones o de los ingresos a cuenta efectuados; d) comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas.

III.2. Pagos fraccionados

§ 158 Los titulares de actividades económicas no están sometidos, salvo excepciones, a retención. Por este motivo están todos ellos obligados (incluso si soportan retenciones) a calcular y realizar un pago fraccionado trimestral a cuenta en las condiciones que se determinan en el RIRPF (art. 99.7 LIRPF). Tratándose de ERAR, el pago fraccionado se efectuará por cada uno de los partícipes (art. 109 RIRPF).

No están obligados, entre otros, los profesionales si, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos de su actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta (art. 109 RIRPF).

§ 159 El importe del pago trimestral se determina en dos fases: importe bruto e importe neto (art. 110 LIRPF).

El importe bruto depende del tipo de actividad que se realice y consiste, salvo reglas especiales que omitimos aquí:

- 1) Actividades en RED: el 20% del rendimiento neto obtenido desde el primer día del año, menos los pagos fraccionados de trimestres anteriores.
- 2) Actividades en REO: el 4% del rendimiento neto resultante de aplicar el REO a los datos (módulos) del primer día del año.
- 3) Actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el régimen de estimación: el 2% de los ingresos brutos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones

El importe neto a ingresar resulta de aplicar al importe bruto determinadas deducciones previstas por el art. 110.3 RIRPF, de las que interesa destacar las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta desde el primer día del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago fraccionado.

IV. Gestión del impuesto

§ 160 Por regla general, los contribuyentes del IRPF están obligados a presentar declaración del impuesto en la forma y plazos que anualmente se aprueban por Orden ministerial (véase, por ejemplo, la Orden HAP/365/2016, de 17 de marzo, para la declaración del IRPF del periodo 2016).

El plazo de declaración suele situarse entre los meses de abril y junio de cada año.

En cuanto a su forma, la declaración puede presentarse en papel impreso (modelo D-100) o por medios electrónicos en las condiciones establecidas en el artículo 6 de la Orden HAP/2194/2013, de 22/XI. Hoy se ha generalizado la presentación por internet, que es obligatoria para quienes deban presentar, además, declaración de IP.

§ 161 Existen excepciones a la obligación de declarar que afectan, principalmente, a los contribuyentes que perciben rendimientos de baja cuantía.

Resumidamente, no están obligados quienes sólo perciben rendimientos y GPP hasta un importe máximo conjunto de 1.000 € anuales, y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 €.

Tampoco están obligados a declarar quienes obtengan rendimientos de trabajo de hasta 22.000 € anuales, cuando procedan de un solo pagador. Si proceden de más de un pagador el límite es de 12.000 €: la razón de la diferencia está en que cada pagador calcula la retención en función de los pagos que él realiza y, por ello, al acumular las rentas procedentes de varios pagadores, es normal que la cuota del IRPF sea superior a la suma de las retenciones soportadas. En estos casos se admite, sin que ello afecte a la excepción al deber de declarar, que el contribuyente perciba hasta 1.600 € de RCM y de GPP sometidos a retención, y hasta 1.000 € de RCM de Letras del Tesoro (no sometidas a retención).

En el art. 61 RIRPF se contienen otras reglas que, por su detalle, no interesan en este momento.

§ 162 Los contribuyentes que sólo obtengan determinados rendimientos conocidos por la AEAT, pueden solicitar que se les facilite un borrador de declaración-liquidación (art. 98 LIRPF).

Los rendimientos aludidos son los de trabajo, los RCM sujetos a retención y los derivados de letras del Tesoro, las GPP sometidas a retención o ingreso a cuenta, las rentas inmobiliarias imputadas y otras que establezca el Ministro del ramo de Hacienda.

El contribuyente puede suscribir y presentar el borrador, pero él es el único responsable de su contenido. Si considera que el borrador no se ajusta a la realidad tiene el deber de presentar la declaración como cualquier otro contribuyente o solicitar la rectificación del borrador.

§ 163 Al tiempo de presentar la declaración, el contribuyente debe calcular el importe de la cuota diferencial e ingresar su importe en caso de que sea positiva. El pago se puede fraccionar en dos plazos, del 60% y 40% respectivamente (art. 62.2 LIRPF), que suelen vencer en los meses de junio y noviembre (por ejemplo, art. 13 Orden HAP/365/2016, de 17/III).

§ 164 Bajo determinadas condiciones (art. 97.6 LIRPF), los casados y no separados legalmente que estén obligados a ingresar pueden, al tiempo de presentar su declaración, solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, sin intereses de demora, en una cuantía igual o inferior a la devolución a la que tenga derecho su cónyuge por este mismo impuesto.

§ 165 Los contribuyentes deben conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, y, en general, los datos consignados en sus declaraciones (art. 104 LIRPF).

Quienes realicen actividades empresariales en RED deben llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

Si la actividad no es mercantil y en el resto de los casos (REDS, REO), deben llevar determinados libros, según se establece en el art. 68 del RIRPF. Por ejemplo, los

profesionales en RED tienen obligación de llevar los siguientes libros: a) Libro registro de ingresos. b) Libro registro de gastos. c) Libro registro de bienes de inversión. d) Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

§ 166 En fin, las ERAR que ejerzan una actividad económica, o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales, deberán presentar anualmente una declaración informativa con los datos de la propia entidad y de los partícipes especificados en el art. 70 RIRPF.

III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

María Eugenia Simón Yarza

LECCIÓN 8.^a IS (I): ANTECEDENTES. RENTA GRAVADA

I. La imposición de la renta de sociedades. Antecedentes y caracteres del impuesto

§ 167 El Derecho puede atribuir personalidad jurídica a las sociedades, pero las sociedades no son propiamente personas y carecen de capacidad contributiva, en tanto en cuanto no son ellas sino sus socios quienes soportan en su patrimonio el efecto del impuesto. En definitiva, las sociedades no son más que un modo de organizarse las personas físicas para desarrollar proyectos comunes.

A partir de esta premisa podría rechazarse la existencia del IS que, a la postre, se traduce en una doble imposición sobre las personas físicas que participan en ellas dado que sufren, por un lado, una detracción de su patrimonio cuando se aplica el IS y una nueva carga cuando el beneficio de la sociedad se reparte entre sus socios.

Sin embargo hay razones prácticas que justifican la existencia de este impuesto, que se encuentra presente en todos los países de nuestro entorno. Si este impuesto no existiera, o bien dejarían de gravarse las rentas no distribuidas de la sociedad, o bien habría que gravar a las personas físicas por una renta ganada a través de la sociedad pero aún no percibida, provocando así un problema de liquidez al contribuyente. Por otro lado, puede decirse que las sociedades abiertas que cotizan en bolsa funcionan desvinculadas y con una cierta autonomía respecto de sus socios, que no sienten como una carga propia el impuesto pagado por la sociedad.

Sea cual fuere la conclusión teórica que se adopte, lo cierto es que en España el IS constituye uno de los pilares importantes del sistema impositivo y que su existencia obliga al menos a plantear el problema de la conveniencia de eliminar la doble imposición del dividendo.

§ 168 La renta de las sociedades se gravó en la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, creada en 1900 (reforma de Fernández Villaverde), cuya tarifa III contemplaba las rentas mixtas procedentes de la combinación de trabajo y capital. A partir de la Ley de 29/4/1900 (Flores de Lemus) y el Texto Refundido de 22/9/1922, la tarifa III puede considerarse un verdadero impuesto sobre sociedades, vigente hasta la reforma de 1957 (Navarro Rubio) en que se crea el Impuesto General sobre Sociedades (IGS), de estructura muy distinta a la del actual IS.

La reforma tributaria del año 1978 trajo consigo un nuevo IS que gravaba la renta de actividades económicas, la de cualquier elemento patrimonial no afecto a dichas actividades y los incrementos de patrimonio. La ley de 1978 y su reglamento de 1982 definieron minuciosamente cada uno de estos elementos y el modo de cuantificarlos

Con la promulgación de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS95) se produjo un cambio radical, que consistió en la adopción del resultado contable como punto de partida para el cálculo de la BI. A partir de esta ley, las normas reguladoras de

la contabilidad mercantil (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad de 1989) son parte integrante del régimen jurídico del impuesto. La LIS95 estuvo vigente durante más de 20 años y aún despliega alguno de sus efectos.

La remisión a las normas contables obliga a citar la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable, como otro de los hitos importantes en la evolución del IS. El nuevo Plan de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, introdujo cambios sustanciales en la determinación del beneficio de la empresa, que siguen siendo fundamentales para entender el IS.

§ 169 En la actualidad el régimen jurídico del IS se localiza principalmente en la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), y en el Reglamento del Impuesto (RIS) aprobado mediante RD 634/2015, de 10 de julio. La LIS ha sido ya objeto de varias reformas, condicionadas principalmente por la necesidad de controlar el déficit público (v.gr. RD-Ley 2/2016 y 3/2016).

§ 170 El IS se aplica en todo el territorio español, pero la Comunidad Foral de Navarra y las provincias del País Vasco tienen su normativa propia, muy parecida a la del Estado (art. 2 LIS).

En Canarias, Ceuta y Melilla se aplica la normativa estatal, que contiene algunas disposiciones específicas para estos territorios.

§ 171 El IS es un impuesto estatal, no susceptible de cesión a las CCAA. Es personal y directo (art. 2 LIS), y grava periódicamente la renta de las sociedades residentes en territorio español (art. 7 LIS).

§ 172 Es un impuesto sintético pues da un tratamiento unitario y homogéneo a todas las ganancias y pérdidas, que se acumulan en una sola BI y se gravan del mismo modo. La enumeración de rentas del art. 6 del IRPF no se reproduce en el IS, aunque se utiliza en algún caso excepcional (v.gr. en materia de retenciones: cfr. art. 60 RIS).

§ 173 Además, el impuesto pretende ser neutral y, por regla general, grava del mismo modo la renta cualquiera que sea su origen y el tipo de sociedad o entidad que la perciba. No obstante, existen algunas excepciones: por ejemplo las rentas de las entidades de nueva creación, que tributan a un tipo impositivo menor que el general en el primer período en que su BI es positiva, o el de los resultados de las sociedades cooperativas, que se someten a un tipo impositivo más bajo que el general del IS (cfr. art. 29.1 y 2 LIS).

II. El hecho imponible: aspecto material

§ 174 El IS grava la renta de las sociedades y entidades que son sujetos pasivos del impuesto y se inspira en un concepto amplio de renta, equivalente al incremento neto del patrimonio, exceptuando los aumentos y disminuciones derivados de las transferencias de patrimonio entre la sociedad y los socios en su calidad de tales. Por tanto, no se integran en la renta gravada las aportaciones de socios ni las distribuciones de beneficios

ni las devoluciones de aportaciones con motivo de reducciones de capital, separación de socios o disolución de sociedades.

La LIS no contiene una definición expresa de la renta gravable pero, desde la entrada en vigor de la LIS95, la renta o beneficio fiscal (la BI del IS) aparece ligada al beneficio contable (art. 10 LIS), es decir a la diferencia entre los ingresos y los gastos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias.

Según el art. 36.2 del CCo son ingresos los incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos (bienes o derechos), o de disminución de los pasivos (deudas), siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.

Y son gastos los decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

§ 175 Se grava la renta cualquiera que sea su fuente u origen (art. 4 LIS).

El tipo de negocio del que traiga causa la renta resulta irrelevante. El IS grava todo tipo de ganancias, incluidas las que tienen causa lucrativa. Las herencias, legados y donaciones recibidas por una sociedad no están sujetas al ISD (art. 5 LISD), sino al IS.

También es indiferente la procedencia geográfica de la renta. El sujeto pasivo tributa por la renta que se genera en España y por la que procede de otros países.

§ 176 Excepcionalmente también se gravan determinadas rentas no obtenidas, sino simplemente imputadas al sujeto pasivo. Son rentas obtenidas por otras entidades en las que el sujeto pasivo participa y por las que tributa aunque no hayan sido distribuidas.

Este es el caso de las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) y las Uniones Temporal de Empresas (UTE), cuya renta se imputa a sus socios en función de su grado de participación de cada uno (arts. 43 ss LIS).

Es también el caso de las entidades en régimen de transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS).

§ 177 Hay situaciones en las que el sujeto pasivo no obtiene renta y, sin embargo, la ley presume que existe con el fin, por lo general, de evitar el fraude.

Se presume que existe renta cuando el sujeto pasivo posee un bien no registrado en su contabilidad o cuyo valor se ha registrado sólo parcialmente (art. 121 LIS). Considera la LIS que la sociedad poseedora del bien es también su propietaria y que lo ha adquirido con cargo a renta no declarada. Por tanto es renta, salvo prueba en contrario, el valor no contabilizado del bien menos el valor de las deudas contraídas para adquirirlo. La presunción sólo favorece a la Administración, de modo que la cuantía de la renta neta presunta nunca puede ser de signo negativo.

Asimismo, cuando en la contabilidad del sujeto pasivo se registran deudas ficticias se presume, salvo prueba en contra, que esas deudas ocupan en el balance el lugar que correspondería a ingresos no declarados.

Estas rentas presuntas se imputan temporalmente al periodo impositivo más antiguo de los no prescritos, salvo que el sujeto pasivo acredite que corresponden a otro distinto de

éste.

§ 178 Hay otra presunción que sólo puede enervarse muy limitadamente y casi llega a ser una presunción *iuris et de iure*. Se produce cuando se ostenta la titularidad de bienes en el extranjero no incluidos en la declaración prevista en la DA 18ª LGT, que ya ha sido estudiada en el marco del IRPF.

En este caso sólo se admite como prueba en contra la demostración de que el contribuyente tributó por la renta con la que adquirió los bienes no declarados o que obtuvo dicha renta en un período en que no era sujeto pasivo del IS (por ejemplo, por haber residido en el extranjero).

§ 179 El valor de los elementos patrimoniales que se integra en la BI en virtud de estas presunciones es válido a todos los efectos fiscales, favorables o desfavorables. Es decir, no sólo será renta gravable, sino que se tendrá igualmente en cuenta a la hora de calcular el importe de las amortizaciones (gasto deducible) de tales elementos patrimoniales y las plusvalías derivadas de su transmisión, etc. (cfr. art. 121.7 LIS)

III. Sujetos pasivos

§ 180 Son sujetos pasivos del IS, a título de contribuyentes, los que recoge el art. 7 LIS, que se pueden agrupar de la siguiente manera:

- Personas jurídicas, excepto las sociedades civiles sin carácter mercantil.
- Sociedades agrarias de transformación.
- Excepcionalmente, ciertas entidades sin personalidad jurídica: determinados fondos o patrimonios separados, AIE's, UTE's, y comunidades titulares de montes vecinales en mano común.

Estas entidades son sujetos pasivos del IS sólo si residen en España.

Al igual que hace la ley, designaremos los sujetos pasivos del IS, abreviada e indistintamente, como entidades o sociedades.

§ 181 Salvo los casos excepcionales indicados en el párrafo anterior, las entidades sin personalidad jurídica no tributan en el IS, sino que su renta se atribuye a los partícipes, en proporción a su grado de participación: son las ERAR, de las que ya se ha hablado a propósito del IRPF.

Por tanto, estas rentas estarán sometidas al IS cuando el partícipe sea una entidad sujeta a este impuesto.

§ 182 La entidad sólo es sujeto pasivo del IS si tiene su residencia en España (art. 8 LIS) y se entiende que es residente la entidad se ha constituido conforme a las leyes españolas, o posee su domicilio social o su sede de dirección efectiva en España. Basta que se cumpla una de estas tres condiciones para que toda su renta mundial esté sometida al IS.

Los dos primeros criterios enunciados (constitución y domicilio social) no plantean dificultades. Los estatutos de la sociedad permiten conocer la legislación conforme a la cual se ha constituido y la localización de su domicilio social.

Más complejo es identificar la sede de dirección efectiva, un concepto jurídico indeterminado cuya constatación resulta, a veces, muy difícil. Para facilitar la aplicación en estos supuestos, la ley apostilla que la sede de dirección efectiva de la entidad está en España si radican en territorio español la dirección y el control conjunto de las actividades de la sociedad. Es una precisión útil, aunque no elimina la indeterminación del concepto y los conflictos que de ello a veces se derivan.

§ 183 Por ello, se establecen algunas presunciones de residencia.

La Administración puede presumir que una entidad reside en España si está radicada en un país de nula tributación (que no aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR: DA 1ª Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal) o en un paraíso fiscal (cfr. Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio) y concurre una de estas circunstancias:

- Sus activos principales son bienes situados o derechos que se cumplen o ejercen en territorio español.
- Su actividad principal se desarrolla en territorio español.

La presunción procura evitar un desplazamiento o localización meramente formal de la residencia de las entidades en paraísos fiscales para evitar el IS. En atención a su finalidad, la presunción se refuta si se prueba:

- Que la dirección y la gestión efectiva de la sociedad se realiza en el paraíso fiscal o territorio de nula tributación, y
- Que la entidad se ha constituido y opera en tal territorio por motivos económicos válidos y razones sustantivas distintas de la gestión de valores.

IV. Aspecto temporal: Periodo impositivo y devengo

§ 184 El periodo impositivo del impuesto coincide con el ejercicio económico de la entidad establecido generalmente en los estatutos sociales, pero en ningún caso puede superar los doce meses (art. 27 LIS). El devengo se produce el último día del periodo impositivo (art. 28 LIS).

§ 185 Existen otras circunstancias extraordinarias que determinan la conclusión del periodo impositivo y el devengo del impuesto.

Por un lado los casos en que, de modo definitivo, la sociedad deja de obtener rentas sometida al IS. Son las siguientes:

- Extinción de la sociedad.
- Cambio de residencia desde territorio español a un territorio extranjero.
- Transformación jurídica de la entidad que determina la no sujeción de la entidad resultante al IS.

Por otro lado, las transformaciones sociales determinantes de un cambio del tipo de gravamen que recae sobre sus rentas o una modificación de su régimen tributario.

En todos estos supuestos se adelanta el final del periodo impositivo y el devengo. Es lógico que sea así. En los tres primeros carece de sentido posponer el nacimiento de la obligación tributaria porque los elementos que la identifican ya están definidos y no van a cambiar. En el último supuesto, al separar la obligación tributaria derivada del régimen

previo a la transformación de las obligaciones sucesivas se facilita el cálculo de las cuotas tributarias y se ajusta el cambio de régimen al momento en que se produce.

§ 186 En estos casos especiales, las plusvalías o minusvalías de los bienes del activo generadas hasta el momento del devengo quedarán sometidas al régimen anterior a esa fecha, y el impuesto correspondiente se devengará en esa fecha (si la sociedad deja de estar sometida al IS) o se difiere hasta el momento de enajenación de los bienes (cambio de régimen tributario).

No obstante, el régimen fiscal de las plusvalías latentes en el caso de traslado de la residencia de la entidad al extranjero tiene alguna especialidad. Si se trata de activos que quedan afectos a un establecimiento permanente en España, las plusvalías latentes no tributan en el ejercicio en que ésta modifica su residencia. Además, si la residencia de la entidad se traslada a otro Estado de la UE o del EEE con el que haya efectivo intercambio de información, el pago de la deuda tributaria se difiere hasta el momento en que los elementos patrimoniales salen del patrimonio de la entidad (cfr. art. 19.1 LIS).

Esta última previsión relativa a la UE y al EEE se introdujo en la LIS como consecuencia de la STJUE del 23 de abril de 2013 (C-64/11, Comisión Europea contra Reino de España), que consideró contrario al principio de libertad de establecimiento que el IS gravara las plusvalías latentes de los sujetos pasivos que trasladaban su residencia a otro Estado de la UE cuando estas plusvalías no tributaban si la residencia se trasladaba a otro lugar dentro de España.

V. Exenciones

§ 187 La LIS contiene tanto exenciones subjetivas como exenciones objetivas. Abordamos primero el régimen de las exenciones subjetivas, totales y parciales, y después las exenciones objetivas, con especial atención a las previstas para evitar la doble imposición.

§ 188 Están totalmente exentos del impuesto el Estado, las CCAA, las EELL y otra serie de entidades, organismos y fondos que dependen o pertenecen al Estado y a las entidades territoriales y desempeñan funciones públicas (cfr. art. 9.1 LIS).

Son entidades que, directa o indirectamente, forman parte de la Administración y no se ha estimado conveniente disminuir con el IS el importe de sus rentas ni incrementar la presión fiscal indirecta exigiendo el cumplimiento de obligaciones formales anejas a la obligación de pago.

Las entidades totalmente exentas no tienen el deber de declarar ni de realizar pagos fraccionados. Sus rentas no soportan retenciones, pero están obligadas a practicar retenciones a otros sujetos (art. 124.2 y 128 LIS).

§ 189 Existen tres regímenes de exención parcial para los sujetos del IS. El primero, que determina un grado mayor de exención, se refiere a las entidades sin ánimo de lucro que cumplen los requisitos que establece el título II de la LRFESFL (art. 9.2 LIS).

Las condiciones a las que se supedita la aplicación de la exención se refieren a:

- Los fines de la entidad. Deben ser de interés general.

- El destino de los beneficios. Al menos el 70% se debe destinar, en el plazo de cuatro años, a la realización de los fines que le son propios y, si se disuelve, el patrimonio de la entidad debe destinarse a otra entidad similar.
- El tipo de actividades que realizan. Deben ser actividades relacionadas con su objeto o su finalidad estatutaria.
- El cumplimiento de obligaciones formales y contables.
- Otros requisitos que garantizan que la entidad no opere en beneficio particular de las personas que la gobiernan o administran. (cfr. art. 3 LRFESFL).

Las rentas de estos sujetos pasivos están exentas cuando tienen una relación inmediata con su finalidad; el resto de sus rentas no están exentas pero se someten a un gravamen reducido del 10%. La citada LRFESFL obliga a declarar unas y otras. (Cfr. Arts. 10 y 13).

§ 190 Existe otro régimen de exención diferente para las entidades no lucrativas que no reúnen los requisitos para gozar de la anterior, para las uniones de cooperativas, para los colegios profesionales y para otras entidades del art. 9.3 LIS.

El alcance de esta exención es menor que el de la anterior, como se comprueba contrastando el régimen de las rentas exentas (art. 10 LRFESFL y art. 110 LIS). Una de las diferencias destacables entre ambas regulaciones es que las entidades del art. 9.3 LIS tributan por todas las rentas que derivan de actividades económicas (sólo están exentas las derivadas de actividades que constituyen su objeto o finalidad específica: v.gr., cuotas de asociados) mientras que las entidades exentas de la LRFESFL no tributan por estas rentas cuando las actividades económicas guardan relación con su objeto o finalidad particular.

Desde la entrada en vigor de la LIS en el año 2015, las rentas no exentas de las entidades del art. 9.3 LIS tributan al tipo general del IS, al 25%. Durante la vigencia de la normativa anterior también tributaban al 25%, pero entonces este porcentaje representaba una ventaja fiscal respecto a la mayor parte de los contribuyentes, que soportaban un tipo de gravamen del 30%.

Las entidades del art. 9.3 LIS están obligadas a declarar todas sus rentas, salvo que:

- sus ingresos anuales no superen los 75.000 €, y
- sus rentas no exentas estén sometidas a retención y no superen los 2.000 € anuales (cfr. art. 124.3 LIS)

§ 191 La última de las exenciones subjetivas del IS se introdujo con la LO 8/2007, de 4 de julio, de partidos políticos. Estos gozan de un régimen de exención más favorable que el de las entidades del art. 9.3 LIS: una relación más amplia de rentas exentas y exclusión de los deberes de declarar las rentas exentas y de soportar retenciones e ingresos a cuenta sobre ellas.

§ 192 Las exenciones objetivas del impuesto pueden obedecer a razones de carácter técnico o de política legislativa. Entre estas últimas están las exenciones de las rentas procedentes de las subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y ayudas públicas de la DA 3ª de la LIS.

Hay dos exenciones técnicas que merecen nuestra atención. Con una se elimina la doble imposición de los dividendos y de las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en fondos propios de otras entidades (art. 21 LIS); y con otra la de las rentas procedentes de los establecimientos permanentes que los sujetos pasivos del IS poseen en el extranjero (art. 22 LIS).

§ 193 Hasta el año 2015 el régimen de atenuación de la doble imposición de dividendos y plusvalías procedentes de entidades residentes en España se localizaba en un precepto distinto del que regulaba la exención de estas rentas cuando procedían de entidades no residentes. La doble imposición interna se corregía deduciendo de la cuota del IS la parte del impuesto correspondiente a los dividendos y a las plusvalías de participaciones sociales. La doble imposición internacional se eliminaba mediante la exención de dichos dividendos y plusvalías. En la LIS se ha suprimido la deducción por doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente interna y se ha unificado en el art. 21 el régimen de exención de los dividendos y plusvalías procedentes de entidades residentes y no residentes.

§ 194 Están exentos del IS los dividendos que proceden de participaciones significativas en entidades cuyas rentas se han sometido a imposición. Para garantizar que estas condiciones se cumplen, la ley supedita la exención a los siguientes requisitos:

- Las participaciones poseídas deben representar, al menos, el 5% del valor de los fondos propios de la entidad participada o deben tener un valor de adquisición mínimo de 20 millones de euros.
- Las participaciones se deben poseer durante un año sin interrupción. El plazo se puede completar después de haber recibido los dividendos.
- Cuando la entidad participada no tiene su residencia en España es preciso que haya estado sujeta y no exenta en el extranjero a un impuesto similar al IS con un tipo nominal mínimo del 10 por ciento.

La LIS establece otras normas para impedir que se beneficien de la exención dividendos que no han sufrido doble imposición. También contiene previsiones para extender el reconocimiento de la exención a rentas que, aunque desde el punto de vista contable no sean dividendos, soportan una doble imposición que se debe corregir (cfr. art. 21 LIS).

§ 195 La exención de las plusvalías derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades se subordina a requisitos similares (tiempo y grado de participación en los fondos de la entidad y sujeción a un impuesto parecido al IS). La ley introduce también medidas para evitar la infraimposición de las rentas de las sociedades que aplican esta exención.

§ 196 La exención de las rentas procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero (art. 22 LIS) requiere que los EP hayan tributado en el exterior por un impuesto semejante al IS con un tipo nominal mínimo del 10%. Como en las exenciones precedentes, el art. 22 LIS establece previsiones para evitar un déficit de imposición sobre estas rentas.

§ 197 Entre las medidas establecidas para evitar la desimposición nos interesa subrayar:

- La incompatibilidad de estas exenciones con las deducciones por doble imposición internacional de los artículos 31 y 32 LIS, que estudiaremos más adelante.
- La imposibilidad de aplicar las exenciones cuando la entidad participada o el establecimiento permanente residen en un paraíso fiscal. Esta prohibición no se aplica cuando el paraíso fiscal se localiza en un Estado miembro de la UE y el sujeto pasivo acredita que su constitución y su operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

LECCIÓN 9.^a IS (II): BASE IMPONIBLE

§ 198 La cuota del IS se calcula aplicando a la BI del contribuyente después de compensarla, si es el caso, con las BI negativas de ejercicios anteriores (art. 10.1 LIS), el tipo de gravamen que corresponda. BI y cuota tributaria son las magnitudes relevantes de este tributo, pues la BL coincide con la BI. El presente capítulo analiza la BI del IS. El siguiente se dedica a la cuota tributaria y a los regímenes especiales del IS.

I. Regímenes de determinación de la base

§ 199 La BI del IS se calcula con el método de estimación directa, salvo algún caso excepcional de aplicación de la estimación objetiva (régimen especial de entidades navieras en función del tonelaje: arts. 113 y ss. LIS), o sea necesario recurrir a la estimación indirecta a falta de instrumentos para realizar la estimación directa (art. 53 LGT). Limitamos la explicación al cálculo de la BI con el método de estimación directa.

§ 200 El método de estimación directa consiste en corregir, mediante la aplicación de las normas previstas en la LIS, el resultado contable de la entidad determinado de acuerdo con la normativa mercantil (art. 10.3 LIS).

Para entender el IS conviene conocer la técnica contable y algunos conceptos que la LIS emplea de modo recurrente (v. gr., ingresos, gastos, inmovilizado intangible, inmovilizado material, inversión inmobiliaria, fondo de comercio...). Es obvio que no podemos desarrollar aquí un curso de contabilidad, por lo que remitimos al PGC para el estudio de estos conceptos:

<https://www.boe.es/boe/dias/2007/11/20/pdfs/C00001-00152.pdf>

Nos limitaremos, por tanto, a desarrollar algunas ideas básicas que consideramos imprescindibles para poder avanzar en el estudio del impuesto.

II. La contabilidad como presupuesto para entender el IS

II.1. Concepto

§ 201 La contabilidad es una técnica de registro de los bienes, derechos y deudas de la empresa, que nos permite conocer, entre otras cosas, la situación de cada uno de ellos en el momento inicial y en el momento final del ejercicio económico (balance de apertura y de cierre) así como las variaciones que se producen en cada uno de esos bienes, derechos y deudas a lo largo del ejercicio (diario).

II.2. Convenciones de adeudo y abono

§ 202 En contabilidad se utilizan los términos como “debe”, “haber”, “adeudar”, “abonar”, “acreditar” que pueden inducir a confusión con términos jurídicos similares con los que no tienen absolutamente nada que ver. El primer paso para entender la contabilidad consiste en desterrar todos esos términos y su significado jurídico para

convertirlos simplemente en apuntar algo en la columna izquierda del libro o apuntarlo en la derecha.

El debe es, sencillamente, la columna de la izquierda; el haber, la columna de la derecha. Adeudar, debitar o cargar es apuntar a la izquierda; abonar o acreditar es apuntar a la derecha.

§ 203 Otra idea básica es que en contabilidad no se utiliza (salvo excepciones muy cualificadas) el signo menos. Cada bien, cada derecho y cada deuda tiene algo así como una ficha en la que se van apuntando sucesivamente sus aumentos y disminuciones, unos a la izquierda y otros a la derecha. La situación actual de cada uno de ellos se conoce sumando separadamente las dos columnas y hallando la diferencia entre ambas.

Si en la caja entra y sale dinero, el dinero que tenemos hoy es que había al principio más la suma de los aumentos (en este caso, columna izquierda) y menos la suma de las disminuciones (en este caso, columna derecha).

§ 204 El patrimonio de la empresa, como cualquier otro patrimonio, se compone exclusivamente de dos tipos de elementos: de un lado, los bienes y derechos; de otro lado las deudas. No hay más. Lo que en contabilidad se llama patrimonio neto no tiene existencia real pues es simplemente el resultado de una suma algebraica. El patrimonio neto son los bienes y derechos menos las deudas. Por tanto, comenzaremos hablando sólo de bienes (que incluyen los derechos) y de deudas.

§ 205 El anotar a la izquierda o a la derecha los aumentos o disminuciones de cada bien o de cada deuda es fruto de una decisión arbitraria. Se puede hacer de un modo o de otro, pero de hecho las anotaciones se hacen así:

1.—Si se trata de bienes, los aumentos se apuntan a la izquierda mediante un cargo o adeudo en cuenta.

2.—Si se trata de deudas se opera al revés: los aumentos de las deudas se apuntan en el lado derecho y las disminuciones de deudas a la izquierda.

§ 206 La consecuencia de este modo de hacer anotaciones será que, en el caso de los bienes será mayor la suma de la columna izquierda que la suma de la columna derecha, con lo que tendremos un saldo a la izquierda (saldo deudor, que no significa que alguien deba algo, sino simplemente que la columna izquierda es mayor que la derecha) igual a la diferencia entre ambas sumas. En el balance, donde se anotan los saldos de cada uno de los bienes y deudas (o de agrupaciones de bienes y de deudas), los bienes quedarán anotados en la columna izquierda, a la que se da el nombre de “activo”.

Con las deudas ocurrirá lo contrario. Aumentan por la derecha y disminuyen por la izquierda y el resultado es que sumará más la columna derecha que la izquierda y el saldo (la diferencia entre ambas) será llamará saldo acreedor. Las deudas aparecen, por tanto, en la columna derecha del balance, que recibe el nombre de “pasivo”.

II.3. El balance

§ 207 Se suele decir que el balance es la fotografía estática de la empresa en un momento determinado. En él aparece el activo (bienes y derechos) a la izquierda y el pasivo (las deudas) a la derecha.

§ 208 Es muy difícil, por no decir que casi imposible, que los bienes sumen lo mismo que las deudas. Lo normal es que el activo sea mayor que el pasivo pues, en caso contrario, la empresa estará en situación de insolvencia.

Pero en el sistema de contabilidad de partida doble la columna de la izquierda (el debe o el activo) debe sumar lo mismo que la columna de la derecha (el haber o pasivo). Cuando ambas son iguales se dice que las cuentas “cuadran”.

Para conseguir que el balance de una empresa solvente esté cuadrado es necesario hacer otra anotación a la derecha en la que se consignará la diferencia entre el activo y el pasivo. Esa diferencia es lo que se llama patrimonio neto que, como hemos dicho antes, no tiene existencia real: es un simple ente de razón, una cifra que resulta de restar del valor del conjunto de los bienes el conjunto de las deudas. De esta forma se consigue que la columna izquierda (activo) sea igual a la columna derecha (pasivo y diferencia entre activo y pasivo).

De aquí se deduce que las cuentas de patrimonio neto, que son simplemente cuentas de “diferencias”, funcionan igual que las cuentas de pasivo, que las cuentas de deudas: el patrimonio aumenta por la derecha y disminuye por la izquierda.

II4. Los ingresos y gastos y la cuenta de pérdida y ganancias

§ 209 Como hemos dicho, en la contabilidad por partida doble toda anotación a la izquierda (cargo o adeudo) exige una anotación a la derecha (abono).

En muchas ocasiones es fácil entender cuál es la contrapartida de una operación.

Así ocurre, por ejemplo, cuando un activo sube porque otro baja.

Si saco dinero del banco para dejarlo en caja sube la caja que es un activo (cargo) y baja otro activo que es el banco (abono). Si con ese dinero compro un paquete de folios suben los folios que son un activo (cargo) y baja la caja que es un activo (abono). Si vendo un coche a plazos suben mis derechos de crédito que son un activo (cargo) y bajan los coches que también son activos (abono).

También es fácil calificar las variaciones de activos con correlativas variaciones de pasivo.

Si compro un coche a crédito sube la cuenta de coches que es de activo (cargo) y sube la cuenta de deudas que es de pasivo (abono). Si pago la deuda con dinero baja el pasivo (cargo) y baja la caja (abono). Si la pago con una transferencia bancaria baja la deuda (cargo) y baja la cuenta del banco que es un activo (abono).

E igualmente es fácil analizar la operación si varían simultáneamente dos pasivos.

Mi amigo A paga por mí la deuda que tengo con B: la deuda con B baja (cargo) y la deuda con A sube (abono). El banco entrega al vendedor el precio de la compra de un piso: el comprador cargará el importe en la deuda con el vendedor que baja, y abonará la misma cantidad al banco que ahora es el acreedor de ese dinero.

Pero la cuestión se vuelve más compleja cuando un activo sube o baja o cuando un pasivo sube o baja y no existe, en ninguno de estos casos una contrapartida.

Por ejemplo, se devengan los intereses de la cuenta corriente o vence la renta mensual que la empresa debe pagar por el local donde está ubicada.

En estos casos en que las variaciones de activos o pasivos no tienen contrapartida, lo que ocurre es que aumentan o disminuyen las diferencias entre el activo y el pasivo. Cuando la diferencia aumenta estamos ante un ingreso y cuando disminuye ante un gasto.

§ 210 Por tanto, los conceptos de ingreso y gasto tampoco representan una realidad autónoma. No son ni bienes, ni derechos, ni deudas. Son simplemente aumentos de bienes o disminuciones de deudas sin contrapartida (ingresos) o bien disminución de bienes o aumento de deudas sin contrapartida (gastos).

Como los primeros (aumento de bienes o disminución de deudas) se anotan a la izquierda (cargo), el ingreso, que es su contrapartida, se anota a la derecha (abono). El art. 36.2 CCo define los ingresos como “incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios”.

Los segundos (disminución de bienes o aumento de deudas) se anotan a la derecha (abono) y, por tanto, los gastos que son su contrapartida se anotan a la izquierda (cargo). El art. 36.2 del CCo define los gastos como “decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios”.

§ 211 En definitiva, se anotan a la izquierda (cargos):

- a) Los aumentos de bienes.
- b) Las disminuciones de deudas.
- c) Los gastos.

Y se anotan a la derecha (abonos):

- a) Los aumentos de las deudas.
- b) Las disminuciones de los bienes y derechos.
- c) Los ingresos.

La suma de todo lo anotado a la izquierda debe ser igual que la suma de todo lo anotado a la derecha. De este modo, las cuentas cuadran.

§ 212 Al final del ejercicio todos los saldos de las cuentas de ingresos y gastos se trasladan a una cuenta única donde todos ellos se engloban y que recibe el nombre de cuenta de pérdidas y ganancias.

La diferencia entre los ingresos (anotados a la derecha) y los gastos (anotados a la izquierda) es el resultado contable, punto de partida para determinar la BI del IS.

§ 213 En el Plan Contable de 2007 los aumentos o disminuciones de las diferencias o del patrimonio neto se han agrupado en dos categorías.

La mayoría se integran en la cuenta de pérdidas y ganancias y forman el resultado contable que quedará incorporado al balance final como saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias: beneficio (anotado a la derecha) o pérdida (anotada a la izquierda).

Pero hay otras variaciones patrimoniales que no se agrupan en la cuenta de pérdidas y ganancias sino que se anotan directamente en el balance sin pasar por dicha cuenta de pérdidas y ganancias. Por lo general, estas cuentas de balance se irán saldando en el futuro mediante cargos o abonos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Una empresa recibe una subvención de 10.000 € para comprar una máquina que tiene una duración estimada de 10 años. Aumenta la caja o la cuenta de máquinas (cargo) y la contrapartida que es una "diferencia" no se anotará como ingreso, sino directamente en balance como subvención recibida. La cuenta de subvenciones es una cuenta de diferencias o de patrimonio neto y la subvención no influirá en el beneficio contable. Ahora bien, la subvención se irá integrando como ingreso a lo largo de los diez años de vida de la máquina: en cada uno de esos años se anotará un ingreso (abono) con cargo a la cuenta de subvenciones, que irá progresivamente desapareciendo. Al cabo de 10 años no existirá cuenta de subvenciones y los 10.000 € habrán sido integrados por décimas partes en el resultado o beneficio de la empresa.

III. La base imponible del IS

§ 214 Como ya hemos dicho, la BI del IS se calcula partir del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias (resultado contable), en el que figuran los ingresos y los gastos del ejercicio. Se parte de la cuenta de resultados porque los ingresos y los gastos contables coinciden, por regla general, con los ingresos y los gastos computables a efectos del IS.

Ahora bien, no todo ingreso contable se corresponde con un ingreso fiscal, como no todo gasto contable se identifica con un gasto fiscal, y viceversa. La LIS acepta, en principio, el resultado contable, pero establece a continuación una serie de especialidades, de forma que hay ingresos y gastos contables que no se computan para calcular el impuesto y, del mismo modo, puede haber partidas positivas o negativas a integrar en la BI que no son ingresos o gastos contables.

La cuenta de resultados de la sociedad A en el año X arroja un saldo positivo de 4.000 UM, y en ella figuran:

- a) Ingresos de la actividad: 3.000 UM. Proveedores: 800 UM. Multa: 200 UM.
- b) Ha recibido una donación de 10.000 UM para comprar un vehículo que tiene una vida útil estimada de 5 años.

El ingreso contable de 3.000 UM y el gasto contable de 800 UM son ingreso y gasto en el IS. Pero, según el art. 15 LIS, la multa no se considera gasto fiscal, aunque sea gasto contable. La donación se va integrando como ingreso

contable por quintas partes durante cinco años, pero es ingreso fiscal por su importe total el primer año (art. 17.5, pfo. 3, LIS).

§ 215 Las diferencias entre resultado contable y BI pueden ser permanentes o temporarias. La diferencia temporaria revierte (se transforma en ingreso o gasto fiscal) en ejercicios posteriores a aquel en que se produce. La diferencia permanente no tiene influencia alguna en los ejercicios futuros. Se producen diferencias temporarias, por ejemplo, cuando un bien se amortiza a distinto ritmo en la contabilidad y en el IS (cfr. § 226).

En el ejemplo precedente, la multa (200 UM), que es gasto contable y no es gasto fiscal, genera una diferencia permanente: la BI es igual al resultado contable más 200 UM y esto no tiene influencia alguna en el futuro. En cambio, la donación recibida es ingreso fiscal pero el ingreso contable se distribuye a lo largo de cinco años. Por tanto, el primer año habrá que sumar a la BI 8.000 UM (4/5 de 10.000) que revierten en los cuatro años sucesivos, en los que habrá que restar del resultado contable 2.000 UM cada año. Esto es una diferencia temporaria.

§ 216 Las correcciones del resultado contable para calcular la BI se realizan mediante llamados ajustes extracontables o fiscales.

Cuando un ingreso contable no se considera ingreso en el IS o cuando la ley permite computar en la BI del IS un gasto fiscal que no se corresponde con un gasto contable, el contribuyente debe practicar un ajuste de signo negativo en la cuenta de resultados por un importe equivalente al del ingreso o al del gasto.

Al revés, si la LIS califica como ingreso fiscal algo que no figura en la contabilidad, o si no permite computar como gasto fiscal una partida contable de gasto, el sujeto pasivo debe realizar un ajuste de signo positivo en la cuenta de resultados por una cantidad equivalente al ingreso no contabilizado o al gasto contable.

En el ejemplo anterior, la sociedad A tendrá una BI de 12.200 UM, que resulta de realizar los siguientes ajustes fiscales a la cuenta de resultados:

Cuenta de resultados 4.000 UM

Ajuste positivo por la multa + 200 UM

Ajuste positivo por la donación +8.000 UM

BI 12.200 UM

En los cuatro años siguientes realizará un ajuste negativo de 2.000 UM cada año.

IV. Imputación temporal de ingresos y gastos

§ 217 Como regla general, en el IS los ingresos y los gastos se imputan en el ejercicio en que se devengan con arreglo a la normativa contable y respetando la correlación entre unos y otros (art. 11.1 LIS).

Nuevamente es la normativa contable el punto de arranque del régimen fiscal. En contabilidad rige el principio del devengo que, según el marco conceptual del Plan General Contable, significa que los hechos económicos se registran cuando ocurren,

imputándose al ejercicio los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. Interesa, por tanto, el momento en que se produce el aumento o la disminución del patrimonio y no el momento en que se cobran o se pagan las deudas.

Este principio se completa con otros dos, que han de tenerse en cuenta para decidir si debe o no registrarse un ingreso o un gasto: el principio de imagen fiel y el principio de prudencia valorativa. El primero modula la aplicación de todos los demás, de forma que la aplicación de todos ellos deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. El de prudencia requiere que sólo se contabilicen los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio y que se tengan en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos.

§ 218 El principio de prudencia conduce a retrasar la contabilización del ingreso (sólo se contabilizan los ingresos realmente generados y no los esperados) y a anticipar los gastos (basta con que exista el riesgo de la disminución patrimonial).

Este criterio no conviene a los intereses de la Hacienda Pública y es por ello que la LIS establece una serie de normas que tienden, por lo general, a amortiguar sus efectos anticipando la integración en la BI de ciertos ingresos no contabilizados o impidiendo que los riesgos no materializados se deduzcan fiscalmente antes de que sean efectivos.

Estas diferencias respecto del momento del cómputo fiscal y contable de ciertos ingresos y gastos obligan a realizar ajustes positivos o negativos sobre el resultado contable para calcular la BI. Estos ajustes provocan diferencias temporarias entre resultado contable y BI.

§ 219 También es importante destacar el principio de correlación entre ingresos y gastos (art. 11.1 LIS). Significa que los gastos sólo son fiscalmente deducibles cuando contribuyen a la generación de los ingresos que se integran en la base imponible.

Por ejemplo, la compra de mercancías por un comerciante no se computará como gasto mientras esas mercancías no se vendan. El gasto deducible por este concepto será igual a las existencias iniciales más las compras menos las existencias finales.

§ 220 En el IS rige asimismo el principio de inscripción contable, según el cual los gastos no se deducen fiscalmente mientras no se hayan contabilizado.

No ocurre igual con los ingresos, que se incorporan a la BI aunque no se hayan anotado en la contabilidad (art. 11.3 LIS) y también se gravan si se imputan contablemente antes de que se devenguen (lo cual es posible, aunque no sea contablemente correcto por ir contra el principio de prudencia).

La contabilización tardía del gasto permite su deducción fiscal en el ejercicio en que se produce su anotación en cuentas, pero esta regla no se aplica si el diferimiento del gasto implica una reducción o diferimiento del pago del impuesto. Lo mismo puede decirse del

ingreso contabilizado antes de tiempo, que se integra en la BI salvo que redunde en perjuicio de la Administración.

En el ejercicio X la sociedad A tiene una BI de 500 UM que, al tipo general del 25%, determina una cuota tributaria de 125 UM. Supongamos que, de acuerdo con la normativa del IS, la sociedad tiene derecho a una deducción en la cuota de 200 UM y que se trata de un beneficio fiscal no trasladable a ejercicios futuros.

Con el fin de aprovechar el cien por cien de la deducción, A podría dejar sin contabilizar gastos devengados en el ejercicio por valor de 300 UM. De ese modo, la BI ascendería 800 UM y la cuota tributaria a 200 UM. Al no contabilizar el gasto en el ejercicio X, aplicaría la deducción de 200 UM en su totalidad. Los 300 UM de gasto los contabilizaría en un ejercicio posterior, con la consiguiente disminución de la BI y de la cuota del IS.

El art. 11.3 LIS impide a la sociedad A realizar la operación descrita en el párrafo anterior. El gasto de 300 UM debe imputarlo al ejercicio X.

§ 221 El sujeto pasivo puede solicitar a la Administración tributaria que apruebe la eficacia fiscal de criterios de imputación distintos al del devengo cuando sean necesarios para proporcionar la imagen fiel del patrimonio de la sociedad. La solicitud se realiza a través de un procedimiento que tiene una duración máxima de 6 meses. Transcurrido este tiempo, el sentido del silencio es positivo (art. 1 RIS).

§ 222 Aunque el criterio general de imputación temporal de ingresos y gastos en el IS sea el de devengo, la ley contempla otros criterios para situaciones específicas. Por ejemplo, en las operaciones a plazos o con precio aplazado, la renta se imputa a medida que los cobros son exigibles, salvo que el contribuyente decida aplicar el criterio del devengo (art. 11.4 LIS).

El primer día del periodo impositivo XXX S.A. consigue un préstamo a amortizar en dos ejercicios. Los intereses ascienden a 4.000 €, que la sociedad paga y contabiliza como gasto el día del otorgamiento.

Fiscalmente sólo se deducen los intereses correspondientes al ejercicio (principio de correlación de ingresos y gastos), por lo que hay que hacer un ajuste positivo de 2.000 €. Si el tipo de gravamen es el 25%, este ajuste determina un mayor IS por valor de 500 €. El ejercicio siguiente en que no se contabiliza gasto habrá que hacer un ajuste negativo de 2.000 € que provocará que una disminución del impuesto de ese periodo.

Si en ambos ejercicios el resultado contable fuese de 10.000 €: 1) El impuesto "contable" en ambos sería de 2.500 €. 2) El impuesto real del primer ejercicio sería de 3.000 €. 3) El impuesto real del segundo, 2.000 €.

Asiento contable del ejercicio 1:

6300 IS corriente 2.500

4740 Activo por diferencias temporarias deducibles 500

4752 HP acreedora por IS 3.000

Asiento contable del ejercicio 2:

6300 IS corriente 2.500

4740 Activo por diferencias temporarias deducibles 500

4752 HP acreedora por IS 2.000

V. Correcciones al resultado contable

§ 223 El capítulo II del título IV de la LIS fija diversos límites a la deducción fiscal de gastos. La aplicación de las normas de este capítulo puede generar diferencias temporarias y/o permanentes entre el resultado contable y la BI, que exijan la práctica de ajustes extracontables sobre la cuenta de resultados (cfr. § 216).

§ 224 Por lo general, los ingresos y gastos de la sociedad se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias, pero no siempre es así. A veces el PGC ordena anotarlos en cuentas de patrimonio neto.

Por ejemplo, la pérdida de valor de un activo podría teóricamente contabilizarse como un abono en la cuenta del activo que disminuye contra un cargo en una cuenta de reservas que también disminuyen, sin pasar por la de pérdidas y ganancias.

Si la LIS admite el ingreso o el gasto y éstos no se han registrado en la cuenta de resultados, habrá que practicar un ajuste fiscal positivo sobre el resultado contable, cuando se trate de un ingreso, o negativo, en caso de que sea un gasto.

§ 225 El art. 15 LIS recoge una lista de gastos contables, no relacionados con la obtención de beneficios de la sociedad, que no son deducibles en el IS. En la medida que estos gastos estén incorporados a la cuenta de pérdidas y ganancias, el sujeto pasivo deberá realizar un ajuste positivo al resultado contable.

En el ejercicio X, una sociedad ha repartido 200 UM de dividendos entre sus socios. Los ingresos y gastos del ejercicio X son:

Ingresos clientes 3.000 UM

Gastos proveedores -900 UM

Donación -600 UM

Multa por no practicar retenciones IRPF -500 UM

De acuerdo con el art. 15 LIS habrá que practicar los siguientes ajustes en el resultado contable:

Resultado contable 1.000 UM

Donación +600 UM

Multa retenciones IRPF +500 UM

BI 2.100 UM

Las diferencias entre resultado contable y BI son permanentes porque no revertirán en ejercicios posteriores. El reparto de dividendos no es gasto fiscal ni contable, por eso no determina ningún ajuste.

Los apartados 1 y 2 del art. 14 LIS limitan la deducción de ciertos gastos que sí guardan relación con la obtención de los beneficios de la sociedad. Son futuros gastos de personal que el PGC permite deducir con abono a una cuenta de patrimonio neto (una provisión, que viene a ser algo parecido a una deuda ficticia) que se cargará (disminuirá o desaparecerá) cuando el gasto sea efectivo con abono a la deuda real que nace en ese momento. Supongamos que la sociedad ha contabilizado indebidamente ese gasto futuro en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La LIS prohíbe deducir de la BI la dotación al fondo interno (dotación de la provisión) y permite deducirlo en el ejercicio en que el gasto es efectivo. En el primer ejercicio se hará un ajuste positivo por una diferencia temporaria, que será compensado con un ajuste negativo cuando se realice el gasto con cargo a la provisión. (Cfr. art. 14, apdos. 1, 2 y 6 LIS).

§ 226 La amortización de un bien es el desgaste que sufre por su uso, disfrute u obsolescencia. Con la amortización se distribuye el coste de las inversiones a lo largo del tiempo de vida útil de los activos. Para garantizar que la amortización de los bienes practicada por la sociedad responde a una depreciación efectiva, la LIS establece unos límites a la amortización fiscal (cfr. art. 12.1 y 12.2 LIS). La sociedad puede integrar en la BI el gasto contable por amortización en la medida que respete estos límites.

Cuando la amortización contable sobrepasa los límites de amortización fiscal porque el sujeto pasivo decide amortizar contablemente a un ritmo más acelerado, se producen diferencias temporarias entre la contabilidad y la BI del impuesto, que obligan a realizar ajustes en la cuenta de resultados.

Una máquina cuyo valor de adquisición es 600 UM se amortiza contablemente en 2 años (300 UM/año). La amortización máxima según la LIS es de 50 UM/año.

Año 1 y año 2: el máximo que la LIS permite amortizar es 50 UM y en el resultado contable se registra un gasto por amortización de 300 UM. Cada año la sociedad tendrá que practicar un ajuste extracontable positivo de 250 UM.

Años 3 a 12: la máquina está totalmente amortizada en la contabilidad, pero en el IS faltan por amortizar 500 UM. Cada año la sociedad practicará sobre el resultado contable un ajuste fiscal negativo de 50 UM.

Las diferencias entre resultado contable y BI en este caso son temporarias porque revierten. En el año 12 amortización fiscal y amortización contable coincidirán, el bien tendrá valor 0 tanto en la contabilidad como en el IS.

El art. 12.3 LIS recoge algunos casos en los que no existe límite a la amortización fiscal de los bienes. Son situaciones en las que no es necesario contabilizar el gasto para integrarlo en la BI. Si se producen diferencias entre los registros contables y del IS se deben practicar los correspondientes ajustes extracontables.

§ 227 El deterioro es la pérdida de valor que experimentan los bienes y derechos por efecto de circunstancias externas a ellos. A diferencia de las amortizaciones, el deterioro es una pérdida reversible.

Una sociedad adquiere acciones por valor de 10.000 UM en el ejercicio X.

En el ejercicio X+1 cae el precio de estas acciones en el mercado hasta 9.000 UM. La sociedad contabiliza una pérdida por deterioro de 1.000 UM.

En el ejercicio X+2 sube el valor de mercado de las acciones a 15.000 UM. En ese ejercicio revierte la pérdida por deterioro de 1.000 UM.

El art. 13 LIS prohíbe imputar en la BI determinados gastos de pérdidas por deterioro o supedita la imputación al cumplimiento de ciertos requisitos.

La sociedad A tiene un resultado contable de 2.000 UM en el ejercicio X. El IS se devenga el 31/12. Ese día, entre los gastos de la cuenta de pérdidas y ganancias se registra: a) Deterioro de crédito (100 UM) adeudado por un cliente y vencido el 30/9/X. b) Deterioro de acciones (300 UM).

BI ejercicio X: $2.000 \text{ UM} + 100 \text{ UM (ajuste deterioro crédito)} + 300 \text{ UM (ajuste deterioro acciones)} = 2.300 \text{ UM}$.

El 31/12 del ejercicio X+1 la sociedad tiene un resultado contable de 4.000 UM y el cliente resulta totalmente insolvente, sin haber satisfecho la deuda vencida el 30/9/X. El deterioro del crédito se contabilizó en el ejercicio X, luego no aparece en la cuenta de resultados de X+1.

BI ejercicio X+1: $4.000 \text{ UM} - 100 \text{ UM (deterioro crédito)} = 3.900 \text{ UM}$.

§ 228 Las provisiones son pasivos, nacidos de hechos pasados, cuya existencia es cierta pero su importe o la fecha de vencimiento no se conocen con exactitud. Según la NRV 15ª del PGC, las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

El art. 14, apartados 3, 7 y ss. LIS limita o condiciona la incorporación de estos gastos en la BI. Las provisiones registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias y no reconocidas por la LIS obligan a practicar ajustes positivos sobre la cuenta de resultados. La sociedad incorpora el gasto en la BI en el ejercicio posterior en que sea efectivo el gasto provisionado, mediante la práctica de un ajuste de signo negativo.

§ 229 La LIS otorga un régimen más favorable a la financiación mediante capitales ajenos (los intereses son gasto deducible) que a la financiación con capitales propios (los dividendos no lo son). En los últimos años el legislador ha querido corregir ciertos abusos, que han saltado a los medios de comunicación como estructuras de elusión de impuestos de grupos de sociedades que operan en el sector de las nuevas tecnologías: Apple, Google, Facebook, Amazon, etc. Una de las medidas adoptadas para conseguirlo es la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros netos. Véase, por ejemplo,

<http://www.abc.es/economia/20130610/abci-impuestos-gigantes-tecnologicos-empresa-201306101007.html>

La sociedad puede deducir como máximo en concepto de gastos financieros netos la mayor de estas dos cantidades: 1) Un millón de euros al año. 2) El valor equivalente al 30% del beneficio operativo del ejercicio. La parte no deducida por exceder de estos límites se desplaza a los años sucesivos. Si los gastos financieros netos del ejercicio no alcanzan el nivel máximo previsto en la ley, el límite de la deducción aumenta en los 5 años inmediatos y sucesivos en la parte no utilizada.

La restricción no afecta a las entidades de crédito, aseguradoras y otras entidades del art. 16.6 LIS que con su actividad de emisión y colocación de créditos realizan una función de estabilización del mercado de capitales. Es lógico que sea así porque una función esencial de estas entidades es captar capitales ajenos que están obligadas a retribuir. El límite de la deducción de gastos financieros netos sería una cortapisa para la actividad de estas entidades que perjudicaría al mercado financiero.

Tampoco afecta a las sociedades en el ejercicio en que se extinguen, a menos que lo sea en el marco de una fusión, de una escisión o de cualquier otra operación de reestructuración empresarial. Es razonable porque, si se extingue, la sociedad no podrá deducir los gastos financieros netos en ejercicios futuros.

VI. Reglas de valoración

§ 230 En principio la LIS asume la valoración de los bienes prevista en el Código de Comercio (art. 17.1 LIS), pero existen algunas diferencias entre el valor contable y el valor fiscal que es necesario conocer para calcular la BI.

Por lo general, las diferencias se producen cuando se realizan negocios que no tienen contraprestación monetaria, como es el caso de las operaciones societarias, donaciones o permutas (cfr. art. 17.1 LIS); y cuando en el negocio intervienen personas o entidades que, en lugar de tener intereses opuestos como es habitual en el mercado, responden a una voluntad o poder de dirección común (v.gr. compraventa entre una sociedad matriz y su filial) (cfr. art. 18 LIS).

§ 231 A efectos del IS, los elementos patrimoniales del art. 17.4 LIS se valoran a valor de mercado, que es el que se acordaría entre partes independientes en condiciones de libre competencia. Si en contabilidad se valora alguno de los bienes afectados con un criterio diferente al de mercado, los ingresos y gastos derivados de la diferencia entre ambos valores dará lugar a los correspondientes ajustes extracontables, positivos y negativos.

En general, en el IS se valoran a precio de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- Los elementos patrimoniales aportados a las entidades y los valores recibidos como contraprestación.
- Los elementos patrimoniales transmitidos a los socios a causa de disolución, separación de los socios, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- Los elementos patrimoniales transmitidos por fusión y escisión.

En estos supuestos, la entidad transmitente integra en su BI la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. La entidad adquirente integra en la BI el importe que corresponda de acuerdo con lo previsto en el art. 17 LIS, apartados 5 y siguientes.

§ 232 Veamos, a título de ejemplo, el tratamiento de las donaciones.

La entidad transmitente da de baja, por su valor contable, el elemento transmitido (abono en la cuenta) con un posible cargo en una cuenta de gastos (baja el patrimonio neto). Fiscalmente no sólo no se deduce ese gasto [ajuste positivo en virtud del art. 15.e) LIS], sino que puede existir un ingreso fiscal si el valor del mercado del bien en ese momento es superior a su valor fiscal (ajuste positivo por el importe de la plusvalía latente: art. 17.5 pfo. 1 LIS).

La entidad adquirente efectúa un cargo en la cuenta de activo (aumenta por la incorporación del bien recibido) contra un abono en una cuenta de patrimonio neto que no pasa por la cuenta de resultados porque así lo dispone la NRV 18ª del PGC. El ingreso (aumento del patrimonio) no pasa por la cuenta de pérdidas y ganancias y no se integra en el resultado contable. Fiscalmente, la donación recibida debe sumarse a la BI por el valor de mercado del bien (art. 17.5 LIS) mediante un ajuste positivo. En ejercicios sucesivos, la sociedad anula la cuenta de ingreso en patrimonio neto mediante uno o varios cargos en ella, con abono a otra cuenta de ingresos que sí pasa por la cuenta de pérdidas y ganancias y se suma al resultado contable. Como este ingreso ya fue gravado en el impuesto, deberá realizarse un ajuste negativo en la BI.

La entidad A dona a la entidad B una máquina cuyo valor de mercado es 500 UM y cuyo valor contable y fiscal en A es 200 UM.

La entidad A da de baja el bien en su contabilidad y registra un gasto de 200 UM en la cuenta de resultados:

671 Pérdidas del inmovilizado material 200

213 Maquinaria 200

Al finalizar el ejercicio, la entidad A cancela la cuenta 671 mediante un abono con cargo en la cuenta de pérdidas y ganancias reduciendo, por tanto, el resultado contable:

129 Resultado del ejercicio 200

671 Pérdidas del inmovilizado material 200

Al calcular su BI la entidad A deberá hacer un ajuste positivo de 200 UM, porque las liberalidades no son gasto deducible, y un ajuste positivo de 300 UM por la plusvalía que se pone de manifiesto en el momento que la máquina sale de su patrimonio.

La entidad B contabiliza la máquina por un valor de mercado de 500 UM con abono a una cuenta de ingresos de patrimonio neto:

213 Maquinaria 500

941 Ingresos de donaciones 500

La cuenta 941 se carga al final del ejercicio con abono en la cuenta 131 de patrimonio neto sin pasar previamente por la de pérdidas y ganancias:

941 Ingresos de donaciones 500

131 Donaciones y legados de capital 500

Sin embargo, la donación recibida es un ingreso fiscal que se integra en la BI mediante un ajuste positivo de 500 UM.

En ejercicios sucesivos, la entidad B amortiza la máquina (supongamos que al 10%) contabilizando un gasto que es también gasto fiscal (no hay ajuste):

681 Amortización del inmovilizado material 50

281 Amortización acumulada del inmov. mat. 50

Pero al mismo tiempo y al mismo ritmo, la entidad B va cancelando la cuenta 131 con abono a una cuenta de ingresos que se integra en el resultado contable, pero no es ingreso fiscal porque ya tributó por la donación recibida:

131 Donaciones y legados de capital 50

129 Resultado del ejercicio 50

Este ingreso contable tiene que ser eliminado de la BI mediante un ajuste negativo de 50 UM.

§ 233 Son “operaciones vinculadas” las que se realizan entre personas o entidades que, por la relación que las une, pueden tener intereses económicos comunes (cfr. art. 18.2 LIS). Son sujetos que podrían alterar su tributación atribuyendo a los negocios que

realizan entre sí un “precio de transferencia”, es decir, un valor superior o inferior al valor de mercado.

La sociedad A posee el 100% de las acciones de la sociedad B. La primera se dedica a la fabricación de coches, la segunda a su distribución y venta. La sociedad A estima que en el ejercicio X tendrá una BI de 20.000 UM y la sociedad B prevé que su BI será negativa (5.000 UM). Aplicando el tipo general del 25%, A tendría que pagar 5.000 UM, y B no pagaría nada.

Para disminuir la imposición, B podría facturar sus ventas a A por un precio mayor que el de mercado. Así disminuiría el beneficio de A y aumentaría el de B. Supongamos que B facturara a A 5.000 UM por encima del precio de mercado. La BI de A se reduciría a 15.000 UM y la de B aumentaría hasta 0 UM. Con un tipo del 25% la cuota de A sería 3.750 UM y la de B 0 UM.

Para evitar situaciones como la descrita, la LIS impone a estas entidades el deber de valorar esas operaciones, a efectos fiscales, a precio de mercado. Las diferencias entre el valor contabilizado y el valor fiscal provocarán ajustes positivos o negativos en la BI.

Además las entidades vinculadas están obligadas a preparar y poner a disposición de la Administración tributaria, según las pautas legales y reglamentarias, la documentación que justifique el valor fiscal atribuido a sus operaciones vinculadas. El incumplimiento del deber de aportar la documentación y su aportación incompleta o con datos falsos constituyen infracciones sancionadas según lo dispuesto por el art. 18.13 LIS.

§ 234 En todos los casos en que una sociedad adquiera bienes por un valor fiscal distinto del valor contable, la diferencia entre ambos revertirá y se integrará en su BI al ritmo establecido en el art. 20 LIS:

- Si se trata de elementos patrimoniales del activo circulante: en el período impositivo en que causan el devengo de un ingreso o de un gasto.

La sociedad A, dedicada a la venta de conservas, recibe un regalo de 500 latas de espárragos. El importe de la donación (el valor de mercado de las latas) es ingreso cuando las recibe e irá revirtiendo y se incorporará como gasto en su BI en el ejercicio en que las venda.

- Si son elementos no amortizables del inmovilizado: cuando se transmiten o se dan de baja.

La sociedad A recibe un terreno de la sociedad B, que se disuelve y reparte el patrimonio liquidado entre sus socios. El valor fiscal de la participación de A en B era de 1.000 UM. El valor de mercado del terreno que recibe es de 3.000 UM. Los terrenos no se amortizan.

Si la sociedad A contabiliza el terreno por el valor que tenía en B (1.000 UM) debe incorporar a la BI, mediante un ajuste positivo, la plusvalía de 2.000 UM en el ejercicio en que reciba el terreno porque el art. 17.4.c) ordena valorarlo a precio de mercado. El valor contable del terreno es 1.000 UM y el valor fiscal 3.000. Si posteriormente transmite el terreno por 8.000 UM tendrá un beneficio contable de 7.000 UM y en ese momento integrará en la BI, mediante un ajuste negativo, la plusvalía que ya tributó (2.000 UM) situando así la ganancia fiscal en 5.000 UM.

- Si son elementos amortizables del inmovilizado: en los períodos impositivos que queden de vida útil a medida que se van amortizando, salvo que se transmitan o se den de baja antes. En estos casos se integrarán en la BI en el ejercicio en que se den de baja o se enajenen.

Como resultado de una permuta no comercial, la sociedad A adquiere una máquina cuyo valor de mercado excede en 100 UM el del bien que entregó a cambio, un elemento de transporte. Anotará en cuentas la máquina por el valor contable del elemento de transporte (500 UM) y la operación no tendrá incidencia en el resultado:

213 Maquinaria 500

218 Elementos de transporte 500

Fiscalmente ha de tomar como valor de adquisición de la máquina su valor de mercado [art. 17.4.e) LIS], realizando un ajuste positivo de 100 en la BI del IS.

Suponiendo que la máquina se amortice en cinco años [art. 12.1.a) LIS y art. 4.3.a) del RIS], a razón del 20% anual, la amortización contable será el 20% de 500 (valor contable). Al mismo ritmo irá revirtiendo la diferencia entre valor fiscal y valor contable, lo que quiere decir que cada año integrará en BI, mediante un ajuste negativo, el 20% de 100, es decir, 20 UM.

- Si son servicios: en el período impositivo en que se reciban, a menos que su importe se incorpore a un elemento patrimonial. En este caso se aplican las reglas anteriores.

VII. Actualización y regularización de balances

§ 235 Si el valor contable de los activos de una sociedad es inferior a su valor real, la contabilidad no refleja la imagen fiel de la empresa que, con sus plusvalías latentes, tiene mayor solvencia de la que se aprecia en sus cuentas. No obstante, el principio de prudencia impide, salvo en casos excepcionales, contabilizar dichas plusvalías.

Por regla general, el importe de las revalorizaciones contables no se integra en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluirlas en la cuenta de pérdidas y ganancias (art. 17.1 LIS). Es lo que ocurre, por ejemplo, con los activos financieros mantenidos para negociar que, según la NRV 9ª, punto 2.3.2, se valorarán según su valor razonable y los cambios que se produzcan se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

§ 236 Con el fin de mejorar la imagen de las empresas, especialmente cuando el valor contable de los activos ha sido erosionado por la inflación, la Ley autoriza a veces una actualización de balances. En teoría, la regularización puede comprender igualmente la contabilización de activos y pasivos ocultos o la eliminación de activos o pasivos ficticios (falsos).

La última actualización de balances en España fue autorizada por el art. 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

La actualización del balance da lugar a incrementos de patrimonio cuyo régimen contable y fiscal se contempla en la ley que la autoriza. Por ejemplo, en la regularización de 2012 el importe de la revalorización se abonó a una cuenta de patrimonio neto denominada “reserva de revalorización de la Ley 16/ 2012”, sin pasar por la cuenta de

resultados. Por tanto, estos aumentos de patrimonio no se integraron en la BI del IS, pero la citada Ley 16/2012 estableció un gravamen único del 5 por ciento sobre el saldo acreedor de la cuenta.

Dicho de otro modo, pagando un “peaje” del 5%, los valores fiscales de los activos empresariales quedaron actualizados.

VIII. Reserva de capitalización

§ 237 Con el fin de fomentar la capitalización de las sociedades, la LIS admite una reducción en la BI del 10% del valor del aumento que experimenten los fondos propios de la entidad a lo largo del ejercicio. La deducción tiene el límite del 10% de la BI positiva del periodo y está condicionada al mantenimiento del aumento de los fondos propios durante 5 años y a la dotación de una reserva indisponible durante 5 años que tenga un valor equivalente al importe de la reducción practicada. Cfr. Art. 25 LIS.

IX. Compensación de bases imponibles negativas

§ 238 La BI del IS puede ser negativa si las partidas deducibles son superiores a los ingresos fiscales computables. Cuando esto sucede, el sujeto pasivo tiene derecho a trasladar la pérdida fiscal (BI negativa) a los ejercicios posteriores, mediante la compensación de dicha BI negativa con las BI positivas que se obtengan en periodos siguientes. Cfr. apartados 1, 2 y 3 del art. 26 LIS.

Las entidades pueden compensar BI negativas hasta el importe de la mayor de las siguientes cantidades:

- Un millón de euros al año.
- El 70% de la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización.

Estos límites no se aplican:

- Cuando la entidad se extinga, salvo que se acoja al régimen especial del IS que regula la reestructuración de sociedades.
- Al importe de la renta positiva que se corresponda con una quita o espera acordada entre el contribuyente y sus acreedores.
- A las entidades de nueva creación en los 3 primeros periodos impositivos en que generen una BI positiva previa a su compensación.

§ 239 Se prohíbe la compensación de BI negativas cuando se producen circunstancias indicativas de que el/los contribuyente/s han adquirido una participación mayoritaria en una entidad con pérdidas y sin actividad económica con el fin de aprovechar el efecto impositivo de la BI negativa. Cfr. Art. 26.4 LIS.

El art. 26.5 LIS restringe la facultad de la Administración para comprobar BI negativas. Transcurridos 10 años desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo de declaración o autoliquidación del periodo impositivo en que se genera el derecho a compensar la BI negativa, la Administración no puede iniciar un procedimiento de comprobación de BI negativas compensadas o pendientes de compensar. A partir de ese momento, el contribuyente que quiera compensar BI negativas debe acreditarlas

mediante la presentación de la liquidación y el depósito de la contabilidad correlativa en el Registro Mercantil.

LECCIÓN 10.^a IS (III): CUOTA Y DEUDA TRIBUTARIA. RÉGIMENES ESPECIALES

I. Cuota y deuda tributaria

§ 240 La cuota del IS es el resultado de aplicar sobre la BI el tipo impositivo correspondiente. El tipo general es el 25 por ciento y existen tipos especiales del 30, 20, 15, 10 y 1 por cien que se aplican a determinadas sociedades previstas en el art. 29 LIS.

§ 241 Una vez calculada la cuota del IS, el sujeto pasivo puede practicar sobre ella, en el orden que indicamos, las siguientes reducciones: 1) deducciones por doble imposición internacional; 2) bonificaciones; 3) deducciones para incentivar determinadas actividades.

§ 242 La sociedad tiene derecho deducir de la cuota el importe del impuesto satisfecho en el extranjero por las rentas procedentes de sus EP (art. 31 LIS). Además, en caso de percibir dividendos de participaciones significativas en sociedades no residentes, puede deducir el gravamen satisfecho en el extranjero por los beneficios de los que tales dividendos proceden (art. 32 LIS).

Para practicar esta deducción en la cuota del IS se requiere que la sociedad incorpore en la BI, además de la renta neta percibida, una cantidad igual al impuesto satisfecho en el extranjero. El importe de la deducción no puede ser, en ningún caso, mayor que la cuota íntegra que correspondería pagar en España por tales rentas o dividendos. La parte del impuesto extranjero que no se puede deducir de la cuota en virtud de esta restricción, es gasto fiscal deducible de la BI.

Cuando la cuota del IS es insuficiente para absorber el importe de estas deducciones, el contribuyente puede aplicar la parte no deducida en la cuota de los periodos impositivos siguientes. Esto puede suceder, por ejemplo, si se han compensado BI negativas de ejercicios anteriores.

§ 243 Las sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla tienen derecho a una bonificación del 50% de la cuota derivada de las rentas que obtengan en estos territorios, en los términos establecidos por el art. 33 LIS.

§ 244 Las sociedades que obtienen rentas derivadas de la prestación de servicios públicos locales gozan de una bonificación del 99% de la cuota íntegra correspondiente a estas rentas si cumplen los requisitos previstos por el art. 34 LIS.

§ 245 Una vez aplicadas las deducciones y bonificaciones anteriores, el sujeto pasivo puede practicar una serie de deducciones establecidas por razones de política económica, cultural y social (arts. 35 a 39 LIS):

- Deducción por actividades de investigación y desarrollo.
- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.
- Deducciones por creación de empleo.
- Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

II. Regímenes especiales

§ 246 El título VII de la IS (arts. 43 a 117 LIS) regula 15 regímenes especiales del impuesto, a los que se pueden añadir otros contemplados por leyes especiales (cooperativas, fundaciones, sociedades cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario). La particularidad propia de cada uno de ellos se debe a la naturaleza de los sujetos pasivos o de los hechos, actos u operaciones afectados por la normativa especial.

Presentamos una selección de estos regímenes con referencia a sus rasgos más sobresalientes.

II.1. Régimen de las pequeñas empresas

§ 247 Se pueden beneficiar de los incentivos de las entidades de reducida dimensión los sujetos pasivos con un importe neto de cifra de negocios en el periodo impositivo anterior menor de 10 millones de euros (art. 101 LIS).

Las entidades de reducida dimensión tienen derecho a:

- La libre amortización de elementos patrimoniales en las condiciones del art. 102 LIS.
- La amortización acelerada de bienes del art. 103 LIS.
- Deducir de la BI el 1% para la cobertura del riesgo derivado de posibles insolvencias (art. 104 LIS)
- Diferir 5 años la tributación del 10% de su BI (art. 105 LIS), con posibilidad de compensar este importe con posibles BI negativas de ejercicios posteriores (reserva de nivelación de bases imponibles).

II.2. El régimen de tributación consolidada

§ 248 Las entidades que constituyen un grupo fiscal en sentido del art. 58 LIS pueden optar por acogerse al régimen de consolidación fiscal (arts. 55 a 75 LIS). Tanto el grupo fiscal como cada una de las entidades que lo integran tienen la consideración de sujetos pasivos del IS. El grupo tributa como si fuese una sola entidad, lo cual permite compensar BI positivas y negativas de las sociedades integrantes del grupo, así como eliminar los ingresos y gastos originados por las operaciones intragrupo.

§ 249 La entidad dominante (art. 58.2 LIS) posee la representación del grupo y a ella le corresponde cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales derivadas del régimen de consolidación fiscal, entre las que se encuentran la presentación de la declaración del grupo y el pago de la deuda tributaria. Las entidades dependientes deben cumplir todas las obligaciones tributarias derivadas del régimen de tributación individual, excepto el pago de la deuda tributaria.

§ 250 En líneas generales, la BI del grupo consolidado es el resultado de las siguientes operaciones:

- 1) Suma de las BI individuales calculadas de acuerdo con el régimen general del IS, teniendo en cuenta las especialidades del art. 63 LIS.
- 2) Eliminación de los ingresos y gastos computados en las BI individuales que se correspondan con operaciones realizadas entre sociedades del grupo.

3) Compensación de BI negativas.

II.3. Transparencia fiscal internacional

§ 251 Están obligados a aplicar este régimen los sujetos pasivos con una participación mayoritaria en una entidad patrimonial no residente cuyas rentas no soportan un impuesto de naturaleza similar al IS o soportan un impuesto inferior al 75% del que habría correspondido en caso de que esas rentas se hubieran obtenido en España. Se entiende por sociedad patrimonial aquella cuyas rentas mayoritarias son rentas pasivas (intereses, dividendos, etc.), rentas que no proceden de la realización de actividades económicas. Con esta previsión el legislador pretende combatir la elusión del impuesto mediante la constitución de sociedades patrimoniales (sociedades pantalla) en territorios de baja tributación.

§ 252 En art. 100 LIS obliga al contribuyente a imputar en su BI:

- Todas las rentas procedentes de entidades no residentes que carezcan de los medios materiales y personales necesarios para obtener sus beneficios. El sujeto pasivo no está obligado a imputar estas rentas si acredita que la entidad no residente obtiene su renta con los medios que le proporciona una entidad vinculada a ella, o que su constitución responde a motivos económicos válidos.
- Las rentas positivas procedentes de las fuentes que enumera el art. 100.3 LIS (por lo general, rentas pasivas), siempre que la suma de estas rentas equivalga, al menos, al 15% de la renta generada por la entidad no residente.

§ 253 Para evitar que la presión fiscal sobre los contribuyentes que obtienen estas rentas sea mayor que la del resto de sujetos pasivos del IS, la ley permite deducir de la cuota una cantidad igual al gravamen soportado en el extranjero por estas rentas, con el límite del IS que corresponda pagar por ellas en España.

Los dividendos derivados de las rentas que el sujeto pasivo ha imputado en su BI en virtud del régimen de transparencia fiscal no tributan cuando se distribuyen. Así se evita que estas rentas se graven dos veces.

II.4. Operaciones de reestructuración empresarial

§ 254 El régimen del Capítulo VII, Título VII LIS se aplica a las operaciones de reestructuración empresarial, salvo que se opte por tributar de acuerdo con el régimen general del IS (art. 89 LIS), entendiéndose por tales las fusiones y escisiones de sociedades, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de un país a otro de la Unión Europea.

Con esta normativa se da cumplimiento a la Directiva 2009/133/CE, sobre el régimen fiscal común aplicable las operaciones de reestructuración empresarial, que trata de eliminar los obstáculos fiscales que, de otro modo, dificultarían la reorganización de empresas para hacerlas más eficientes y rentables.

§ 255 La peculiaridad de este régimen reside en el diferimiento de la tributación de las plusvalías que se ponen de manifiesto en las transmisiones de bienes derivadas de la reestructuración empresarial (art. 76 LIS). Mientras los elementos patrimoniales

transmitidos en estas operaciones se mantengan dentro del alcance de la jurisdicción tributaria española, el sujeto pasivo no tributará por las citadas plusvalías, que se gravarán en el ejercicio en que tales elementos salgan del patrimonio de la sociedad adquirente o se trasladen fuera de la UE (arts. 76 a 89 LIS).

III. Retenciones e ingresos y cuenta y pagos fraccionados

§ 256 Están sujetas a retención o ingreso a cuenta las rentas enumeradas en el art. 60 RIS, entre las que se encuentran:

- Las derivadas de la participación en fondos propios de entidades.
- Las procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.
- Las procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.
- Las contraprestaciones de los cargos de administrador o consejero en otras sociedades.

Generalmente la retención es del 19% aunque algunas rentas soportan una retención distinta. Las rentas derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, por ejemplo, tributan al 24%. Cfr. Art. 128.6 LIS.

§ 257 En la LIS y en el RIS se establecen excepciones al deber de practicar retenciones. Algunas de las rentas que no se someten a retención son:

- Las rentas satisfechas a entidades totalmente exentas.
- Los dividendos o participaciones en beneficios que disfrutan de la exención del art. 21 LIS.
- Las rentas satisfechas a entidades del mismo grupo cuando aquellas tributan en régimen de consolidación fiscal.
- Los rendimientos de las Letras del Tesoro.

Otras excepciones al deber de retener e ingresar a cuenta se contemplan en los arts. 128.4 LIS y 61 RIS.

§ 258 En términos generales, están obligados a practicar retención o ingreso a cuenta del IS, cuando satisfagan las rentas citadas, las entidades jurídicas y personas físicas que desarrollan actividades económicas (cfr. art. 128.1 LIS). La obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad de las rentas o en el momento de su pago o entrega si es anterior (art. 65 RIS).

Los 20 primeros días de abril, julio, octubre y enero los retenedores deben presentar declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta correspondientes al trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro Público. Los retenedores cuyo volumen de operaciones del año natural inmediato anterior supera los 6.010.121,04€ deben declarar las retenciones e ingresos a cuenta los 20 primeros días de cada mes (art. 68 RIS).

§ 259 Además los contribuyentes del IS deben efectuar ingresos periódicos en el Tesoro Público en concepto de pagos fraccionados a cuenta del impuesto (art. 40 LIS).

Los pagos fraccionados se realizan los 20 primeros días naturales de abril, octubre y diciembre, y son pagos a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo

que esté en curso el día 1 de cada uno de dichos meses.

El importe del pago fraccionado se puede determinar de dos modos:

- El primero, menos exacto, equivale al 18% de la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera vencido al comienzo del período de ingreso, minorada en las deducciones, bonificaciones, y en las retenciones e ingresos a cuenta que resultaron aplicables.
- El otro, más exacto, se calcula aplicando 5/7 del tipo de gravamen sobre la parte de la BI de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinada según la normas de la LIS. Cfr. art. 40 LIS.

Si el tipo de gravamen es el 25%, el porcentaje aplicable a la BI para calcular el pago fraccionado será el 18%. Si el tipo es el 30%, el porcentaje será el 21% (se redondea por defecto).

IV. Deberes formales

§ 260 El sujeto pasivo está obligado a presentar la declaración y autoliquidación del IS dentro de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Para la mayoría de las sociedades, cuyo ejercicio coincide con el año natural, este plazo concluye el día 25 de julio. El Ministro de ramo de Hacienda aprueba cada año una Orden Ministerial con el formulario de autoliquidación y determina el lugar y forma de ingreso de la deuda (arts. 124 y 125 LIS).

IV. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

LECCIÓN 11.^a IRNR (I): RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

I. Naturaleza y régimen jurídico

§ 261 El Impuesto sobre la Renta de los No Residentes es un impuesto directo que grava las rentas obtenidas en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes. Aunque la importancia recaudatoria del IRNR es muy inferior a la del IRPF y el IS, su existencia pone de relieve que la imposición sobre la renta no sólo se basa en el principio de residencia sino también en el principio de territorialidad.

§ 262 El IRNR fue creado por la Ley 41/1998, de 9 de diciembre –hasta ese momento las rentas de los no residentes se gravaban en el IRPF o en el IS a través de los regímenes de “obligación real”–, si bien en la actualidad está regulado por el RD-Leg. 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (TRLIRNR) y por el RD 1.776/2004, de 30 de julio.

Es uno de los pocos impuestos estatales que no está cedido a las CCAA, lo que a su vez implica que el legislador autonómico carece de competencias para regular la materia. En los territorios forales de Navarra y el País Vasco, el IRNR es sustancialmente idéntico al que rige en territorio común, con la excepción del régimen aplicable a las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes domiciliados en territorio foral, los cuales se encuentran básicamente sometidos al régimen del Impuesto sobre Sociedades navarro o vasco(s), con sus respectivas peculiaridades.

§ 263 No cabe aplicar correctamente el IRNR si no se tiene en cuenta lo dispuesto en los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI). Los CDI son los tratados internacionales que establecen importantes límites al poder tributario del Estado de la fuente, hasta el extremo de que, en ocasiones, excluyen la posibilidad de que el IRNR grave las rentas obtenidas en territorio español. Así, p. ej., según el art. 7.1 CDI, los beneficios empresariales obtenidos en el Estado de la fuente solo pueden gravarse en el Estado de residencia, de donde se desprende la no sujeción de dichas rentas al IRNR.

En la actualidad España cuenta con una extensa red de CDI que incluye los países con los que mantiene las principales relaciones económicas. Ante la imposibilidad de abordar en esta lección las especialidades de cada tratado, basaremos nuestra exposición en el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE) que, pese a carecer de carácter normativo, inspira la inmensa mayoría de los CDI existentes.

II. Hecho imponible: Aspectos comunes

II.1. Introducción

§ 264 El hecho imponible es la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por personas y entidades no residentes (art. 12 TRLIRNR). Si descomponemos el presupuesto de hecho en los elementos habituales, el aspecto material

del elemento objetivo –la obtención de rentas– coincide básicamente con el del IRPF y el IS, mientras que las diferencias se encuentran en el elemento subjetivo –...*por una persona física o entidad no residente*– y en el aspecto espacial del elemento objetivo –...*en territorio español*–.

II.2. Elemento objetivo: Aspecto material

§ 265 El IRNR se basa en una concepción patrimonialista de la renta que conduce a gravar no sólo la riqueza que entra en el patrimonio del no residente, de manera habitual u ocasional, de naturaleza dineraria o en especie, sino también los incrementos de valor que experimenta dicho patrimonio. Al igual que en el IRPF y el IS, hay casos en los que no existe una percepción efectiva de riqueza y, sin embargo, la norma atribuye una renta al sujeto –p. ej., imputación de rentas inmobiliarias, presunción de onerosidad–.

§ 266 No está sujeta, por razones de coordinación con el ISD, la adquisición de herencias, legados, donaciones y demás adquisiciones a título gratuito por parte de personas físicas no residentes (art. 12.3 TRLIRNR).

Tampoco están sujetas las rentas que son objeto de una norma de reparto de un CDI que atribuye la potestad exclusiva para gravar al Estado de residencia –p. ej., beneficios empresariales–.

II.3. Elemento subjetivo

A. Régimen general

§ 267 La renta ha de ser obtenida *por una persona física o una entidad no residente*. La referencia juega fundamentalmente a efectos de articular el IRNR con el IRPF y el IS, de ahí que no sea preciso definir el concepto de no residente, sino que baste con una remisión *a contrario* a los arts. 9 LIRPF y 8 LIS. Dicho en otras palabras, si la renta está sujeta al IRPF o al IS, porque el perceptor es residente, no está sujeta al IRNR.

Las sociedades civiles –salvo las de objeto mercantil–, las comunidades de bienes, herencias yacentes y otras entidades sin personalidad jurídica, residentes o no residentes, no están llamadas a contribuir, sino que tributan sus miembros, socios, comuneros, o partícipes no residentes por la parte de renta que les corresponde.

§ 268 Para determinar cuándo la renta se entiende obtenida por una persona física no residente es preciso acudir a los criterios de individualización de las rentas que establece el art. 11 LIRPF. En el caso de las personas jurídicas, la individualización viene determinada por el principio de empresa separada y los principios y criterios contables –imagen fiel, correlación de ingresos y gastos, etc.–

§ 269 Por razones de coordinación, se excluyen del IRNR las rentas obtenidas por aquellos no residentes que tributan en el IRPF [art. 5.a) TRLIRNR]. Así, no están sujetas las rentas obtenidas por ciudadanos de nacionalidad española que tienen su residencia habitual en el extranjero por razón de servicio en misiones diplomáticas, oficinas consulares, y, en general, funcionarios españoles que trabajan en el extranjero (art. 10

LIRPF). Tampoco están sujetas las rentas obtenidas en España por personas físicas de nacionalidad española que trasladan su residencia a un paraíso fiscal.

B. Supuestos particulares

§ 270 Están sujetas al IRNR las rentas obtenidas por los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares extranjeras, titulares de cargo o empleo oficial de Estados extranjeros, etc., residentes en territorio español (básicamente las situaciones inversas a las contempladas en el art. 10 LIRPF). También están sujetas al IRNF las rentas obtenidas por los trabajadores desplazados a territorio español que optan por tributar por este impuesto. A pesar de que el perceptor tiene la condición de residente tributa sólo por las rentas de fuente interna, según el régimen y tipos del TRLIRNR (vid. arts. 95 ss. LIRPF).

Como ya hemos adelantado, las rentas obtenidas a través de entidades sin personalidad jurídica, residentes o no residentes, se atribuyen a sus socios, miembros, herederos, partícipes, que son quienes están llamados a contribuir. La excepción se encuentra en las entidades constituidas en el extranjero que tienen «presencia» en territorio español –una situación similar, como veremos, a la actuación del no residente a través de establecimiento permanente–. Por razones de garantía y de simplicidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, las referidas entidades están obligadas a tributar a título de contribuyente en el IRNR [art. 5.c) TRLIRNR] por la parte de la renta atribuible a sus miembros no residentes.

II.4. Elemento objetivo: Aspecto espacial

§ 271 Para que la renta esté sujeta es preciso que haya sido *obtenida en territorio español*. La conexión con el ordenamiento español no se produce a través de una circunstancia personal del sujeto que obtiene la renta, como ocurre en el IRPF o el IS, sino que es preciso que la conducta se entienda realizada en España. Desde esta perspectiva cobran particular importancia los criterios de sujeción o puntos de conexión real que establece el art. 13 TRLIRNR. La consecuencia es que solo están sujetas las rentas obtenidas en territorio español, a diferencia de lo que ocurre en los impuestos personales, que con carácter general sujetan la renta mundial del residente con independencia del lugar de obtención.

§ 272 No se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, así como los gastos accesorios y conexos, ni tampoco los rendimientos satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes (EP) situados en el extranjero, con cargo a estos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del EP en el extranjero (art. 13.2 TRLIRNR). En estos casos no existe una conexión suficiente de la realidad con el territorio español que justifique la exigencia del gravamen.

Tampoco se entienden obtenidos en España los beneficios distribuidos por las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE), ni las ganancias derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades (cfr. art. 108 LIS). En realidad, no se trata de un verdadero supuesto de no sujeción sino de una exención dirigida a favorecer

la repatriación de beneficios generados en el extranjero a través de sociedades *holding* residentes en España.

§ 273 En definitiva, para que las rentas estén sujetas al IRNR es preciso que: 1) el perceptor tenga la condición de no residente, lo que no siempre resulta evidente ante la variedad de criterios de atribución de residencia que existe en el ordenamiento español; 2) la renta haya sido obtenida en territorio español (cfr. art. 13 TRLIRNR); y 3) el CDI aplicable, en su caso, permita que el Estado de la fuente grave las rentas.

III. Modalidades de sujeción

§ 274 El IRNR cuenta con dos modalidades de gravamen, según que las rentas hayan sido obtenidas a través de un establecimiento permanente (EP) situado en territorio español o sin mediación de dicho establecimiento (art. 15 TRLIRNR). En el primer caso, el IRNR es un impuesto sobre la renta neta y de carácter periódico, similar al IRPF o al IS, con la particularidad de que grava la renta mundial atribuible al EP, lo que le dota de un carácter *pseudo*-personal (el EP carece de personalidad jurídica). Por el contrario, las rentas obtenidas sin mediación de EP son objeto de un impuesto real e instantáneo, que grava separadamente cada renta, en principio por su importe bruto y sin posibilidad de integración ni compensación entre ellas.

Si el perceptor de la renta reside en un país con el que no existe un CDI la normativa interna se aplica directamente, lo que obliga a determinar: i) si el no residente actúa a través de un EP situado en territorio español; y, ii) si las rentas obtenidas son atribuibles al EP. Sólo si concurren ambas circunstancias resulta aplicable el régimen de las rentas obtenidas mediante EP.

IV. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

IV.1. Introducción

§ 275 Un EP es un centro de imputación de rentas que permite gravar las rentas obtenidas por el no residente. A diferencia de una sociedad filial, el EP no es un sujeto diferenciado de derecho, sino la propia persona o entidad no residente que dispone de una infraestructura material y/o personal en territorio español para el ejercicio de la actividad. Por razones de neutralidad el tratamiento fiscal se asimila al de una sociedad residente, de ahí que las rentas atribuibles a un EP tributen en el IRNR, que se remite fundamentalmente al régimen del IS.

Dentro de los CDI, el concepto de EP desempeña una función esencial para el Estado de la fuente, ya que introduce una excepción a la norma de reparto exclusiva que rige en materia de beneficios empresariales. En efecto, según el art. 7 MCOODE, los beneficios empresariales sólo pueden gravarse en el Estado de residencia de la empresa «[...] a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante (el Estado de la fuente) mediante un establecimiento permanente situado en él». Dicho en otras palabras, la existencia de un EP en territorio español abre la posibilidad de que el IRNR grave unas rentas que, de otra manera, solo estarían sujetas en el Estado de residencia.

IV.2. Sujeción

A. El concepto de establecimiento permanente

§ 276 Una persona o entidad no residente actúa a través de EP cuando por cualquier título dispone en territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo –p. ej., sedes de dirección, sucursales, fábricas, talleres, almacenes, tiendas, minas, obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses, etc.– en los que realiza su actividad. También existe un EP cuando el no residente dispone de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de aquel, que ejerce con habitualidad dichos poderes en territorio español [art. 13.1.a) TRLIRNR].

El *punto de conexión* es la localización de los lugares de trabajo y, en el caso del agente, la realización habitual de contratos en territorio español [vid. art. 13.1.a) TRLIRNR].

§ 277 Un aspecto relevante desde el punto de vista de la individualización de las obligaciones tributarias es el relativo a la *unidad o diversidad* de EP, es decir, si el no residente dispone de uno o varios EP en territorio español. Según el art. 17 TRLIRNR, para que existan establecimientos diferenciados es preciso que se cumplan dos requisitos: *a)* que realicen actividades claramente diferenciables; y *b)* que la gestión de las mismas se lleve a cabo de modo separado. La cuestión también interesa porque los resultados de EP diferenciados no pueden ser integrados ni compensados entre sí, lo que implica que las pérdidas de unos no reducen la tributación actual de otros sino que, en su caso, se compensarán con los beneficios futuros del mismo EP.

B. Rentas atribuibles al EP

§ 278 Sólo están sujetas las rentas del no residente que son atribuibles al EP, es decir, las rentas derivadas de las actividades o explotaciones económicas que realiza el establecimiento o de los bienes afectos al mismo (cfr. art. 16 TRLIRNR). No rige el denominado principio de “fuerza de atracción” que, en su caso, supondría la integración en la base imponible del EP de todas las rentas obtenidas en territorio español por el no residente, con independencia de que el establecimiento haya intervenido o no en su obtención. Por lo demás, carece de relevancia el lugar efectivo de obtención de las rentas, con lo que el resultado se aproxima a la sujeción de la renta mundial atribuible al EP.

C. Periodo impositivo y devengo

§ 279 El periodo impositivo coincide con el ejercicio económico del EP, sin que en ningún caso pueda exceder de doce meses (art. 20 TRLIRNR). Dicho periodo se entiende referido al año natural, a menos que haya sido declarado otro distinto. En cualquier caso, el periodo impositivo termina cuando concurren determinadas circunstancias –p. ej., cese de la actividad, transmisión del EP, desafectación de la inversión–.

§ 280 El devengo se produce el último día del periodo impositivo.

IV.3. Obligados tributarios

§ 281 El *contribuyente* es la persona física o jurídica que realiza la actividad económica o la explotación a través del EP (art. 5 TRLIRNR). Al igual que en el IRPF y el IS, tampoco en este caso se ha materializado la posibilidad de que un patrimonio separado o una unidad económica susceptible de imposición tenga la condición de sujeto pasivo (cfr. art. 35.4 LGT). Y ello a pesar de que en ocasiones la norma muestra cierta tendencia a personalizar las obligaciones tributarias en cabeza del EP –p. ej., el art. 21 TRLIRNR establece que «los establecimientos permanentes estarán obligados a presentar declaración»–.

§ 282 El no residente está obligado a designar un *representante* ante la Administración Tributaria (art. 10 TRLIRNR), que tiene la condición de responsable solidario. En caso de incumplimiento de este deber, la Administración puede considerar como representante a quien figure inscrito en el Registro Mercantil y, en caso de que no hubiera nadie nombrado o inscrito, o fuera una persona distinta de quien está facultada para contratar, a este último.

IV.4. Determinación de la cuantía

A. Régimen general

§ 283 La *base imponible* se determina a través del régimen del IS (art. 18 TRLIRNR), lo que implica que sobre la cuenta de resultados del EP corresponde realizar los ajustes que establece la LIS.

§ 284 Con todo, la consideración del EP como empresa separada lleva a introducir una serie de *reglas especiales* que afectan fundamentalmente a su funcionamiento con las demás partes de la empresa.

Primero, las “operaciones” internas entre el EP y la casa central u otros EP –o con sociedades vinculadas a la casa central– han de valorarse a través del régimen de *operaciones vinculadas* (art. 18 LIS), lo que obliga a recurrir al valor normal de mercado que se habría acordado en condiciones de libre competencia entre partes independientes.

Segundo, cabe deducir, además de los gastos relacionados con las rentas obtenidas por el EP, una parte razonable de los *gastos de dirección y generales de administración* de la entidad no residente [art. 18.1.b) TRLIRNR], siempre que se cumplan determinados requisitos. El contribuyente puede solicitar que la Administración valore estos gastos a través del procedimiento previsto para los acuerdos previos de valoración (art. 15.2 TRLIRNR y art. 18.9 LIS).

Por último, hay determinados *gastos* que *no son deducibles*. Así, no cabe deducir los pagos que el EP efectúa a la casa central o a otros EP en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos–salvo los pagos que las sucursales de los bancos extranjeros realizan a su casa central–. La exclusión obedece a la necesidad de evitar un vaciamiento artificial de la base imponible del EP. Tampoco cabe imputar cantidades correspondientes al coste de los capitales propios afectos directa

o indirectamente al EP [art. 18.1.c) TRLIRNR]. Las exclusiones referidas no rigen en determinados casos (cfr. Disp. Adic. 6.^a TRLIRNR).

En caso de que el EP genere pérdidas, la base negativa puede compensarse con las rentas positivas que obtenga en ejercicios futuros en los términos previstos en el IS (cfr. art. 26 LIS).

§ 285 El *tipo* de gravamen es el previsto en la normativa del IS –25% con carácter general y 15% para las entidades de nueva creación–.

§ 286 Sobre la cuota íntegra cabe practicar las deducciones y bonificaciones previstas en los arts. 31 a 39 LIS –p. ej., la deducción para eliminar la doble imposición internacional–, así como las retenciones e ingresos a cuenta soportados y los pagos fraccionados.

B. Regímenes especiales

§ 287 El TRLIRNR establece dos regímenes especiales de determinación de la cuantía para los EP que realizan actividades económicas que no cierran ciclo mercantil (art. 18.3 TRLIRNR) y a los que realizan obras de construcción, instalación o montaje, actividades de exploración o explotación y actividades de temporada o estacionales (art. 18.4 TRLIRNR). En cualquier caso, cuando media un CDI es preciso determinar si dichas situaciones constituyen un EP a efectos del tratado, ya que en caso negativo el IRNR no podría gravar los beneficios empresariales (cfr. art. 7.1 MCOCDE).

§ 288 Cuando el EP realiza una actividad económica que *no cierra un ciclo mercantil* completo que determina la obtención de ingresos –p. ej., una oficina de representación comercial o una planta de ensamblaje–, los ingresos y gastos se valoran a través del régimen de operaciones vinculadas (vid. art. 18 LIS). Con carácter subsidiario, la base imponible se determina a partir del total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad, sobre el que se aplica un porcentaje determinado por el ministro de Hacienda –15%, según art. 15 OM EHA/3.316/2010, de 17 diciembre–. A esta cantidad se adicionan los ingresos accesorios –p. ej., intereses– y las ganancias y pérdidas patrimoniales que derivan de los elementos patrimoniales afectos al EP.

La cuota tributaria viene determinada por el tipo general del IS, sin que proceda la aplicación de deducciones ni bonificaciones.

§ 289 Los establecimientos permanentes cuya actividad consiste en la realización de *obras de construcción, instalación o montaje* cuya duración excede de seis meses, *actividades o explotaciones de temporada o estacionales*, o actividades de exploración de recursos naturales, determinan la obligación tributaria por remisión al régimen de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (arts. 24.2 y 25 TRLIRNR). La asimilación obedece a razones de simplificación de las obligaciones contables y registrales si bien, como contrapunto, comporta ciertas limitaciones en materia de gastos deducibles –solo cabe deducir los gastos de personal, los de aprovisionamiento de materiales y los de suministro–.

El tipo de gravamen es del 24% o del 19% cuando el contribuyente reside en otro Estado de la UE o del EEE con el que existe efectivo intercambio de información, sin

que proceda deducción ni bonificación alguna.

El contribuyente puede optar por acogerse al régimen general de determinación de la base, lo que normalmente interesará cuando existan partidas deducibles distintas de las referidas –p. ej., amortizaciones–. No obstante, obligatoriamente se aplica el régimen especial cuando el EP no dispone de contabilidad separada.

IV.5. Gestión

§ 290 El contribuyente está obligado a *presentar la declaración-liquidación* en el plazo de veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo (art. 21 TRLIRNR). También tiene deber de llevar una contabilidad separada por cada EP. Con carácter general, el no residente ha de cumplir los deberes contables, registrales o formales que la LIS exige a las entidades residentes –p. ej., causar alta en el Índice de entidades, solicitar el NIF, emitir factura– (art. 22 TRLIRNR).

Las rentas que se perciben a través de EP están sometidas al régimen de retenciones del IS. A su vez, el no residente está obligado a practicar retenciones e ingresos a cuenta sobre las rentas que satisface, en los mismos términos que las entidades residentes, así como a efectuar pagos fraccionados a cuenta de su futura obligación tributaria.

IV.6. Gravamen complementario sobre la transferencia de beneficios al extranjero

§ 291 El tratamiento fiscal de las rentas obtenidas mediante EP se encuentra equiparado al de las sociedades residentes, lo que conduce a que la transferencia de beneficios al extranjero, a la casa central o a otros EP, sea objeto de un régimen similar al pago de dividendos por una filial española a su matriz extranjera (vid. art. 19.3 TRLIRNR), pese a que estamos ante meros movimientos de capital dentro de la misma empresa. El no residente está obligado a satisfacer un impuesto adicional del 19% sobre los importes que el EP remite al extranjero, incluidos los pagos que no son gasto deducible.

El gravamen complementario no resulta exigible cuando el EP corresponde a una persona o entidad residente en la UE –salvo que resida en un paraíso fiscal– o en un Estado con el que existe CDI, a menos que expresamente se establezca otra cosa –p. ej., CDI con Estados Unidos, Canadá y Sudáfrica– y siempre que exista reciprocidad.

La declaración ha de presentarse dentro los veinte primeros días naturales de abril, julio, octubre o enero, según el trimestre en el que se produzca la transferencia de beneficios al extranjero.

LECCIÓN 12.^a IRNR (II): RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

I. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

I.1. Introducción

§ 292 Las rentas obtenidas sin mediación de EP son objeto de un impuesto totalmente diferente del que hemos examinado páginas atrás. En este caso el IRNR es un impuesto real e instantáneo que grava aisladamente cada percepción de renta, en principio por su importe bruto, sin posibilidad de integración ni compensación entre ellas.

La principal dificultad radica en la determinación de la conducta sujeta, ante la necesidad de tener en cuenta los criterios de sujeción real (puntos de conexión) que establece la norma interna (art. 13 TRLIRNR) y, en su caso, las normas de reparto de los CDI. Una vez determinada la procedencia del gravamen, el régimen tributario es relativamente sencillo puesto que, en general, basta con aplicar una alícuota sobre la renta bruta. Con todo, conviene tener presente que: i) la norma interna contiene exenciones y reglas especiales en materia de gastos deducibles y tipos de gravamen; y, ii) los CDI introducen límites que afectan a la imposición de determinados tipos de rentas en el Estado de la fuente –p. ej., dividendos, intereses y cánones–.

Una última particularidad que interesa destacar en este momento es que la recaudación normalmente se realiza en este caso a través de la retención que practica el pagador de las rentas. A diferencia de lo que ocurre en el IRPF y el IS, la retención tiene un carácter liberatorio, en la medida en que dispensa al no residente del cumplimiento ulterior de las obligaciones y deberes tributarios.

I.2. Sujeción

A. Criterios de sujeción real y normas de reparto de los CDI

§ 293 La sujeción de las rentas obtenidas sin mediación de EP se basa, no en la existencia de un centro de imputación de rentas situado en territorio español, sino en una serie de puntos de conexión que varían en función de la naturaleza de las rentas –p. ej., los rendimientos de trabajo se entienden obtenidos en territorio español cuando el trabajo se ha realizado en España; mientras que los dividendos están sujetos cuando la entidad pagadora reside en territorio español–. Básicamente el TRLIRNR emplea cinco criterios de sujeción: lugar de realización de la actividad, lugar de residencia del pagador (criterio del pago), lugar de residencia del emisor de valores, lugar de situación de los bienes o de ejercicio de los derechos y lugar de utilización de los bienes y servicios.

Además, cuando se aplica un CDI es preciso que las rentas no sean objeto de una norma de reparto que atribuya la potestad exclusiva para gravar al Estado de residencia, ya que ello comporta la no sujeción al IRNR. Esto ocurre, p. ej., en materia de «beneficios empresariales» (art. 7 MCOCDE) y de «otras rentas» (art. 21 MCOCDE),

verdaderos cajones de sastre que albergan cualquier renta que no tenga cabida en las normas de reparto específicas (p. ej., un premio del juego).

§ 294 Con carácter general, la sujeción de los *rendimientos derivados de actividades o explotaciones económicas* se basa en dos puntos de conexión aplicables según los casos: la realización de la actividad en territorio español o la utilización del servicio en el mismo (cfr. 13.1.b) TRLIRNR). En cualquier caso, estos rendimientos no están sujetos al IRNR cuando media un CDI ya que los beneficios empresariales solo pueden gravarse en el Estado de residencia (art. 7.1 MCOCDE).

El régimen que acabamos de referir tiene un carácter residual, tanto en lo que se refiere a los puntos de conexión (cfr. art. 13.1.b) TRLIRNR), como a la norma de reparto de los CDI (art. 7.4 MCOCDE). De donde se desprende que cuando el no residente obtiene rentas inmobiliarias, dividendos, intereses, ganancias de capital, etc., procede aplicar las normas específicas.

§ 295 Las rentas derivadas de *actuaciones artísticas o deportivas* se entienden obtenidas en territorio español cuando derivan, directa o indirectamente, de una actuación personal realizada en España. Las normas de reparto de los CDI no excluyen la sujeción de estas rentas al IRNR (art. 17 MCOCDE).

Dentro de este ámbito está bastante extendido el fenómeno de las *rent-a-star companies*, sociedades creadas por los propios artistas o deportistas, normalmente en países de baja tributación. De esta manera, la retribución de las actuaciones es percibida por una persona distinta del artista, en un intento de excluir o de reducir al máximo la imposición en el Estado de la fuente. Los CDI más modernos contienen cláusulas antielusorias que permiten al Estado en el que se ha realizado la actuación gravar el importe total de la renta –no solo el salario del artista–, aunque sea percibida por otra persona.

§ 296 Los *rendimientos de trabajo* se entienden obtenidos en territorio español cuando derivan de una actividad personal realizada en España [art. 13.1.c) TRLIRNR]. Desde la perspectiva de los CDI, el Estado de la fuente está legitimado para gravar si el trabajo se realiza en su territorio, siempre que exista una conexión suficiente. En caso contrario, la potestad para gravar se atribuye exclusivamente al Estado de residencia (cfr. art. 15.2 MCOCDE).

El régimen de criterios de sujeción y de normas de reparto que acabamos de referir cede ante la existencia de normas específicas –p. ej., miembros de consejos de administración, pensiones, retribuciones de funciones públicos, profesores y estudiantes–.

§ 297 La sujeción de los *rendimientos de capital mobiliario* se basa en dos puntos de conexión aplicables según los casos, el lugar de residencia del pagador y el lugar de utilización del capital. Los CDI no suelen excluir la imposición de estas rentas en el Estado de la fuente, si bien la someten a ciertos límites que afectan a la determinación del importe de la obligación tributaria, como más adelante tendremos ocasión de comprobar.

– Los *dividendos* se entienden obtenidos en España cuando proceden de entidades residentes en territorio español.

– Los *intereses* se entienden obtenidos en territorio español cuando son satisfechos por personas o entidades residentes o cuando retribuyen prestaciones de capital utilizadas en España [art. 13.1.f).2.º TRLIRNR]. Dentro de los CDI, los intereses son objeto de una norma de reparto no exclusiva, similar en principio a la que rige en materia de dividendos. No obstante, dicha previsión solo se aplica cuando el deudor reside en España o cuando tiene un EP situado en territorio español en relación con el cual se ha contraído la deuda y que soporta el pago de los intereses (art. 11.5 MCOCDE), el primero de los supuestos antes referidos.

– La sujeción de los *cánones o regalías* se basa en los mismos puntos de conexión que los intereses –residencia del pagador o utilización del capital en territorio español– [art. 13.1.f).3.º TRLIRNR]. Dentro de la OCDE, España tradicionalmente ha defendido su condición de Estado importador de tecnología y, desde esta perspectiva, la mayoría de los CDI españoles establecen una norma de reparto no exclusiva que permite al IRNR gravar estas rentas. No obstante, algunos de los CDI más recientes –p. ej., Alemania, Reino Unido–, siguiendo la pauta del MCOCDE, establecen una norma de reparto exclusiva a favor del Estado de residencia que excluye el gravamen de las rentas en el IRNR.

§ 298 Los *rendimientos* derivados, directa o indirectamente, del *capital inmobiliario* están sujetos al IRNR cuando los bienes inmuebles radican en territorio español [art. 13.1.g) TRLIRNR]. El mismo criterio rige en el caso de las rentas imputadas a las personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas [art. 13.1.h) TRLIRNR]. La norma de reparto de los CDI (cfr. art. 6 MCOCDE) no excluye la posibilidad de que el IRNR grave estas rentas.

§ 299 La sujeción de las *ganancias de capital* se basa en los mismos puntos de conexión que los rendimientos de capital. Así, las ganancias que proceden, directa o indirectamente, de bienes inmuebles o de derechos relativos a ellos se entienden obtenidas en territorio español cuando el inmueble radica en España [art. 13.1.i).3.º TRLIRNR]. También se entienden obtenidas en territorio español las ganancias de valores emitidos por personas o entidades residentes [art. 13.1.i).1.º TRLIRNR], así como las ganancias de bienes muebles –distintos de los valores– situados en España o de derechos que deben cumplirse o ejercitarse en territorio español, aun cuando no deriven de una transmisión previa –p. ej., ganancias del juego– [art. 13.1.i).2.º y 4.º TRLIRNR].

De acuerdo con los CDI, el Estado de la fuente puede gravar las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes inmuebles que radican en su territorio –las demás ganancias de capital sólo pueden gravarse en el Estado de residencia–. La solución se extiende a las ganancias derivadas de la enajenación de participaciones en una sociedad cuyos activos consisten al menos en un 50% en bienes inmuebles. Las demás ganancias de capital sólo están sujetas en el Estado de residencia.

B. Devengo

§ 300 El devengo se produce cuando los rendimientos resultan exigibles o en el momento del cobro si fuera anterior. Tratándose de ganancias patrimoniales, la obligación tributaria nace cuando tiene lugar la alteración patrimonial según los criterios del IRPF. En caso de imputación de rentas inmobiliarias, el devengo tiene lugar el 31 de diciembre (art. 27 TRLIRNR).

I.3. Exenciones

A. Exenciones aplicables con independencia del lugar de residencia

§ 301 Las personas físicas no residentes se benefician de las exenciones previstas en el IRPF (cfr. art. 7 LIRPF). Además están exentas las becas públicas y las pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas a los emigrantes españoles (RD 728/1993, de 14 mayo).

Dentro de las *rentas de capital mobiliario* están exentos, entre otros, los rendimientos de la Deuda Pública española, con independencia de que el perceptor sea una persona física o jurídica [art. 14.1.d) TRLIRNR], los rendimientos de los «bonos matador» [art. 14.1.e) TRLIRNR] y los rendimientos de las cuentas de no residentes [art. 14.1.f) TRLIRNR] satisfechos por el Banco de España o por entidades registradas –bancos, cajas de ahorros, etc.–.

B. Exenciones aplicables a los residentes en la UE (y otros)

§ 302 Las personas y entidades residentes en otros Estados de la UE también están exentas cuando perciben determinadas rentas, la mayoría pertenecientes al ámbito de los rendimientos de capital mobiliario y a las ganancias patrimoniales.

a) Los *intereses* y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios [art. 14.1.c) TRLIRNR]. La exención se aplica a las rentas obtenidas por personas físicas o entidades residentes en la UE, directamente o a través de establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro. No rige, sin embargo, cuando las rentas son obtenidas a través de un paraíso fiscal.

b) Los *dividendos* obtenidos por entidades jurídicas no residentes están exentos en los siguientes casos:

– Dividendos distribuidos por una *sociedad filial española a su matriz residente en otro Estado miembro de la UE* o a un EP situado en un Estado miembro de una matriz residente en otro Estado de la UE [art. 14.1.h) TRLIRNR]. El origen de la exención está en la Directiva matriz-filial –actual Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre– y su finalidad es remover un obstáculo a la libre circulación de capitales dentro de la UE, suprimiendo la retención en el Estado de la fuente. La exención está sometida al cumplimiento de una serie de requisitos.

– Dividendos obtenidos por *fondos de pensiones* equivalentes a los regulados por RD-Leg. 1/2002, de 29 de noviembre, residentes en otro Estado miembro de la UE [art. 14.1.k) TRLIRNR] o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro. Asimismo, están exentos los dividendos percibidos por

instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE [art. 14.1.l) TRLIRNR].

c) Los *cánones y regalías* satisfechos a entidades asociadas residentes en la UE o a establecimientos permanentes de dichas entidades situados en un Estado miembro diferente [art. 14.1.m) TRLIRNR]. La exención tiene su origen en la Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio de 2003, y obedece a la finalidad de evitar que los pagos entre empresas asociadas de la UE se vean sometidos a un tratamiento más gravoso que los que tienen lugar entre empresas del mismo Estado.

d) Dentro de las *ganancias patrimoniales* están exentas:

- Las ganancias derivadas de bienes muebles –p. ej., acciones–, obtenidas directamente o a través de EP situados en otros Estados miembros [art. 14.1.c) TRLIRNR]. Se excluyen las ganancias derivadas de la transmisión de acciones en determinados supuestos.

- Las rentas derivadas de transmisiones de valores o reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en un mercado secundario español [art. 14.1.i) TRLIRNR]. La exención se aplica a los residentes en otros Estados miembros de la UE y en Estados con CDI con cláusula de intercambio de información. Se excluyen, sin embargo, las ganancias obtenidas a través de paraísos fiscales.

- Las personas físicas residentes en otros Estados miembros de la UE o en Estados del EEE con los que existe intercambio efectivo de información tributaria pueden acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual cuando transmiten la que ha sido su vivienda habitual en España (Disp. Adic. 7.^a TRLIRNR).

I.4. Obligados tributarios

§ 303 El *contribuyente* es la persona física o jurídica no residente que obtiene las rentas en territorio español.

§ 304 Son *responsables solidarios* los pagadores de rendimientos y los depositarios o gestores de los bienes y derechos de los no residentes, siempre que no sean retenedores o sujetos obligados a realizar un ingreso a cuenta (art. 9 TRLIRNR). En caso de contribuyentes que residen en un paraíso fiscal, las actuaciones administrativas pueden entenderse directamente con el responsable tributario, sin que medie un acto de derivación de responsabilidad.

§ 305 Como ya hemos adelantado, dentro de esta modalidad de gravamen adquiere particular relevancia la figura del *retenedor*, ante la precariedad en la que se encuentra el crédito tributario –el contribuyente es un no residente que puede no disponer de bienes, derechos ni otros elementos patrimoniales en territorio español–. El retenedor es el primero que está obligado a aplicar el IRNR, debiendo determinar antes del momento del pago, entre otros aspectos, si el perceptor de la renta es un no residente, si la renta se entiende obtenida en territorio español o si procede aplicar un CDI.

I.5. Determinación de la cuantía

A. Base imponible

§ 306 Con carácter general la base imponible es el importe íntegro de los *rendimientos*, determinado conforme al régimen del IRPF, sin que proceda deducción ni reducción alguna (art. 24 TRLIRNR).

Tratándose de rendimientos derivados de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje y, en general, de actividades o explotaciones económicas, sin embargo, la base imponible es la diferencia entre los ingresos íntegros y determinados gastos –gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales y gastos de suministros–. Conviene recordar que estas rentas no están sujetas cuando media un CDI –salvo que sean atribuibles a un EP situado en España o sean rentas de artistas y deportistas–.

§ 307 La desviación más significativa del gravamen sobre la renta bruta se produce cuando el perceptor de la renta es residente de un Estado miembro de la UE o del EEE con los que existe efectivo intercambio de información tributaria. El principio de no discriminación conduce a que la base imponible sea el importe neto de la renta, lo que obliga a acudir a la LIRPF o la LIS según se trate de personas físicas o de entidades no residentes. El contribuyente ha de acreditar que los gastos deducibles están directamente relacionados con los rendimientos y tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

§ 308 La base imponible de las *ganancias patrimoniales* se determina aplicando a cada alteración patrimonial el régimen del IRPF [arts. 35 ss. LIRPF, salvo arts. 33.2 y 94.1.a)], con independencia de que el contribuyente sea una persona física o jurídica. No obstante, en caso de adquisiciones a título gratuito por entidades no residentes la base es el valor de mercado del elemento adquirido. Hay reglas especiales en materia de ganancias derivadas de la transmisión de participaciones en sociedades inmobiliarias [art. 13.1.i).3.º TRLIRNR] y cambios de residencia (art. 95 bis LIRPF).

La base imponible correspondiente a las *rentas imputadas* a personas físicas titulares de bienes inmuebles se determina conforme al IRPF (art. 85 LIRPF).

B. Tipo de gravamen

§ 309 El *tipo* general de gravamen es el 24%. No obstante, el tipo es del 19% cuando el contribuyente reside en otro Estado de la UE o del EEE con el que existe efectivo intercambio de información, con lo que no excede del tipo marginal mínimo del IRPF.

§ 310 Hay rentas que tributan conforme a tipos específicos (art. 25 TRLIRNR):

i) Dentro de los *rendimientos del trabajo*, las pensiones son objeto de una escala progresiva de gravamen con tres tramos [art. 25.1.b) TRLIRNR] y hay tipos especiales para los rendimientos obtenidos por los trabajadores extranjeros de temporada y por los no residentes que trabajan en misiones diplomáticas y representaciones consulares españolas en el extranjero.

ii) Los *dividendos* e *intereses* tributan al 19%. No obstante, los CDI limitan la imposición de estas rentas cuando el perceptor no residente es su beneficiario efectivo –no es un mero intermediario ni un agente autorizado para el cobro–.

Tratándose de dividendos, el límite oscila entre el 5% y el 15% del importe bruto, en función del porcentaje de participación (art. 10.2 MCOCDE). En el caso de los intereses, el gravamen no puede exceder del 10% (art. 11.2 MCOCDE). Los cánones, que en principio tributan a tipo general, están sometidos a unos límites que oscilan entre el 5% y el 20%, sin perjuicio de que hay CDI que atribuyen la potestad exclusiva para gravar al Estado de residencia. Los porcentajes anteriores, aunque *de facto* determinan la carga tributaria que soportan las rentas, no son alícuotas sino límites a la imposición del Estado de la fuente. Nada impide que la norma interna pueda establecer tipos de gravamen inferiores a los límites referidos.

iii) Las *ganancias patrimoniales* derivadas de la transmisión tributan al 19%. En caso de transmisión de bienes inmuebles, los adquirentes están obligados a retener un 3% del precio, con la finalidad de garantizar el cobro del impuesto. Tratándose de ganancias derivadas de la transmisión de participaciones y derechos en entidades residentes en territorios con los que no existe intercambio efectivo de información tributaria (cfr. art. 13.1.i).3.º TRLIRNR), los bienes inmuebles están afectos al pago.

La cuota tributaria sólo puede reducirse en virtud de los siguientes conceptos: i) deducción por donativos (vid. art. 68.3 LIRPF); y ii) retenciones y otros pagos a cuenta soportados.

I.6. Gestión

§ 311 El contribuyente está obligado a presentar *declaración-liquidación*, salvo que las rentas hayan sido objeto de la retención o ingreso a cuenta prevista en el art. 31 TRLIRNR. También pueden presentar la declaración –y realizar el ingreso– los responsables solidarios.

El plazo de declaración, en caso de autoliquidaciones a ingresar, comprende los veinte primeros días de abril, julio, octubre y enero, en función del trimestre de devengo. Tratándose de autoliquidaciones a devolver, el plazo se inicia el 1 de febrero del año siguiente. Hay reglas especiales en caso de rentas inmobiliarias.

§ 312 El contribuyente no tiene deber de declaración cuando las rentas han sido objeto de retención –como sabemos, la retención tiene carácter liberatorio–. Sin embargo, es posible que al contribuyente le interese hacerlo. Esto ocurre, p. ej., cuando puede deducir gastos –p. ej., residentes en otros Estados de la UE–, de manera que el importe retenido es mayor que el de la obligación tributaria.

Los contribuyentes que obtienen rentas derivadas de la prestación de servicios, asistencia técnica, obras de instalación y montaje y demás previstas en el art. 24.2 TRLIRNR, están obligados al cumplimiento de una serie de deberes contables y registrales –llevanza de libros-registro de ingresos y de gastos, conservación de las facturas emitidas–.

§ 313 El contribuyente puede estar obligado a designar *representante* (art. 10 TRLIRNR).

II. Regímenes particulares

II.1. Entidades en régimen de atribución de rentas

§ 314 Las rentas obtenidas por las entidades sin personalidad jurídica se atribuye a sus miembros, socios, partícipes, quienes tributan en el IRPF, el IS o el IRNR por la parte correspondiente. El régimen aplicable está recogido en la LIRPF, no obstante, el TRLIRNR establece una serie de especialidades que rigen cuando dichas entidades cuentan con miembros no residentes. A tales efectos es preciso distinguir, ante todo, según se trate de entidades constituidas en España o en el extranjero.

§ 315 Las rentas atribuibles a los miembros no residentes de *ERAR constituidas en España* depende de que la entidad desarrolle o no una actividad económica en territorio español. En caso de que así sea, la renta tributa a través del régimen de las rentas obtenidas mediante EP (art. 35 TRLIRNR). En caso contrario –p. ej., la ERAR se dedica a la tenencia de bienes inmuebles, buques, valores–, los no residentes tributan conforme al régimen de las rentas obtenidas sin mediación de EP (art. 36 TRLIRNR).

§ 316 El régimen de atribución también se aplica a las *entidades constituidas en el extranjero* de naturaleza jurídica idéntica o análoga a las ERAR españolas. El tratamiento depende de que la entidad extranjera disponga o no de lo que se denomina «presencia» en territorio español, una situación que se corresponde con la existencia de un EP (vid. art. 38 TRLIRNR).

Si la entidad extranjera tiene “presencia” en España, la propia entidad tributa a título de contribuyente por la renta atribuible a los no residentes a través básicamente del régimen aplicable a las rentas obtenidas mediante EP. Si no tiene presencia en territorio español, las rentas atribuibles a los no residentes tributan a través del régimen de las rentas obtenidas sin mediación de EP (art. 39 TRLIRNR).

II.2. Régimen opcional de tributación en el IRPF para los residentes en otros países europeos

§ 317 Las personas físicas contribuyentes del IRNR que residen en otros Estados miembros de la UE o del EEE con los que existe un efectivo intercambio de información tributaria pueden tributar en el IRPF por las rentas obtenidas en territorio español (art. 46 TRLIRNR). Pueden acogerse a este régimen los contribuyentes que acrediten tener fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado de la UE o del EEE, siempre que:

- a) el 75% de su renta corresponde a rendimientos de trabajo o de actividades económicas obtenidos en territorio español; o
- b) la renta obtenida en España es inferior al 90% del mínimo personal y familiar.

Cabe subrayar que el contribuyente tributa en el IRPF sólo por las rentas de fuente española, las cuales se someten a un tipo medio de gravamen calculado a partir de su renta mundial, teniendo en cuenta sus circunstancias personales y familiares.

II.3. Gravamen sobre bienes inmuebles de entidades residentes en paraísos fiscales

§ 318 Las entidades residentes en un paraíso fiscal que son propietarias o poseen bienes inmuebles en territorio español o que son titulares derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos están sujetas a un Gravamen Especial, esto es, un impuesto directo, real y de carácter periódico “(arts. 40 ss. TRLIRNR), cuya finalidad es evitar que bienes inmuebles no afectos a actividades económicas se pongan a nombre de sociedades establecidas en países con los que no existe intercambio de información fiscal y evitar el pago de impuestos –IRPF, IS, IRNR e, incluso, el IS–.

El *devengo* se produce el 31 de diciembre y la declaración, junto con el ingreso, debe realizarse a lo largo del mes de enero.

Por lo que se refiere a la determinación de la cuantía, la *base imponible* es el valor catastral y, en caso de que no exista, el valor determinado con arreglo al IP. El *tipo impositivo* es el 3%, sin que pueda practicarse deducción alguna sobre la cuota resultante.

El importe satisfecho es gasto deducible en la base imponible del IRNR correspondiente a las rentas del inmueble.

V. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Eugenio Simón Acosta

LECCIÓN 13.^a ISD (I): HECHO IMPONIBLE, OBLIGADOS Y BASE IMPONIBLE

I. Introducción y caracteres

§ 319 Los orígenes del ISD se remontan a épocas muy lejanas y ha desempeñado el papel que en un sistema impositivo justo corresponde al IP: dado que las generaciones se renuevan aproximadamente cada 30 años, un ISD del 30% sobre el caudal relicto equivale, *grosso modo*, a un impuesto anual sobre el patrimonio neto de un 1%. Razones de psicología financiera, y de capacidad de gestión explican que esto haya sido así. Quien recibe una herencia soporta pacientemente el ISD, mientras que los titulares de patrimonios ofrecen una resistencia numantina al IP. El patrimonio es fácil de identificar y de valorar en el momento de la muerte de su titular, mientras que es extraordinariamente difícil implementar un sistema irreprochable para valorar año tras año los activos y pasivos de un patrimonio.

Sea como fuere, lo cierto es que la imposición patrimonial no se ha modernizado, como lo han hecho la imposición sobre la renta y sobre el consumo, y seguimos hoy manteniendo impuestos de difícil justificación desde la perspectiva de la justicia tributaria.

§ 320 El ISD vigente data de 1987 (Ley 29/1987, de 18/XII) y, frente a otros modelos que históricamente han regido en España, se caracteriza porque:

1. Es autónomo respecto del otro impuesto patrimonial tradicional, el ITPAJD. Antes se gravaban en el llamado Impuesto sobre Derechos Reales tanto las transmisiones onerosas como las lucrativas.
2. Su objeto imponible o capacidad económica gravada es el patrimonio, pero formalmente es un gravamen sobre adquisiciones de riqueza cuyo HI son las adquisiciones gratuitas *inter vivos* y *mortis causa*. No recae, por tanto, sobre el caudal relicto sino sobre la hijuela de cada heredero o legatario.
3. Sólo grava a las personas físicas. Las adquisiciones gratuitas de las personas jurídicas se gravan en el Impuesto sobre Sociedades como un ingreso más de su cuenta de pérdidas y ganancias.
4. Tiene una tarifa progresiva, con el conocido efecto agravatorio sobre la acumulación de bienes en una sola BI. Por ese motivo se establecen reglas que eviten el fraccionamiento de la base mediante, por ejemplo, varias donaciones sucesivas en lugar de una sola: véase art. 30 LISD.
5. Tiene en cuenta el patrimonio preexistente del adquirente: en dos adquisiciones del mismo valor, paga más impuesto el contribuyente que previamente poseía más patrimonio propio.
6. Está totalmente cedido a las CCAA, que lo gestionan y tienen capacidad normativa, en los términos del art. 48 LSFCA, para regular reducciones de la BI, tarifa del impuesto, coeficientes por patrimonio preexistente, deducciones de la cuota y

gestión. Por tanto, una vez que sepamos qué adquisiciones gratuitas se gravan en España será necesario conocer qué legislación autonómica es aplicable en cada caso (§ 326).

II. Hecho imponible y exenciones

§ 321 Según el art. 3.1 LISD, este impuesto grava las adquisiciones gratuitas *mortis causa* e *inter vivos* (adquisiciones por herencia o legado y por donación) así como otras operaciones similares como son, por ejemplo, las donaciones *mortis causa* o los pactos sucesorios (art. 11 RISD), la condonación de deudas o la renuncia de derechos a favor de persona determinada (art. 12 RISD). Un caso destacable es el de la renuncia a la herencia, que se contempla en el art. 28 LISD.

También grava la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario. Estas operaciones, en las que una persona paga las primas del seguro y otro cobra las prestaciones, pueden encubrir o ser alternativas a una donación o herencia y por eso se gravan en este impuesto, aunque se exceptúan las prestaciones de seguros de previsión social que, como sabemos, son rendimientos de trabajo en el IRPF.

§ 322 Es importante tener en cuenta que este impuesto no grava la partición de la herencia, sino la herencia misma, haya o no haya partición. Por ello se establece el mal llamado principio de igualdad de particiones que significa que cada heredero o legatario paga el impuesto que le corresponde según su cuota de participación en la herencia (art. 27 LISD). Si a la hora de la partición o adjudicación alguien recibe más de lo que le corresponde se produce un exceso de adjudicación que tributa en el ITPAJD según lo dispuesto por el art. 27.3 LISD.

§ 323 Desde el punto de vista subjetivo se exige que el adquirente sea una persona física. Las adquisiciones gratuitas de personas jurídicas se someten al IS (art. 3.2 LISD).

§ 324 El ISD es un impuesto instantáneo que se devenga el día del fallecimiento del causante o del asegurado (sucesiones y seguros de vida para caso de muerte) o cuando se cause o celebre el acto o contrato (operaciones *inter vivos*).

§ 325 Desde el punto de vista espacial, el ISD grava la totalidad de las adquisiciones lucrativas de personas residentes en España (obligación personal), así como las adquisiciones lucrativas de no residentes de bienes y derechos situados en España (obligación real). El concepto de residencia es el mismo del IRPF (incluida la norma de sujeción de funcionarios no residentes: ver § 26).

§ 326 Cuestión distinta de la sujeción o no al impuesto (en función de la residencia del adquirente) es la determinación de la normativa autonómica que, en su caso, resulte aplicable, la cual depende de (art. 32 LSFCA):

1. Adquisiciones *mortis causa* y seguros de vida: el lugar de residencia del causante o fallecido.
2. Donaciones de inmuebles: el lugar de situación del inmueble (*lex rei sitae*).
3. Otras donaciones: el lugar de residencia del donatario.

La residencia del causante o donatario en una CA se determina por la permanencia en su territorio un mayor número de días del período de los 5 años inmediatos anteriores que finalice el día precedente al de devengo, presumiéndose la residencia en el territorio donde tenga una vivienda habitual [art. 28.1.1º.b) LSFCA].

Estas reglas de determinación del ordenamiento aplicable han sufrido algunas modificaciones como consecuencia de la STJUE de 3/IX/2014 (asunto C-127/12), en la medida en que afecta a hechos imponderables en los que hay elementos de extranjería relativos a Estados miembros de la UE o del EEE (residencia del causante o del adquirente, o situación de los inmuebles): cfr. DA 2ª LISD, modificada por Ley 26/2014, de 27/XI, con la que se pretende permitir en esos casos la aplicación de la legislación territorial más ventajosa.

§ 327 El art. 26 LISD establece reglas especiales sobre los HI consistentes en adquisiciones de derechos de goce y disfrute de los bienes.

1. Cuando se adquiere el poder de disposición sobre los bienes, perteneciendo a otra persona el derecho de goce o disfrute, el adquirente tributa por la adquisición del dominio pleno, sin perjuicio de la devolución que proceda si se extinguen sus facultades sin haber hecho uso de ellas. Es el caso, por ejemplo, de la reserva ordinaria (arts. 969, 970, 979 y 980 CC) y del heredero fiduciario con poder de disposición.
2. En la adquisición del usufructo de bienes, el adquirente tributa por el valor del usufructo (cfr. § 333). Cuando se adquiere cualquier otro derecho de uso o disfrute total o parcial de los bienes de una herencia, el adquirente tributa como si fuese usufructuario: es el caso, por ejemplo, de la reserva troncal (art. 811 CC) y del heredero fiduciario con facultad de disfrute.
3. El adquirente de la nuda propiedad tributa por el valor que corresponda a su derecho (diferencia entre el valor de la plena propiedad y el del usufructo) con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. Además, al extinguirse el usufructo y consolidarse el dominio se devenga de nuevo el ISD a cargo del primer nudo propietario por el resto del valor del bien y con aplicación del mismo tipo medio de gravamen.

Si una persona adquiere la nuda propiedad un bien que vale 1.000 UM, afectado por un derecho de usufructo que vale 800 UM, tributa, en el momento de la adquisición sobre 200 UM con el tipo medio de gravamen correspondiente a una base de 1.000 UM. Cuando se consolide su derecho por extinción del usufructo tributará sobre una base de 800 UM con el tipo de gravamen ya aplicado antes.

§ 328 Están exentas las percepciones de seguros de vida que traigan causa de actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público [pfo. tercero del art. 20.2.b) LISD].

III. Sujetos pasivos

§ 329 Son contribuyentes los beneficiarios (adquirentes) de las adquisiciones gravadas.

§ 330 Responden subsidiariamente del impuesto los intermediarios financieros y depositarios que entregan bienes a persona distinta de su titular sin exigir justificación del pago del impuesto (art. 8.1 LISD). En concreto, responden subsidiariamente:

1. En las transmisiones “mortis causa” de depósitos, garantías o cuentas corrientes, quienes entreguen el metálico y valores depositados o devuelvan las garantías constituidas.
2. En las entregas de cantidades a quienes resulten beneficiarios de seguros de vida, las entidades de seguros que las verifiquen.
3. Los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia.

Esta norma es un obstáculo para disponer de los caudales o valores depositados por el causante, de los cuales se necesita disponer, en muchos casos, para el pago del impuesto. Por ello se exceptiona la entrega a los beneficiarios de cheque bancario expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto con el exclusivo fin del pago del ISD. Normalmente esta operación va precedida de una liquidación parcial del impuesto en los términos del art. 35 LISD.

§ 331 También responden subsidiariamente los funcionarios que, sin exigir justificación del pago del ISD, autoricen el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local, cuando tal cambio suponga una adquisición gravada por el ISD.

IV. Base imponible

§ 332 La BI del ISD es el importe neto o valor real de la adquisición gratuita.

El valor real se fija, en primer término, por el contribuyente, que está obligado a consignarlo en su declaración del impuesto. Sin embargo, este valor no es definitivo porque la Administración tributaria tiene la facultad de comprobarlo y sustituirlo por otro mayor, con la posibilidad, por parte del interesado, de proponer tasación pericial contradictoria e interponer los recursos que procedan contra el acto de comprobación.

Siempre prevalece el valor más alto: el declarado o el comprobado.

Declarar un valor inferior al comprobado no es, por sí mismo, infracción tributaria porque valorar implica una apreciación subjetiva y técnica. No obstante y para seguridad del contribuyente, el art. 18.4 LISD dice que no se aplicará sanción por el mayor valor comprobado cuando la declaración se haya ajustado a las reglas del IP.

§ 333 Existen normas especiales para valorar los derechos reales de usufructo, uso y habitación:

1. El usufructo temporal se valora en un 2% del valor del bien por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.
2. El usufructo vitalicio se valora en el porcentaje que resulte de restar de 89 la edad del usufructuario en el momento de su constitución, con límites máximo y mínimo del 70% y 10% respectivamente.
3. El uso y la habitación (art. 524 CC) se valoran en el 75% del valor del usufructo.

IV.1. Adquisiciones mortis causa

§ 334 En las adquisiciones mortis causa, la BI es el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas, deudas y gastos que fueren deducibles (art. 9 LISD).

§ 335 Los bienes cuyo valor se integra en la BI no son sólo los que formen parte del caudal hereditario, sino también otros que se presume forman parte de dicho caudal para evitar fraudes. Resumidamente, se adicionan a la herencia (art. 11 LISD):

1. Los bienes que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba de que hubieran sido transmitidos y se hallasen en poder de persona distinta de un heredero, legatario o pariente próximo.
2. Los bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario o pariente próximo.
3. Los bienes y derechos transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo u otro derecho vitalicio.
4. Los valores y efectos depositados y cuyos resguardos se hubieren endosado, salvo si se retiraron antes del fallecimiento.
5. Los valores nominativos endosados, si la entidad emisora no tomó nota del endoso antes del fallecimiento.

§ 336 También forma parte de la BI el ajuar doméstico (art. 15 LISD), que la ley estima en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior.

§ 337 Del valor de los bienes se deducen las cargas o gravámenes que realmente lo disminuyan (art. 12 LISD). No es el caso de las hipotecas y derechos de garantía, que no reducen el valor de los bienes: un inmueble con hipoteca vale lo mismo que sin ella.

§ 338 También se deducen las deudas del causante cuya existencia resulte probada. Se exceptúan, en todo caso, las deudas a favor de herederos y de legatarios de parte alícuota (art. 13 LISD): con esta norma se pretende evitar fraudes mediante simulación de deudas, pero la precaución legal va más allá de lo necesario y podría ser inconstitucional en la medida en que no exista duda de su realidad (v.gr. si hay bienes en el caudal que justifiquen la deuda: una persona fallece tras comprar a su heredero un inmueble con precio aplazado).

§ 339 Los gastos no son propiamente elementos que minoren el patrimonio y, en principio, no deberían ser deducibles. Es frecuente, no obstante, que los herederos soporten ciertos gastos relacionados con la herencia con cargo a su propio patrimonio y por este motivo el art. 14 LISD permite deducir de la BI:

- a) Los gastos de litigios en interés común de todos los herederos, excepto los de administración del caudal relicto.
- b) Los gastos justificados de última enfermedad, así como los de entierro y funeral si guardan la debida proporción con el caudal y con los usos y costumbres de la localidad.

IV.2. Adquisiciones inter vivos

§ 340 En las adquisiciones *inter vivos* los bienes se valoran conforme a lo expuesto en § 332 y del valor real se deducen ciertas cargas y deudas.

Son cargas deducibles las que minoren el valor de los bienes transmitidos: cfr. § 337.

En cuanto a las deudas, sólo son deducibles las garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los bienes transmitidos y el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada o acredite que ha realizado el pago por su cuenta dentro del plazo de prescripción del impuesto.

IV.3. Beneficiarios de seguros de vida

§ 341 En el seguro sobre la vida para caso de muerte es BI el importe percibido por el beneficiario. Esta cantidad se acumula al valor de los bienes y derechos que integren su porción hereditaria cuando el causante sea, a su vez, contratante del seguro individual o asegurado en el seguro colectivo de empresa [cfr. art. 11.c) RIRPF].

LECCIÓN 14.^a ISD (II): BASE LIQUIDABLE, CUOTA Y GESTIÓN DEL IMPUESTO

I. Base liquidable

§ 342 Para determinar la BL es importante saber que los posibles sujetos pasivos del ISD se clasifican en los siguientes grupos:

Grupo I: descendientes y adoptados menores de veintiún años.

Grupo II: descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

Grupo III: colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.

Grupo IV: colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

Como es sabido, la BL es el resultado de practicar en la BI las reducciones legales, que sucintamente explicamos a continuación.

§ 343 El art. 20 LISD establece deducciones estatales sobre la BI, pero las CCAA pueden crear las que estimen convenientes e incluso regular las estatales manteniéndolas en condiciones análogas a las del citado art. 20 o mejorándolas.

Se aplican, en primer lugar, las deducciones estatales (mejoradas, en su caso) y después las propias de la CA.

Examinamos a continuación, de forma sintética, las deducciones estatales.

I.1. En las adquisiciones mortis causa

§ 344 Existen, en primer lugar, reducciones por parentesco. Unas son de carácter general y oscilan entre 47.858,59 € para descendientes y adoptados menores de 14 años hasta 7.993,46 € para los parientes del grupo III. La deducción más frecuente, aplicable a hijos de 21 años o más y cónyuges es de 15.956,87 €.

Otras se aplican sólo a los grupos I y II por cantidades percibidas por seguros de vida para caso de muerte.

§ 345 Goza de una deducción del 95% el valor de empresas familiares que forme parte de la BI de la adquisición hereditaria de cónyuges, descendientes o adoptados del causante [art. 20.2.c) LISD]. Se requiere que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante.

A estos efectos se entiende por empresas familiares:

1. Las empresas individuales y negocios profesionales.
2. Las participaciones en entidades que cumplan las siguientes condiciones: a) que no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario; b) que la participación del causante en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con sus familiares próximos; c) que el causante ejerza funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una

remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En virtud del principio de igualdad de las particiones, la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que se cumplan todos los requisitos, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición. La reducción se aplicará a cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente BI.

Otros aspectos de esta compleja deducción pueden consultarse en la Resolución 2/1999, de 23/III, de la Dirección General de Tributos (BOE 10/IV/1999).

§ 346 También se deduce el 95% del valor de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes, descendientes o se trate de colaterales mayores de 65 años que hayan convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento [art. 20.2.c) LISD]. Esta reducción tiene un límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y también se requiere que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.

Más detalles en la citada Res. 2/1999, de 23/III, de la DGT (BOE 10/IV/1999).

§ 347 La misma deducción del 95% se aplica a la adquisición por el cónyuge, descendientes o adoptados de ciertos bienes de interés cultural, histórico o artístico y a objetos de arte y antigüedades [art. 20.2.c) LISD] con el mismo requisito de permanencia durante diez años.

§ 348 Si unos mismos bienes en un período máximo de diez años son objeto de dos o más transmisiones “mortis causa” en favor de descendientes, en la segunda y ulteriores se deducirá de la BI, además, el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes (art. 20.3 LISD).

I.2. En adquisiciones inter vivos

§ 349 Se aplica una deducción del 95% a la adquisición lucrativa *inter vivos* de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante en condiciones similares a las examinadas en § 345. Se requiere, además, que el donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de invalidez absoluta o gran invalidez y que deje de ejercer y de percibir remuneraciones por la dirección de la empresa (art 20.6 LISD).

§ 350 Se deduce el 95% del valor de ciertos bienes de interés cultural, histórico o artístico y de objetos de arte y antigüedades adquiridos lucrativamente por el cónyuge, descendientes o adoptados (art. 20.7 LISD). Se requiere que el donante tenga 65 o más años o sufra invalidez absoluta o gran invalidez y que el donatario conserve lo adquirido durante al menos 10 años.

II. Cuota íntegra

§ 351 La LISD llama cuota íntegra al resultado de aplicar a la BL la escala aprobada por la CA. Cuando la CA no ha aprobado la escala de tipos de gravamen y cuando no es

aplicable normativa autonómica (por ejemplo, si el sujeto pasivo no reside en España), se aplica la tarifa por escalones establecida por el art. 21 LISD que oscila entre el 7,65% para adquisiciones hasta 7.993,46 € y el 34% para adquisiciones superiores a 797.555,08 €.

Aplicando dicha tarifa, una persona que recibe una herencia de BI=120.000 € tendría que pagar una cuota de 15.651,54 €.

§ 352 A esa cuota íntegra, que llamaremos previa, se aplican ciertos coeficientes multiplicadores que tienen la doble finalidad de discriminar en función del parentesco con el transmitente y del patrimonio previo del adquirente. A estos efectos se tienen en cuenta los grupos a que hicimos referencia en § 342.

Los coeficientes son los aprobados por la CA, salvo que no haya aprobado ninguno o no sea aplicable normativa autonómica, en cuyo caso se aplican los del siguiente cuadro (art. 22 LISD):

Patrimonio preexistente – Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11 €	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43 €	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98 €	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98 €	1,2000	1,9059	2,4000

Si la persona a que se refiere el ejemplo del párrafo anterior fuese un sobrino con un patrimonio previo de 2.500.000 €, la cuota previa de 15.651,54 € se multiplicaría por el coeficiente 1,7471 y tendría que pagar 27.344,81 €.

La valoración del patrimonio previo se realizará conforme a las reglas del IP.

III. Deducciones y bonificaciones

§ 353 En caso de obligación personal, el contribuyente puede deducir de la cuota íntegra la menor de las cantidades siguientes (art. 23 LISD):

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

§ 354 Se aplica una bonificación del 50% (99% para causahabientes de los grupos I y II) si el causante hubiera tenido su residencia habitual en Ceuta o Melilla en la fecha del devengo y durante los cinco años anteriores.

La misma bonificación del 50% se aplica en las adquisiciones gratuitas *inter vivos* de inmuebles situados en Ceuta o Melilla o de otros bienes si el adquirente es residente en dichas ciudades.

§ 355 Las CCAA tienen poder para establecer deducciones y bonificaciones en la cuota, las cuales deben ser compatibles las estatales y no minorarlas. En uso de esta facultad algunas CCAA han regulado deducciones que suponen la casi total desaparición del impuesto: es el caso, por ejemplo, de la Comunidad de Madrid que aplica una reducción del 99% de la cuota a los grupos I y II de parentesco (cfr. § 342): art. 25 del TR aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21/X.

IV. Gestión del impuesto

§ 356 Los sujetos pasivos están obligados a declarar los hechos imponible y pueden esperar liquidación administrativa u optar por la autoliquidación (cfr. art. 86 RISD). No obstante, en las once CCAA relacionadas en el art. 34.4 LISD, deben autoliquidar e ingresar el impuesto.

La declaración (o autoliquidación en su caso) se debe presentar en los siguientes plazos (art. 67 RISD):

- a) Adquisiciones por causa de muerte: seis meses desde el día del fallecimiento.
- b) En los demás supuestos: treinta días hábiles desde el siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato.

En las adquisiciones *mortis causa* puede solicitarse, dentro de los cinco primeros meses del plazo ordinario, una prórroga de hasta seis meses del plazo de presentación, que se entenderá concedida por silencio de un mes (art. 68 RISD). En este caso se devengarán intereses de demora desde el inicio de la prórroga concedida hasta que se presente la declaración.

Los plazos de presentación pueden interrumpirse cuando se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría, en los términos del art. 69 RISD.

§ 357 La presentación del documento en que se haya formalizado el acto gravado equivale a la presentación de la declaración (art. 66.2 RISD). El documento debe presentarse en todo caso, incluso cuando el impuesto se autoliquida. Es importante tener en cuenta que, en el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción empezará a contarse desde la fecha de su presentación ante una Administración española (art. 25 LISD).

A falta de documento o cuando éste no contiene todos los datos necesarios para la liquidación, se debe presentar una declaración escrita en la que consten tales datos (art. 64 RISD).

Es necesario, además, presentar otros documentos que se relacionan en el art. 66 RISD.

§ 358 La competencia para la gestión y liquidación del Impuesto corresponde, por lo general, a las CCAA. En los casos poco frecuentes en que el impuesto no se ha cedido a las CCAA, la gestión corresponde a la AEAT.

Las declaraciones de adquisiciones *mortis causa* se han de presentar en la oficina correspondiente al territorio donde el causante tenía su residencia habitual y, si el documento contiene varias herencias, se presentará en la oficina competente para liquidar la última ocurrida [art. 70.1.a) RISD].

Las de donaciones de inmuebles en donde estos radiquen y si radican en varios territorios, en el que estén situados los que tengan más valor [art. 70.1.b) RISD]. Las de bienes muebles, en la residencia habitual el adquirente [art. 70.1.b) RISD].

Estas son las previsiones fundamentales del art. 70 RISD, que contiene otras más específicas en las que no nos detenemos.

En ningún caso se reconoce la competencia territorial de más de una oficina para entender del mismo documento o declaración, aun cuando comprenda dos o más actos o contratos sujetos al Impuesto (art. 72 RISD).

§ 359 Los interesados pueden solicitar, dentro del plazo para declarar, que se practique liquidación parcial del ISD a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, o retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallasen en depósito, o bien en otros supuestos análogos (art. 35 LISD y 78 RISD). Con la misma finalidad, pueden presentar autoliquidación parcial a cuenta (art. 89 RISD).

§ 360 El pago se realiza en los plazos establecidos en el art. 62 LGT.

Los órganos competentes pueden acordar el aplazamiento, por término de hasta un año, o el fraccionamiento en hasta cinco anualidades, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización suficientes para hacer el pago (art. 38 LISD).

VI. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

María Eugenia Simón Yarza

LECCIÓN 15.^a ITPAJD (I): INTRODUCCIÓN Y TRANSMISIONES ONEROSAS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y AJD

I. Tributación del tráfico patrimonial

§ 361 El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) es un vestigio de las normas que regularon los tributos durante siglos pasados, cuando los bienes inmuebles constituían la principal fuente de riqueza y no existían medios para determinar con precisión la renta del contribuyente. Por esta razón la ley vigente alude a algunas instituciones en desuso en el tráfico jurídico actual, y por esta razón también emplea criterios y baremos de evaluación de la riqueza que son anacrónicos.

§ 362 La primera regulación del ITPAJD se aprobó con la Ley de Reforma Tributaria del año 1964 (antes existía con el nombre de Impuesto de Derechos Reales). Entre 1967 y 1980 se recogió en la misma norma el régimen del ITPAJD y el de las sucesiones y donaciones. La Ley 32/1980, de 21-VI, consciente de la diferente naturaleza de ambos impuestos, reguló exclusivamente el ITPAJD, que hoy se rige por el TR aprobado mediante RDLeg 1/1993, de 24-IX (TRLITPAJD). El Reglamento del ITPAJD aprobado mediante RD 828/1995 (RITPAJD), desarrolla el contenido del TR.

§ 363 El ITPAJD es un impuesto indirecto, real, objetivo, instantáneo y cedido a las CCAA. El alcance de esta cesión se regula en la LOFCA, en la LSFCA y en la Ley de Cesión propia de cada CA.

Se ha cedido a las CCAA el rendimiento de casi todos los HI del ITPAJD que se producen en su territorio (art. 33 LSFCA).

En cuanto a las competencias normativas, las CCAA pueden (art. 49 LSFCA):

- Establecer el tipo impositivo de varios HI del ITPO y del IAJD (no del IOS), y
- Aprobar deducciones y bonificaciones en la cuota derivada de los HI sobre los que pueden ejercer competencias normativas referentes al tipo impositivo. Las deducciones y bonificaciones autonómicas se aplican después de las estatales y no las pueden modificar, en el sentido de que empeoren la situación del sujeto pasivo.

La aplicación del ITPAJD y la regulación de su gestión y liquidación son competencias totalmente cedidas a las CCAA.

§ 364 La afirmación del párrafo precedente requiere ser matizada. En realidad el ITPAJD no es uno sino tres impuestos diferentes: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITPO), Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS) e Impuesto de Actos Jurídicos Documentados (IAJD). Los tres gravan el patrimonio del contribuyente

y cada uno de ellos se devenga por la realización de HI relacionados con el tráfico patrimonial.

Los HI de los tres impuestos son diferentes pero, en ocasiones, recaen sobre el mismo objeto. Si la ley no estableciera reglas de incompatibilidad entre ellos, la aplicación del ITPAJD provocaría situaciones de sobreimposición patrimonial. Estas reglas de incompatibilidad se refieren también al IVA y al ISD, porque su aplicación simultánea con el ITPAJD puede provocar igualmente supuestos de sobreimposición. Veamos cuales son estas reglas.

§ 365 ITPO e IVA. El ITPO es incompatible con el IVA. No se sujetan al ITPO las operaciones definidas como HI en el art. 7 TRLITPAJD cuando las realicen empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, ni las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA. Esta regla tiene dos excepciones (art. 7.5 RITPAJD y arts. 4.4 y 7.1º LIVA):

1. Se sujetan al ITPO las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre ellos cuando gocen de exención en el IVA.

La LIVA permite al sujeto pasivo renunciar a la exención de determinadas entregas de bienes inmuebles (art. 20.Dos LIVA). Si el contribuyente renuncia a esta exención, la operación está sometida al IVA y, por tanto, no se sujeta al ITPO. Como el tipo impositivo del ITPO es menor que el del IVA, puede parecer preferible tributar por el primero de los dos impuestos. Pero esto no siempre es así, porque el adquirente puede ser sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Una sociedad inmobiliaria vende un apartamento usado a un particular. La operación está sujeta a IVA y goza de la exención del art. 20.Uno.22 LIVA. El adquirente (sujeto pasivo) tributará por la adquisición en el ITPO.

La misma sociedad vende un local comercial a un empresario. La entrega está sujeta y exenta en el IVA (art. 20.Uno.22 LIVA). La sociedad renuncia a la exención y repercute el IVA al empresario, que tiene derecho a deducir el 100% de las cuotas soportadas. La operación no está sujeta al ITPO. El comprador soporta el IVA pero lo recuperará al deducir la cuota soportada en su declaración del IVA.

2. Se sujetan al ITPO las entregas de inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial cuando la transmisión de dicho patrimonio no está sujeta al IVA.

El empresario A decide transmitir su negocio de venta de ropa a B. La operación cumple con los requisitos del art. 7 LIVA y no está sujeta a IVA. Entre otros bienes que forman parte del negocio, B adquiere la titularidad de un local.

Como B es empresario y la compra del negocio la realiza en el ejercicio de su actividad empresarial, los bienes que adquiere de A no tributan en el ITPO. Con una excepción: la adquisición del local sí tributa.

ITPO e IOS. Una misma operación no puede ser gravada por el ITPO y por el IOS. Las operaciones en las que se realizan los HI de ambos impuestos sólo quedan sujetas al IOS

(art. 1.2 RITPAJD).

ITPO e IAJD. El ITPO es incompatible con la cuota variable del IAJD en la modalidad de documentos notariales (cfr. § 407 ss.). Cuando una operación constituye el HI de ambos impuestos tributa sólo por el ITPO (art. 31.2 TRLITPAJD).

§ 366 IOS y cuota variable del IAJD en la modalidad de documentos notariales. Estos dos impuestos son incompatibles entre sí. Las operaciones que estén sujetas a los dos impuestos tributan sólo por el IOS (art. 31.2 TRLITPAJD).

§ 367 IAJD e ISD. La cuota variable de IAJD en la modalidad de documentos notariales es también incompatible con el ISD. Las operaciones sujetas al ISD no tributan por esta modalidad del IAJD (art. 31.2 TRLITPAJD).

II. Principios generales del impuesto

§ 368 Los preceptos iniciales del TRLITPAJD contienen una serie de reglas comunes a los tres impuestos regulados en el texto de la ley.

De acuerdo con el principio de calificación jurídica (art. 2.1 TRLITPAJD), el impuesto se exige en función de la naturaleza jurídica del acto o contrato que se celebra, con independencia del nombre que las partes le otorguen y prescindiendo de los defectos que puedan afectar a su validez y eficacia.

A y B celebran un contrato en virtud del cual A hace una donación de una moto acuática a B y B dona a A un automóvil de valor equivalente. Aunque A y B hablen de una doble donación, la Administración calificará la operación como permuta.

Supongamos que A es menor de edad y por esta razón el contrato de permuta adolece de un vicio de consentimiento. Ni A ni B pueden negarse a satisfacer el impuesto alegando que el contrato es nulo, el tributo se exigirá en todo caso. Distinto es que el representante legal de A acuda a los tribunales y obtenga una sentencia que declare la nulidad de la permuta. En tal caso se puede pedir la restitución del impuesto satisfecho en los términos del art. 57 TRLITPAJD.

§ 369 El ITPAJD asume la calificación de las condiciones y de la naturaleza de los bienes del CC (art. 2.2 TRLITPAJD). Si el acto o contrato sujeto al impuesto se supedita a una condición suspensiva, el impuesto se liquidará cuando la condición se cumpla y se anotará el aplazamiento de la liquidación en el registro público correspondiente. Al contrario, si el acto o contrato se subordina a una condición resolutoria, el impuesto se exigirá desde luego y, si se cumple la condición, la Administración restituirá el impuesto al sujeto pasivo (art. 57 TRLITPAJD).

El ITPAJD asume también la calificación jurídica de los bienes propia del CC (muebles o inmuebles) y, a falta de ésta, la calificación del Derecho administrativo (art. 3 TRLITPAJD).

§ 370 El principio de unicidad de convenciones determina que, por cada acto o contrato se exija un impuesto y no más. Es preciso distinguir la convención del documento que la contiene. Éste puede recoger múltiples convenciones y, por tanto, varios HI que generan otras tantas cuotas tributarias (art. 4 TRLITPAJD).

§ 371 El art. 5 TRLITPAJD contempla el principio de afección de los bienes transmitidos, que ya se recogía en el ITPAJD antes de que la LGT lo elevara a la categoría de regla común de los tributos (art. 79 LGT).

En su virtud, los bienes y derechos transmitidos quedan afectos al pago de los impuestos que gravan las transmisiones (cfr. art. 5 TRLITPAJD). Si el sujeto pasivo no satisface el ITPAJD, la Administración puede ejecutar el bien transmitido aunque el titular del bien o derecho ejecutado sea un sujeto distinto del contribuyente que incumplió la obligación de pagar la deuda. El tercero perjudicado sólo puede oponerse a la ejecución si está protegido por la fe pública registral o si justifica que adquirió los bienes muebles no inscribibles con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial.

La posibilidad real de que el tercero de buena fe esté protegido por la fe pública registral es remota, pues el Registrador de la Propiedad o Mercantil debe dejar constancia de la afección de los bienes al pago del tributo mediante nota marginal.

III. Impuesto sobre Transmisiones Onerosas

III.1. Hecho imponible del ITPO

A. Puntos de conexión

§ 372 Se sujetan a esta modalidad del impuesto las TPO de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, siempre que: a) Los bienes o derechos estén situados, puedan ejercerse o deban cumplirse en territorio español, o b) el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España.

Un particular arrienda un apartamento en Marbella a un residente en Kuwait. El arrendamiento tributa en el ITPO porque el apartamento está situado en España.
Un particular residente en España compra un caballo a un particular en Marruecos. La adquisición se sujeta al ITPO porque el adquirente reside en España.

En ningún caso se exige impuesto: a) si los bienes o derechos tienen naturaleza inmobiliaria y se localizan en el extranjero, b) por las TPO realizadas en el extranjero que no producen efectos en España.

Un residente en España compra un apartamento situado en Marruecos. Como el inmueble está en el extranjero, la adquisición no tributa en el ITPO.
Un residente en España adquiere una concesión administrativa para aparcar en un garaje municipal situado en París. La constitución de la concesión administrativa no tributa en el ITPO porque no produce efectos en España.

B. Elemento objetivo

§ 373 Están sujetas al ITPO (art. 7.1 TRLITPAJD):

- Las TPO *inter vivos* de los bienes y derechos que formen parte del patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
- La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas.

A efectos del devengo del ITPO, se considera constitución de derechos la ampliación de su contenido cuando implique un incremento del patrimonio de su titular.

§ 374 Por su capacidad de producir efectos similares a la transmisión, se establecen una serie de supuestos que, si bien no son TPO desde una perspectiva civilista, se consideran como tales y constituyen HI del ITPO. Son los siguientes (art. 7.2 TRLITPAJD):

- Las adjudicaciones en pago de deudas (*datio pro soluto*), las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas y las adjudicaciones para pago de deudas (*datio pro solvendo*).

En la adjudicación para pago de deudas se transmiten bienes o derechos a favor de un adjudicatario al que se encomienda que los enajene y pague al acreedor con el producto de la venta, o bien, que entregue los bienes o derechos al acreedor para que éste los enajene y cobre su deuda con el dinero que obtenga de la venta.

En las adjudicaciones para pago de deudas hay dos transmisiones sujetas al ITPO. No obstante, si el adjudicatario para pago de deudas: 1) acredita haber transmitido al acreedor en pago de su crédito, en el plazo de dos años, los bienes o derechos que se le adjudicaron, o 2) justifica haber transmitido los bienes o derechos a un tercero para satisfacer el crédito, en el plazo de dos años, puede exigir la devolución del ITPO abonado por tales adjudicaciones.

- Los excesos de adjudicación declarados. En la división de una comunidad de bienes cada comunero tiene derecho a recibir la parte de aquellos que le corresponda de acuerdo con el grado de su participación en la comunidad. El comunero que declara haber recibido más de lo que le corresponde tributa por el exceso.

Hay casos excepcionales en los que estos excesos no tributan. Son supuestos de derecho sucesorio en los que el exceso de adjudicación se produce para respetar la voluntad del causante o para evitar el deterioro de los bienes (art. 7.2.B TRLITPAJD).

La Administración puede comprobar los valores de los bienes adjudicados en una sucesión *mortis causa* y concluir que un sucesor ha recibido más bienes de los que, en virtud de su título, le corresponden. Si el valor comprobado de lo recibido por el adjudicatario excede del 50% del valor que le correspondería en virtud de su título, el exceso tributa en el ITPO. La regla tiene una excepción: estos excesos nunca tributan cuando el valor declarado por el contribuyente es igual o mayor que el que resulta de aplicar las reglas de valoración del IP.

X e Y heredan a Z. Cada uno tiene derecho al 50% de la herencia. Los bienes de Z que se reparten son: dos caballos, un automóvil y una casa.

Valores declarados: caballos 8.000 UM, coche 2.000 UM, casa 10.000 UM. Se adjudican a X los caballos y el automóvil. Y recibe la casa.

Hacienda realiza una comprobación de valores. Valores comprobados: caballos 5000 UM, automóvil 1.000 UM, casa 14.000 UM. Según esta valoración, X ha recibido el 30% e Y el 70% de la herencia. Hay un exceso de adjudicación a favor de Y. No tributa porque no alcanza el límite mínimo previsto en la ley (tributaría si el valor adjudicado a Y representara más del 75% del valor total de los bienes).

Por evitar posibles fraudes:

- Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos en virtud de las cuales se modifican los datos del Registro de la Propiedad para hacerlos coincidir con la realidad y las certificaciones expedidas para inmatricular el bien o reanudar el tracto del Registro según el art. 206 de la Ley Hipotecaria.
- Los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada.

La razón por la que los supuestos de los dos últimos apartados constituyen HI del ITPO es la misma. Se grava la inscripción en el Registro o el reconocimiento del dominio cuando no tributó efectivamente la adquisición que se registra o que justifica el reconocimiento del dominio. Puesto que la finalidad de estos HI es impedir la elusión del ITPO, éste no se exige en los casos en que el sujeto pasivo acredita que se ha satisfecho el ITPO o que la transmisión cuyo registro se quiere inscribir no estaba sujeta o estaba exenta.

C. Aspecto temporal

§ 375 El ITPO se devenga el día que se realiza el acto o contrato gravado (art. 49.1 TRLITPAJD). La ley en este punto se puede interpretar en distintos sentidos. Hay quienes, como ALFONSO GALÁN o MUÑOZ DEL CASTILLO, consideran que el devengo tiene lugar en la fecha que se formaliza el contrato. Sin embargo, en el ordenamiento español la transmisión exige la concurrencia de título y modo. Por regla general no basta el acto o contrato sino que es necesaria la *traditio*. Teniendo esto en cuenta, entendemos que el devengo sólo se produce, por lo general, cuando se ha realizado la entrega en cualquiera de las modalidades de tradición admitidas por el CC.

III.2. Sujetos pasivos y responsables del ITPO

§ 376 El TRLITPAJD señala quién es el sujeto pasivo en cada HI del ITPO (cfr. art. 8 TRLITPAJD). Son sujetos pasivos, por ejemplo, el adquirente, el prestatario, el arrendatario y el concesionario.

§ 377 Son responsables subsidiarios del ITPO algunos sujetos que guardan relación, directa o indirecta, con el acto o contrato celebrado por el sujeto pasivo, si no se cercioran de que se ha satisfecho el ITPO debido (art. 9 TRLITPAJD). En concreto responden:

- El prestamista que percibe los intereses, el capital o la cosa prestada sin exigir al prestatario que justifique el pago del ITPO.
- El arrendador que celebra un arrendamiento y percibe el primer plazo de renta sin exigir igual justificación al arrendatario.

- El funcionario que autoriza el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo, cuando el cambio supone una transmisión gravada por el ITPO y no ha exigido previamente la justificación de su pago.

III.3. Base imponible del ITPO

§ 378 La BI del ITPO se calcula de distinta manera en función del HI que cause el devengo del impuesto. Nos centramos en los HI que con más frecuencia determinan la obligación del pago de la cuota tributaria.

§ 379 Transmisiones de bienes y constitución o cesión de derechos. La BI equivale al valor real del bien o derecho menos importe de las cargas que reduzcan el valor real de los bienes. No se reducen las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

§ 380 Constitución de usufructo temporal y constitución de derechos reales de uso y habitación. La BI se calcula igual que en el ISD (vid. § 333).

El valor de la nuda propiedad es el resultado de restar del valor del bien el valor del usufructo.

Cuando la duración del usufructo temporal a favor de una persona jurídica es mayor de 30 años, tributa como una transmisión de la propiedad sujeta a condición resolutoria.

§ 381 Constitución de arrendamientos. La BI es el importe total que se deba abonar por todo el período de duración del contrato. Si se desconoce, se computa en la BI el valor de 6 años de arrendamiento y, si transcurrido este tiempo el contrato continúa vigente, se giran nuevas liquidaciones. En los arrendamientos de fincas urbanas sujetos a prórroga forzosa se computa en la BI, al menos, el valor de 3 años de arrendamiento.

III.4. Deuda tributaria del ITPO

§ 382 La cuota del ITPO resulta, en la mayoría de los casos de la aplicación, sobre la BI, del tipo proporcional correspondiente al HI devengado.

Las CCAA tienen potestad normativa para fijar el tipo de todos los HI, excepto el de la constitución de derechos reales de garantía (art. 49.1 LSFCA).

§ 383 En defecto de una norma autonómica que establezca el tipo de gravamen, se aplica el 6 por ciento sobre las transmisiones de bienes inmuebles y sobre la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre ellos. El tipo impositivo de estos tipos de contratos es del 4% cuando tienen por objeto bienes muebles y la CA no ha aprobado un tipo distinto (art. 11 TRLITPAJD).

Si un mismo acto o contrato se refiere a bienes muebles e inmuebles y no precisa la parte de valor que corresponde a cada uno de ellos, se aplica el tipo de gravamen de los inmuebles.

§ 384 La constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos y la cesión de créditos tributa al 1% en todo caso.

§ 385 La cuota tributaria de los arrendamientos se obtiene por aplicación sobre la BI de la escala aprobada por la CA o, en su defecto, por aplicación de la tarifa del art. 12 TRLITPAJD.

La deuda tributaria derivada de los arrendamientos se puede pagar mediante efectos timbrados.

§ 386 Una vez calculada la cuota tributaria se aplican, si proceden, las deducciones o bonificaciones sobre la cuota.

III.5. Exenciones del ITPO

§ 387 El art. 45 TRLITPAJD contiene las exenciones, subjetivas y objetivas, del ITPO, del IOS y del IAJD. El elenco de las exenciones objetivas se debe leer con atención, pues no afectan todas las exenciones a los tres impuestos. Es preciso advertir a cuál de estos ellos se refiere cada una.

La lista de exenciones es larga y no es nuestro propósito reproducirla en toda su extensión. En cualquier caso, señalamos algunos de los supuestos exentos que es útil recordar:

- Sujetos exentos, tanto del ITPO como del IOS y del IAJD (art. 45.I.A):
 - Estado y Administraciones públicas territoriales e institucionales.
 - Entidades no lucrativas del art. 2 LRFESFL acogidas al régimen especial de esta ley.
 - La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que hayan firmado acuerdos de cooperación con el Estado.
 - Partidos políticos con representación parlamentaria.
- TPO exentas:
 - Aportaciones de bienes y derechos de los cónyuges a la sociedad conyugal; adjudicaciones a su favor y en pago de las adjudicaciones que se realicen al disolverse dicha sociedad; transmisiones que por la disolución se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales (art. 45.I.B.3).
 - Entregas de dinero que constituyen el precio de bienes o servicios (art. 45.I.B.4).
 - Transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial (art. 45.I.B.9).
 - Transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial (art. 45.I.B.12)
 - Depósitos en efectivo, préstamos y posterior transmisión de los títulos que documenten los depósitos o préstamos (art. 45.I.B.15).

La letra C) del art. 45.I contiene, además, una larga lista de exenciones reguladas en leyes especiales.

LECCIÓN 16.^a ITPAJD (II): OPERACIONES SOCIETARIAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

I. Operaciones societarias

I.1. Finalidad y características del IOS

§ 388 El IOS se incorporó al sistema tributario español con la LITPAJD de 1980, aunque en el TRLITPAJD de 1967 ya se gravaban las operaciones societarias dentro del Impuesto sobre Transmisiones Onerosas.

La EM del Proyecto de Ley del ITPAJD publicado en el Boletín de las Cortes de 20 julio 1978 presenta el IOS como un tributo novedoso, que no se proyecta sobre el desplazamiento patrimonial sino sobre el acto o la operación social sobre los que recae. La mayoría de la doctrina no comparte esta afirmación sino que se considera que el IOS grava las transmisiones patrimoniales que se celebran entre la sociedad y los socios, y no la mera formalidad de la operación societaria. Entre otras razones que apoyan este sentir mayoritario se puede señalar, por ejemplo, el hecho de que el IOS no grave la disolución de sociedades ni las reducciones de capital cuando éstas no dan lugar a una entrega de bienes a los socios.

§ 389 De las características del IOS hemos tratado en § 363. Además del contenido de ese párrafo, conviene advertir que el IOS es un tributo armonizado en el ámbito comunitario (por esta razón no se han cedido a las CCAA competencias normativas relativas a la estructura y al tipo del IOS).

La imposición de las OS puede representar un obstáculo a las libertades de movimiento de capitales y de establecimiento y, desde el comienzo de su andadura, la UE se ha mostrado proclive a suprimirlo. La primera Directiva sobre la concentración de capitales es la Directiva 69/335/CEE, que, desde que se aprobó, ha sufrido distintas modificaciones y ha provocado las consiguientes variaciones en el TRLITPAJD. Tras la aprobación de la Directiva 2008/7/CE, que refunde la Directiva 69/335/CEE con otros textos, se promulgó el RDL 13/2010, que declaró exentos casi todos los HI del IOS.

I.2. Concepto de sociedad

§ 390 A efectos de la aplicación del IOS, se equiparan a las sociedades los entes del art. 22 TRLITPAJD. El Derecho de la UE admite la asimilación pues, aunque no sean sociedades, estos entes sin personalidad jurídica poseen una estructura similar a la de las sociedades y comparten con ellas el ánimo de lucro y, por lo general, una organización de medios para perseguir un fin común. A la vista de estas semejanzas y teniendo en cuenta el principio de igualdad, es razonable que el IOS dispense el mismo tratamiento a estos entes que a las sociedades.

§ 391 El art. 22. 4º TRLITPAJD equipara a la sociedad la comunidad de bienes constituida por actos inter vivos que realice actividades empresariales *sin perjuicio de lo*

dispuesto en la LIRPF. Con la referencia al IRPF el legislador indica que, aunque estas comunidades sean sujetos pasivos del IOS, en el IRPF tributan en régimen de atribución de rentas. La precisión es ociosa, pues el art. 35.4 LGT prevé la posibilidad de que las comunidades de bienes sean obligados tributarios *en las Leyes en que así se establezca* y, aunque en el ITPAJD algunas comunidades de bienes son sujetos pasivos del IOS, la LIRPF no contempla esta posibilidad.

§ 392 La dificultad del art. 22.4º TRLITPAJD no radica en el régimen al que se someten las comunidades de bienes en el IRPF sino en la interpretación del concepto actividades empresariales.

El art. 57 del TRLITPAJD de 1967 establecía un criterio objetivo para distinguir cuándo estas comunidades de bienes se equiparaban a las sociedades al exigir, entre otras condiciones, que las rentas de tales comunidades estuvieran sujetas al Impuesto Industrial o de Sociedades. El art. 22.4º TRLITPAJD se refiere a las actividades empresariales sin definirlas. El sentido que se otorga a esta expresión no es siempre el mismo, pues en algunos casos se interpreta que el TRLITPAJD emplea el mismo concepto de actividades económicas de la LIRPF (STS de 6 febrero 1989) y en otros se considera que alude a la noción del IVA que incluye el arrendamiento ocasional. A nuestro juicio, debe prevalecer el concepto de empresa como actividad de ordenación por cuenta propia de factores de producción para intervenir en el mercado (cfr. § 77).

I.3. Hecho imponible

A. Puntos de conexión

§ 393 El art. 6 TRLITPAJD establece tres puntos de conexión al IOS, que se aplican de tal modo que se evita que las sociedades realicen OS en terceros países para eludir el impuesto, al tiempo que se garantiza que un HI no se grava más de una vez en la UE. En orden de aplicación, los criterios de sujeción al IOS son:

- a. Sede de dirección efectiva.
- b. Domicilio social.
- c. Realización de las operaciones de la sociedad en España.

El criterio *c* sólo se aplica cuando *a* y *b* no determinan la sujeción de la operación al IOS en España o la sujeción a un impuesto similar en otro Estado de la UE. El criterio *b* se aplica sólo si *a* no determina la sujeción al IOS en España o la sujeción de un impuesto en otro Estado de la UE.

Por lo demás, tributan en el IOS las sociedades con sede dirección efectiva y domicilio social fuera de la UE cuando realizan operaciones de su tráfico en España mediante sucursales o establecimientos permanentes (art. 20.1 TRLITPAJD).

B. Elemento objetivo

§ 394 Los HI se pueden dividir en dos grupos (art. 19.1 TRLITPAJD):

- a. Desplazamientos patrimoniales de los socios a la sociedad: constitución de sociedades, aumento de capital social, aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social y traslado a España de la sede de dirección efectiva o el

domicilio social de una sociedad cuando una y otro estuvieran previamente fuera de la UE.

- b. Desplazamientos patrimoniales de la sociedad a los socios: disminución del capital social y disolución de sociedades.

§ 395 La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de concentración de capitales, considera *aportaciones de capital* los HI de la letra *a*. Desde el año 1969, la UE ha propugnado la reducción o incluso supresión de la imposición indirecta sobre las aportaciones de capital a sociedades con el fin de evitar obstáculos a la concentración de capitales. España asumió esta recomendación con todas sus consecuencias con la aprobación del RD Ley 13/2010, que establece la exención de todos los HI de la letra *a ut supra* (vid. § 394) (cfr. art. 45.1.B.11 TRLITPAJD).

Desde la entrada en vigor de este RD Ley, sólo tributan efectivamente en el IOS la disminución de capital y la disolución de sociedades. Todas las OS de la letra *a* están sujetas y exentas del IOS. Es preciso recordar en este momento el régimen de incompatibilidades con otros impuestos porque, aunque no soporten un gravamen efectivo, las aportaciones de capital de la letra *a* están sujetas al IOS y, por tanto, no pueden estar sujetas a la cuota variable del IAJD (cfr. § 366).

§ 396 El art. 19.2 TRLITPAJD enumera una serie de supuestos no sujetos al IOS. Las referencias de los números 2 y 3 de este apartado son innecesarias. Se trata de operaciones que constituyeron HI del IOS en el pasado y se incorporaron al texto legal para eliminar cualquier género de duda que se pudiera suscitar sobre su vigencia.

C. Aspecto temporal

§ 397 El IOS se devenga el día que se formaliza la operación sujeta a gravamen (art. 49.1.b) TRLITPAJD).

I.4. Exenciones

§ 398 Exenciones subjetivas y objetivas: véase § 387.

El art. 7.2 de la Directiva del Consejo 2008/7/UE prohíbe restaurar el impuesto sobre las aportaciones de capital a los Estados que hayan dejado de aplicarlo después del 1 de enero de 2006. En esta situación se encuentra España, que estableció en el año 2010 las exenciones del art. 45.1.B.11 TRLITPAJD.

I.5. Sujetos pasivos

§ 399 Son sujetos pasivos los adquirentes de los elementos transmitidos. En los HI de § 394 *a*, la sociedad, en los HI de § 394 *b*, los socios.

Responden subsidiariamente del IOS los promotores, administradores, o liquidadores que intervienen en la operación societaria, siempre que se hagan cargo del capital aportado o hagan entrega de los bienes (art. 24 TRITPAJD).

I.6. Bases y tipos

§ 400 Según el art. 25 TRLITPAJD, la BI en la disminución de capital y en la disolución de sociedades es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.

§ 401 El tipo de gravamen del IOS es del 1%. Es el tipo máximo que la Directiva comunitaria sobre la concentración de capitales permite establecer. La Directiva obliga a establecer un tipo único en todo el territorio estatal, por eso no se han cedido a las CCAA competencias normativas en esta materia.

II. Actos jurídicos documentados

II.1. Naturaleza jurídica y origen histórico

§ 402 El IAJD, se incorporó al sistema tributario español en 1964, en lugar de los antiguos Impuestos sobre el Timbre del Estado y sobre Títulos y Honores. Los HI de este impuesto se concretan en la formalización de determinados documentos.

Se ha defendido que la razón de ser del IAJD es la especial protección jurídica asociada a tal formalización documental, pero parece inadecuado exigir un impuesto por la especial protección jurídica que dicha formalización supone. Aunque se designa con el nombre de impuesto, el IAJD se aproxima, en algunos casos, a la categoría de tasa. Su existencia se puede justificar por el coste de la expedición de documentos, no porque la formalización de documentos sea un indicativo de capacidad económica (piénsese, por ejemplo, en el otorgamiento de un poder de representación para contraer matrimonio mediante documento notarial).

§ 403 Las características del IAJD se han señalado ya en § 363 ss. El Estado ha cedido a las CCAA el rendimiento de todos los HI del IAJD, excepto el derivado de la transmisión y rehabilitación de grandezas y títulos (cfr. § 416) (art. 33 LSFCA). Las CCAA tienen también competencias normativas sobre el tipo de gravamen de la cuota variable de documentos notariales y pueden establecer bonificaciones y deducciones sobre la cuota de esta modalidad del IAJD (cfr. § 407) (art. 49 LSFCA).

§ 404 Los preceptos que regulan el IAJD en el TRLITPAJD se estructuran en tres partes que recogen, respectivamente, el régimen de los documentos notariales (arts. 28 a 32), el de los documentos mercantiles (arts. 33 a 39) y el de los documentos administrativos (arts. 40 a 44).

II.2. Puntos de conexión

§ 405 El IAJD se exige cuando los AJD se formalizan en territorio español, y también si se formalizan en el extranjero y surten efectos, jurídicos o económicos, en España (art. 6.1.c) TRLITPAJD).

II.3. Devengo

§ 406 El HI del IAJD se devenga el día en que se formaliza el acto sujeto a gravamen (art. 49.1.b) TRLITPAJD).

II.4. Documentos notariales

§ 407 El IAJD-documentos notariales se exige por la formalización de escrituras públicas, actas y testimonios notariales. Se puede devengar en la modalidad de cuota fija o/y en la de cuota variable. Recordamos aquí el régimen de compatibilidades entre impuestos desarrollado al comienzo de la lección anterior (cfr. § 364 ss.).

§ 408 Es sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho objeto del documento y, en su defecto, la persona que inste o solicite el documento, o aquél en cuyo interés se expida.

§ 409 Este hecho imponible tiene dos modalidades: la cuota variable y la cuota fija

§ 410 El HI de IAJD-documentos notariales en la modalidad de cuota variable se realiza cuando concurren todos los requisitos siguientes:

- Expedición de primera copia de escritura pública o acta notarial.
- El objeto del documento debe ser valuable económicamente en algún momento de su vigencia (art. 30.3 TRLITPAJD).

En el momento que se otorga escritura pública de la división de la propiedad horizontal de un inmueble en construcción se asigna a cada copropietario una parte alícuota de valor desconocido. El valor de las alícuotas se fija tres meses después, cuando finaliza la construcción del edificio. La cuota variable de IAJD se liquida en el momento en que se determina el valor de las alícuotas.

- Los actos o contratos formalizados deben ser inscribibles en alguno de los Registros del art. 31.2 TRLITPAJD.
- El acto documentado no debe estar sujeto a ITPO, IOS ni ISD.

La BI de la cuota variable de IAJD-documentos notariales se calcula de distinta forma en función del objeto del acto o contrato que se documente: en términos generales puede decirse que es el valor económico del objeto del acto o contrato (véase art. 30 TRLITPAJD). La cuota es el resultado de aplicar sobre la BI el tipo de gravamen que establece la CA. Si la CA no ha aprobado ningún tipo de gravamen, se aplica el 0,50%.

§ 411 La cuota fija del IAJD se devenga por la formalización de matrices y copias de escrituras, actas y testimonios notariales.

La cuota de esta modalidad del impuesto se calcula en función del papel empleado en la formalización del documento. Se cobra 0,30€ por pliego y 0,15€ por folio de papel timbrado.

No están sujetas a la cuota fija del impuesto las copias simples de documentos.

II.5. Documentos mercantiles

§ 412 Esta modalidad del IAJD se exige por la formalización de letras de cambio, de documentos con función de giro y demás documentos del art. 33.1 TRLITPAJD. Entiende el legislador que el documento realiza una “función de giro” cuando acredita remisión de fondos o signo equivalente de un lugar a otro, implica una orden de pago o contiene la cláusula «a la orden» (cfr. art. 33.2 TRLITPAJD).

§ 413 En la letra de cambio es sujeto pasivo: a) el librador de la letra expedida en España o; b) cuando la letra se expide en el extranjero, el primer tenedor de ésta en España. En los demás HI de la categoría de documentos mercantiles del IAJD son sujetos pasivos las personas o entidades que, en cada caso, expidan los documentos (art. 34 TRLITPAJD).

Las demás personas o entidades que intervienen en la negociación o en el cobro de los efectos sujetos al IAJD-documentos mercantiles son responsables solidarios del impuesto.

§ 414 Véase el art. 36 TRLITPAJD, que establece el modo de determinar la BI correspondiente a los distintos HI del impuesto.

Para calcular la cuota del impuesto: a) Se aplica la tarifa por clases del art. 37.1 TRLITPAJD sobre la BI de las letras de cambio y documentos con función de giro o supletorios de las letras de cambio. b) La BI correspondiente a los HI no incluidos en la letra anterior se grava a razón de tres pesetas por cada mil o fracción.

Según el art. 36.2 TRLITPAJD, si en sustitución de la letra de cambio que correspondiere a un acto o negocio jurídico se expidiesen dos o más letras, originando una disminución del impuesto, procederá la adición de las bases respectivas, a fin de exigir la diferencia.

De acuerdo con lo dispuesto en los arts. 36.1 TR y 37.1 TR, a una letra de cambio con un importe nominal de 24.050 € que vence 3 meses después de su libramiento le corresponde una cuota de 134,63 €. Dos letras de cambio con importe nominal de 24.040 € y 10 € y vencimiento a 3 meses determinan dos cuotas de 67,31 € y 0,06 €, la suma de ambas asciende a 67,37 €. En este caso puede proceder la adición de bases.

No se considerará producido el expresado fraccionamiento cuando entre las fechas de vencimiento de los efectos exista una diferencia superior a quince días o cuando se hubiere pactado documentalmente el cobro a plazos mediante giros escalonados.

§ 415 Las letras de cambio se expiden siempre en efectos timbrados. La clase de letra es distinta en función de su cuantía. Es importante emplear el efecto timbrado que legalmente corresponda porque en otro caso la letra carece de la eficacia ejecutiva que le atribuyen las leyes (art. 37.1 TRLITPAJD).

II.6. Documentos administrativos

§ 416 Se sujetan a esta modalidad del IAJD: a) La rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios. b) Las anotaciones preventivas en los Registros públicos que tienen por objeto un derecho o interés valuable, siempre que no se ordenen de oficio por la autoridad judicial o administrativa competente.

§ 417 Son sujetos pasivos de los HI de la letra a) los beneficiarios del acto documentado, que deben satisfacer la cuota del impuesto prevista en la tabla del art. 43 TRLITPAJD. El importe del gravamen depende del origen, nacional o extranjero, del título, y del parentesco que exista entre el sujeto pasivo y el transmitente del título.

§ 418 Son sujetos pasivos por las anotaciones preventivas de la letra b) las personas que las soliciten. Sobre la BI del impuesto, que equivale al valor del derecho o interés que se constituye, garantiza o publica, se aplica un tipo de gravamen proporcional del 0,50%.

§ 419 En cuanto a las exenciones, nos remitimos a § 387.

II.7. Deberes formales y procedimiento

§ 420 Como regla general, se debe presentar en las oficinas de la Administración la autoliquidación del ITPAJD, junto con el documento correspondiente o una declaración escrita que lo sustituya, y se debe ingresar su importe en los 30 días hábiles consecutivos al devengo del impuesto (art. 102 RITPAJD). No será necesaria la autoliquidación cuando el impuesto se satisfaga mediante efectos timbrados (art. 54.2 TRLITPAJD).

La autoliquidación se debe presentar en la oficina de la Administración tributaria del territorio al que se atribuya el rendimiento del ITPAJD (cfr. art. 56.4 TRLITPAJD y arts. 103-104 RITPAJD).

§ 421 Los valores declarados por el contribuyente no son vinculantes para la Administración, que puede iniciar un procedimiento de comprobación de valores y modificarlos, en el caso de que estime que los valores reales son mayores que los declarados (arts. 46 a 48 RITPAJD).

VII. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

LECCIÓN 17.^a IVA (I): FUNDAMENTOS

I. Antecedentes y ámbito territorial. Relaciones con otros impuestos

§ 422 El Impuesto sobre el Valor Añadido es uno de los impuestos más importantes del sistema tributario del Estado y una de sus principales fuentes de ingresos tributarios.

Dentro de la Unión Europea, el IVA es un impuesto *armonizado* por las instituciones comunitarias, a efectos de evitar que se produzcan distorsiones en el funcionamiento del Mercado Interior. Ello supone, primero, que los Estados miembros de la UE están obligados a gravar el consumo a través de un impuesto del tipo valor añadido, con exclusión de otras formas de gravamen; y, segundo, que los regímenes jurídicos nacionales han de adecuarse a la estructura establecida fundamentalmente a través de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 noviembre, lo que no impide que existan diferencias entre los distintos países.

§ 423 El IVA comenzó a exigirse en España el 1 de enero de 1986 con ocasión de la adhesión a las Comunidades Europeas, en sustitución del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores. Actualmente está regulado por la Ley 37/1992, de 28 diciembre, y el RD 1624/1992, de 29 diciembre.

§ 424 El IVA es un impuesto indirecto, real, objetivo e instantáneo que se aplica en todo el territorio español, con la excepción de Canarias, Ceuta y Melilla. La exclusión obedece al deseo de mantener a estos lugares al margen del régimen armonizado comunitario y así disponer de mayor libertad a la hora de adoptar medidas favorables que compensen las limitaciones económicas derivadas de su situación geográfica.

Desde el punto de vista de la distribución territorial del poder tributario, el IVA es un impuesto parcialmente cedido a las CCAA, a las que corresponde el 50% de la recaudación en función de su índice de consumo territorial. A diferencia del IRPF, sin embargo, las CCAA carecen de competencias para regular la materia. En Navarra y el País Vasco, el IVA se rige por las mismas normas sustantivas y formales aplicables en el resto del territorio español, salvo en lo relativo a modelos y plazos de declaración.

§ 425 Dentro del sistema tributario:

i) El IVA es compatible con los Impuestos Especiales de fabricación (IIEE) – hidrocarburos, tabaco, alcohol–, hasta el extremo de que el importe de dichos impuestos forma parte de la base imponible del IVA (art. 78.Dos.4 LIVA).

ii) La relación con el ITPAJD es más compleja, en la medida en que el IVA es compatible con el IOS y con el IAJD pero incompatible con el ITPO.

La articulación IVA-ITPO se basa en dos reglas dirigidas a evitar que exista doble imposición. Con carácter general basta con que una operación esté sujeta al IVA, con independencia de que resulte o no gravada, para que no lo esté a ITPO (art. 4.Cuatro LIVA). Tratándose de operaciones inmobiliarias, la articulación entre ambos impuestos es diferente: la sujeción al IVA no basta para desconectar la aplicación de ITPO sino que

es preciso que la operación resulte gravada, de manera que si está sujeta pero exenta del IVA (cfr. art. 20.Uno.22° y 23° LIVA) puede tributar en ITPO.

iii) La relación del IVA con los derechos aduaneros no sólo es de plena compatibilidad, sino que los aranceles a la importación se integran en la base imponible del IVA, de manera similar a lo que ocurre con los IIEE.

II. Objeto

§ 426 El IVA grava una de las manifestaciones tradicionales de capacidad económica, como es el consumo. Ya los filósofos y economistas clásicos consideraban que era más justo que el individuo contribuyese en función de lo que detrae de la masa común para su uso o consumo particular, que en razón de lo que aporta a la colectividad –trabajo, capital, bienes y servicios– que es lo que, en definitiva, gravan los impuestos sobre la renta.

Con todo, el gravamen del consumo plantea algunas dificultades.

Así, si por consumo se entiende la utilización de los bienes para satisfacer las necesidades o deseos de los individuos, ¿fiscalmente hay consumo si el bien no llega a utilizarse?; además, ¿qué ocurre con los bienes de consumo duradero (p. ej., una casa, un automóvil)? ¿se gravan instantáneamente o conforme se utilizan? Por razones de simplificación, teniendo en cuenta que lo relevante es el consumo como índice de capacidad económica, el objeto imponible de los impuestos sobre el consumo se identifica fundamentalmente con el *gasto destinado a consumo*, ignorando las circunstancias ulteriores relativas a la utilización de los bienes.

El consumo es un criterio justo para la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, el problema es que, a diferencia de lo que ocurre en el IRPF y el IS, hasta la fecha no se ha logrado articular una técnica que permita personalizar la carga tributaria, que ofrezca garantías suficientes de cumplimiento y que no complique excesivamente la gestión y el control. Por este motivo, el consumo continúa gravándose por medio de un *impuesto real*, una solución técnica inferior desde el punto de vista de la realización del principio de justicia tributaria. Dicho en otras palabras, el legislador no ha procedido a elaborar una magnitud personal de riqueza, como en el caso de la obtención de renta o la posesión de patrimonio, lo que conduce a gravar cada uno de los actos aislados a través de los cuales exterioriza el consumo.

§ 427 El IVA se basa en el principio de territorialidad, lo que implica que grava el *consumo en territorio español*, sin perjuicio de que en ocasiones el domicilio o la residencia del adquirente se utilicen como factores indicativos del lugar donde se produce el consumo (cfr. art. 68 ss. LIVA).

§ 428 La finalidad del IVA es gravar el *consumo final*. Si el impuesto gravase los consumos intermedios que se producen dentro del ciclo productivo se convertiría en una fuente de distorsiones sobre los precios y, en general, sobre los comportamientos empresariales, lo que no es compatible con el funcionamiento del Mercado Interior comunitario. La neutralidad del IVA sobre las actividades empresariales y profesionales es una de las claves para comprender su estructura y funcionamiento.

Pese a que el IVA solo pretende gravar el consumo final, por razones de simplificación y para reducir el riesgo de fraude, todos los adquirentes e importadores, incluidos los empresarios y profesionales, están obligados a soportar la repercusión y a desembolsar la carga tributaria. Para conciliar ambas pretensiones, la estructura jurídica integra fórmulas que garantizan a los operadores económicos la recuperación las cuotas soportadas.

III. Estructura jurídica. ReFerencia particular al derecho de deducción

§ 429 El IVA grava el consumo fundamentalmente a través de la sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados a título oneroso por empresarios y profesionales. Además, para garantizar que todo el consumo en territorio español resulta gravado y que no se producen distorsiones en el mercado, también grava las importaciones de bienes (art. 17 ss. LIVA) y las adquisiciones intracomunitarias (arts. 13 ss. LIVA). Por el contrario, no grava las entregas de bienes destinados a la exportación (art. 21 ss. LIVA) ni las entregas intracomunitarias (art. 25 LIVA), por coherencia con la finalidad de gravar el consumo interno y para no obstaculizar la colocación de los productos españoles en los mercados internacionales.

§ 430 El IVA está integrado básicamente por tres relaciones jurídicas: i) la *obligación tributaria*, que surge entre el sujeto pasivo y la Hacienda como consecuencia de la realización del hecho imponible; ii) el *deber de repercusión*, que obliga al proveedor a trasladar la carga tributaria al adquirente de los bienes y servicios en los términos que establece la ley; y iii) el *derecho de deducción*, que permite al empresario o profesional recuperar el importe de las cuotas soportadas por los *inputs* de la actividad. La repercusión y el derecho de deducción garantizan la neutralidad del IVA sobre los empresarios o profesionales.

Las tres relaciones referidas no han de concurrir necesariamente, sino que depende de la modalidad de IVA y de las circunstancias del adquirente. Así, p. ej., el deber de repercusión surge en el ámbito de las entregas de bienes y prestaciones de servicios (operaciones interiores), pero no en el de las importaciones ni en el de las adquisiciones intracomunitarias. Por su parte, el derecho de deducción está reservado a los empresarios y profesionales que adquieren o importan bienes y servicios en ejercicio de su actividad, sin que los demás sujetos tengan derecho a recuperar las cuotas soportadas.

§ 431 El elemento más característico de la estructura jurídica es el *derecho de deducción*, que permite al empresario o profesional recuperar las cuotas soportadas o desembolsadas por la adquisición o importación de los bienes y servicios que utiliza en ejercicio de la actividad. El derecho de deducción neutraliza el efecto impositivo del IVA dentro del ciclo productivo, haciendo que grave sólo el consumo final.

La recuperación de las cuotas soportadas por los operadores económicos no pasa, en principio, por su devolución por parte de Hacienda, sino por el reconocimiento de un derecho de crédito que se extingue por compensación con la obligación tributaria que surge de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso. De esta manera, la cuota soportada o desembolsada deja de ser un verdadero impuesto para el

empresario o profesional y pasa a convertirse en una especie de *pago a cuenta* de la obligación tributaria principal..

Además, el desembolso del IVA correspondiente a los *inputs* de la actividad refuerza el interés del operador económico en exigir a sus clientes el IVA correspondiente a sus operaciones activas. La repercusión no sólo evita que el IVA derivado de las entregas de bienes y prestaciones de servicios recaiga sobre el patrimonio empresarial, sino que, además, permite al sujeto pasivo obtener unas cantidades con las que resarcirse de las cuotas soportadas o desembolsadas en sus adquisiciones e importaciones. La neutralidad del IVA dentro del ciclo productivo queda garantizada en la generalidad de los casos sin que la Hacienda tenga que devolver cantidad alguna.

§ 432 El derecho de deducción convierte al IVA en una compleja realidad jurídica en la que la naturaleza de la prestación tributaria depende de las circunstancias del adquirente o del importador. Es un impuesto solo para aquellos que están desprovistos del derecho de deducción –consumidores finales y, en general, toda persona o entidad que carece de la condición de empresario o profesional–. Con carácter general, para los empresarios y profesionales el IVA soportado o desembolsado es un pago a cuenta, lo que pone de relieve que, desde un punto de vista jurídico, el IVA no es un verdadero un *impuesto* multifásico. Los empresarios y profesionales, provistos del derecho de deducción, en el peor de los casos experimentan una pérdida temporal de liquidez y las cantidades que la Hacienda ingresa a lo largo del ciclo productivo no tienen un carácter definitivo sino provisional.

LECCIÓN 18.^a IVA (II): OPERACIONES INTERIORES

I. Introducción

§ 433 El IVA grava el consumo interno a través de un *impuesto indirecto* que se aplica sobre la base de la existencia de una relación jurídica sinalagmática entre un operador económico y un adquirente:

a) El empresario o profesional que entrega los bienes o presta los servicios está obligado a ingresar la carga tributaria a la Administración y, además, tiene el deber de trasladar su importe al adquirente. Por tanto, pese a ser el deudor principal frente a Hacienda, no está llamado a soportar el gravamen en su patrimonio, con lo que su posición jurídica se aproxima a la de un *agente recaudador*;

b) El adquirente no está obligado frente a la Administración pero es quien soporta y desembolsa la carga tributaria. Es, en este sentido, una especie de *contribuyente de facto*. Además, la ausencia de obligaciones frente a Hacienda y el hecho de que el IVA se satisfaga con ocasión de la adquisición de los bienes y servicios, como si fuese un componente más del precio, hace que para el adquirente se diluya la percepción del gravamen.

El recurso a la tradicional técnica de imposición indirecta permite recaudar uno de los gravámenes de mayor alcance subjetivo sin que la Administración tenga que gestionar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de millones de consumidores finales.

II. Hecho imponible

§ 434 El hecho imponible es la entrega de bienes y prestación de servicios a título oneroso realizada en territorio español por un empresario o profesional en ejercicio de su actividad (art. 4 LIVA).

II.1. Elemento subjetivo: El empresario o profesional

§ 435 El único sujeto que puede realizar el hecho imponible es el empresario o profesional. El interés de este concepto no se ciñe a la definición del presupuesto de hecho típico, puesto que también sirve para determinar quién tiene derecho a la deducción o la devolución del IVA soportada o desembolsado (cfr. art. 93 LIVA). De hecho, buena parte de las precisiones que el TJUE ha realizado en torno a la figura del empresario o profesional cobran sentido desde la perspectiva del derecho de deducción.

§ 436 La norma establece un concepto general de empresario y profesional y una serie de supuestos particulares.

Con carácter general, es empresario o profesional todo aquel que ejerce una actividad empresarial o profesional [art. 5.Uno a) LIVA]. Carece de relevancia que sea una persona física, jurídica o un ente sin personalidad, así como el hecho de que tenga o no ánimo de lucro –una fundación o una ONG puede ser empresario a efectos del IVA–. Lo esencial es que exista una ordenación por cuenta propia de factores de producción

materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en el mercado, de donde se desprende el ejercicio independiente de la actividad y la asunción del riesgo económico.

Además, dentro de la noción de actividad económica se halla implícita la nota de la *habitualidad*. No basta con que el sujeto realice una operación aislada; es preciso que tenga la intención confirmada por elementos objetivos de dedicarse de manera habitual al ejercicio de la actividad. En cualquier caso, conviene no confundir esta característica, que sirve para atribuir al sujeto la condición de empresario o profesional, con la sujeción de que cualquier operación realizada por un empresario o profesional en ejercicio de su actividad, incluso aquéllas que no forman parte del tráfico habitual de la empresa –p. ej., un fabricante de botones que vende un local que forma parte del activo de la empresa–.

Es irrelevante que la actividad económica genere beneficios, aunque sí es preciso que la ordenación de factores productivos esté orientada a la obtención de ingresos [de ahí que el art. 5.Uno a) LIVA excluya del concepto de empresario o profesional a quienes realizan exclusivamente entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito]. También carece de relevancia el lugar donde se fabrican o se transforman los bienes y, en general, donde se realiza la actividad económica, sin perjuicio de que la concreta operación necesariamente ha de entenderse realizada en territorio español (cfr. art. 68 ss. LIVA). Por último, es irrelevante el carácter lícito o ilícito de la actividad, salvo excepción.

§ 437 Hay supuestos en los que el sujeto adquiere la condición de empresario o profesional por mandato legal, aunque no cumpla los requisitos del concepto general.

En primer lugar, son empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario [art. 5.Uno b) LIVA]. Tradicionalmente bastaba con que una entidad adoptase una forma mercantil –p. ej., una sociedad de responsabilidad limitada– para que tuviese la condición de empresario o profesional. La jurisprudencia comunitaria ha obligado a matizar este planteamiento, a efectos excluir a las sociedades de mera tenencia del derecho de deducción.

Para garantizar la igualdad de tratamiento de determinadas operaciones, la LIVA atribuye la condición de empresario o profesional a todos aquellos que las realizan –p. ej., urbanización y construcción para posterior entrega de bienes inmuebles, arrendadores–, incluso cuando actúan con carácter ocasional [vid. art. 5.Uno c), d) y e) LIVA].

II.2. Elemento objetivo

A. Aspecto material

(i) Operaciones realizadas en ejercicio de la actividad

§ 438 Están sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que el empresario o profesional realiza *en ejercicio de su actividad* (cfr. art. 4.Dos LIVA). La precisión es importante porque el empresario puede actuar fuera del ejercicio de la actividad –p. ej., cuando vende su vivienda particular–, con la consecuencia de que dichas operaciones no están sujetas al IVA.

Las operaciones realizadas en ejercicio de la actividad no solo comprenden las operaciones que forman parte del tráfico habitual de la empresa, sino cualquier transmisión o cesión de uso de bienes y derechos integrante del patrimonio empresarial o profesional –incluso las que se producen con ocasión del cese de la actividad–, así como cualquier entrega de bienes y prestación de servicios realizada por una sociedad mercantil, salvo excepción (cfr. art. 4.Dos LIVA). Una vez hecha esta aclaración conviene distinguir entre operaciones típicas y operaciones asimiladas.

(ii) Operaciones típicas

§ 439 El ejercicio de una actividad empresarial o profesional normalmente se traduce en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso. Desde el punto de vista de la sujeción al IVA, la calificación interesa para precisar cuándo la operación se entiende realizada en territorio español, ya que son diferentes las reglas relativas al lugar de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios (cfr. art. 68 ss. LIVA). Asimismo, la consideración como entrega de bienes o prestación de servicios es relevante desde el punto de vista del devengo (art. 75 LIVA), las exenciones (art. 20 LIVA), la base imponible (art. 78 LIVA) y el tipo impositivo (art. 91 LIVA).

§ 440 Se considera *entrega de bienes* la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso a través de la cesión de títulos representativos de los bienes. El concepto no coincide exactamente con la transmisión de la titularidad conforme a derecho español, sino que alberga cualquier transferencia que faculta a la otra parte para disponer de los bienes como si fuese su propietario –piénsese, p. ej., en el comisionista de compra/venta que actúa en nombre propio o en el *accipiens* en los contratos estimatorios–.

Determinadas operaciones son calificadas legalmente como entregas de bienes (art. 8.Dos LIVA).

§ 441 La norma define el concepto de *prestación de servicios* con carácter residual – toda operación sujeta que no constituye una entrega de bienes...– (art. 11.Uno LIVA), lo que coloca en un primer plano, como ha señalado el TJUE, la necesidad de que exista una relación jurídica entre dos sujetos y que la cantidad percibida sea el contravalor efectivo de la operación sujeta (STJUE de 3 marzo 1994, *Tolsma*, C-16/93).

El art. 11.Dos LIVA contiene una relación de prestaciones de servicios de carácter ejemplificativo.

(iii) Operaciones asimiladas

§ 442 La definición de la conducta sujeta se completa con las *operaciones asimiladas*. Dichas operaciones se caracterizan, bien porque no existe una relación de alteridad, bien porque no media contraprestación. Son conductas que no están sujetas a la luz del art. 4 LIVA, pero sí en virtud de lo dispuesto en los arts. 9 y 12 LIVA.

La razón de la extensión del hecho imponible en estos casos se encuentra en la finalidad de gravar el consumo final y de garantizar la neutralidad del IVA entre los operadores económicos.

§ 443 Las operaciones asimiladas a las *entregas de bienes* se agrupan en torno a las situaciones denominadas autoconsumo externo y autoconsumo interno:

a) El IVA grava el *autoconsumo externo* (art. 9.1º a) y b) LIVA) para evitar que determinadas situaciones de consumo final no resulten gravadas.

El derecho de deducción hace que los bienes adquiridos en el marco de la actividad empresarial se encuentren libres de IVA. Si dichos bienes posteriormente son puestos a disposición del empresario para uso personal o se entregan a un tercero sin que medie contraprestación (art. 4 LIVA), se produciría una situación de consumo final al margen del IVA y, en definitiva, una diferencia de tratamiento con los demás consumidores. Para evitar que esto ocurra la norma establece la sujeción al IVA de: i) la transferencia de bienes del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal o para consumo particular del propio empresario o profesional; y ii) la transmisión a título gratuito de bienes que forman parte del patrimonio empresarial o profesional.

b) El IVA grava el *autoconsumo interno* de bienes para garantizar la neutralidad entre los empresarios y profesionales. Si los bienes desgravados pasan a ser utilizados en otras actividades económicas del mismo empresario en las que no se permite el derecho de deducción (p. ej. actividades exentas), se produciría una diferencia de tratamiento respecto de aquellos empresarios que solo realizan dichas actividades. De ahí que la norma establezca la sujeción de:

–El cambio de afectación de los bienes corporales de un sector diferenciado a otro de actividad [art. 9.1º c) LIVA]. Básicamente se trata de supuestos en los que el empresario adquiere los bienes en el marco de una actividad económica que lleva aparejado un determinado régimen de deducción y posteriormente pasa a utilizarlos en otra actividad económica con un régimen de deducción diferente.

–La afectación o el cambio de afectación para su utilización como *bienes de inversión* de los bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados o adquiridos o importados en ejercicio de la actividad empresarial o profesional [art. 9.1º d) LIVA], salvo que el sujeto pasivo hubiera podido deducir íntegramente las cuotas soportadas de haberlos adquirido de un tercero.

§ 444 Las operaciones asimiladas a las *prestaciones de servicios* solo gravan supuestos de autoconsumo externo (art. 12 LIVA), a efectos de garantizar que el consumo final resulta gravado. En este caso la conducta gravada se extiende a: i) las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el art. 9.1º LIVA, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo –p. ej., transferencia de bienes inmateriales–; ii) la aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional –p. ej., un empresario que construye un edificio y destina una parte a su uso privado–; y iii) las demás prestaciones de servicios a título gratuito, siempre que se realicen para fines ajenos a la actividad empresarial o profesional.

II.3. Aspecto territorial

§ 445 Sólo están sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios *realizadas en territorio español*. A efectos de precisar estos términos, conviene tener en cuenta lo siguiente:

i) Por territorio español se entiende el territorio de soberanía española, sin perjuicio de las precisiones que establece el art. 3 LIVA y que básicamente comportan la exclusión de Canarias, Ceuta y Melilla; y

ii) Para determinar cuándo una entrega de bienes o una prestación de servicios se entiende realizada en territorio español es preciso acudir a los criterios de sujeción real que establecen los arts. 68 ss. LIVA. La finalidad de estas normas es garantizar que el consumo interno resulta gravado.

El interés por este aspecto del hecho imponible surge cuando la operación incorpora algún elemento internacional o relacionado con Canarias, Ceuta o Melilla. De ahí que remitamos el estudio de las reglas relativas al lugar de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios al capítulo correspondiente a las operaciones internacionales.

III. No sujeción

§ 446 Basta con que no concurra alguno de los elementos del hecho imponible (art. 4 LIVA) para que la conducta no esté sujeta. En cualquier caso, siguiendo una práctica habitual en nuestro ordenamiento, la definición de la conducta gravada se completa con una serie de supuestos de no sujeción (art. 7 LIVA).

La necesidad de que la actividad sea realizada por un empresario o profesional en ejercicio de su actividad excluye a los *asalariados* y a otras personas vinculadas por un contrato de trabajo o por cualquier relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario (cfr. art. 7.5º, relativo a los trabajadores y funcionarios, y art. 7.6º referido al trabajo cooperativo).

Tampoco está sujeta la actividad de la *Administración* cuando actúa en ejercicio de funciones públicas (art. 7.8º LIVA), esto es, revestida de las facultades y prerrogativas propias de los poderes públicos. Básicamente ello conduce a la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza dineraria –p. ej., una tasa–. Asimismo, no están sujetas las concesiones y autorizaciones administrativas, salvo excepción (art. 7.9º LIVA), ni los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes públicos ni los servicios prestados por entes técnico-jurídicos de titularidad íntegramente pública, aunque no se encuentren participados por una sola Administración. La exclusión no rige cuando la actuación de los entes públicos: i) se realiza por medio de empresas mercantiles; o ii) tiene por objeto determinados bienes y servicios expresamente establecidos en la Directiva 2006/112 –telecomunicaciones, transporte, distribución de agua, gas, calor, frío, fabricación de productos para su transmisión...–.

§ 447 No está sujeta la transmisión de la totalidad de la empresa o de una rama de la actividad (art. 7.1º LIVA), siempre que el adquirente continúe el ejercicio de la misma o de otra actividad económica. Pese a que la transmisión se entiende realizada en ejercicio de la actividad [cfr. art. 4.Dos b) LIVA], la operación no está sujeta con la finalidad de remover un obstáculo a las operaciones de transmisión y reestructuración empresarial – de otra manera, el adquirente estaría obligado a desembolsar cantidades importantes que en condiciones normales tiene derecho a recuperar–. La no sujeción al IVA abre la puerta de la sujeción al ITPO, a cuyos efectos es preciso tener en cuenta lo dispuesto en el art. 7.5 TRLITPAJD, particularmente en el caso de los bienes inmuebles.

Tampoco están sujetas las entregas de dinero a título de contraprestación (art. 7.12º LIVA) realizadas por empresarios o profesionales. La norma excluye la sujeción de un bien que, dada su naturaleza instrumental, no es susceptible de consumo (el dinero solo es un medio de cambio que sirve para obtener bienes y servicios).

§ 448 El art. 7 LIVA se completa con una serie de supuestos de no sujeción que cobran sentido en el marco de las *operaciones asimiladas* (art. 7.2º, 3º, 4º y 7º LIVA).

En primer lugar, no está sujeto el autoconsumo de bienes y servicios cuando el empresario no ha tenido derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación (art. 7.7º LIVA). La exclusión del derecho de deducción hace que el empresario soporte el IVA en su patrimonio, por lo que carece de sentido gravar el autoconsumo ulterior (se incurriría en doble imposición). Tampoco están sujetas las operaciones de carácter esencialmente publicitario: entregas gratuitas de muestras de mercancías (art. 7.2º LIVA), prestaciones de servicios de demostración (art. 7.3º LIVA) y entregas de impresos y objetos de carácter publicitario (art. 7.4º LIVA).

IV. Exenciones

§ 449 El régimen del IVA contiene numerosas exenciones que no sólo cuestionan su condición de impuesto general sobre el consumo, sino que complican considerablemente el régimen jurídico.

Las exenciones invierten totalmente el funcionamiento del IVA: no hay obligación tributaria, no hay deber de repercusión y, en consecuencia, el (empresario) adquirente tampoco puede deducir cuota alguna. Con todo, la particularidad más destacada estriba en que el *proveedor* que realiza las entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas no puede deducir las cuotas soportadas, de manera que los *inputs* de su actividad acarrearán un coste fiscal que normalmente traslada al precio de los productos exentos cuyo importe resulta encarecido. De ahí que habitualmente se denomine *exenciones limitadas*.

§ 450 A la hora de valorar las exenciones del IVA conviene distinguir entre:

a) Exenciones aplicables en la *última fase* del ciclo productivo, es decir, en la fase de venta al consumo. La exención comporta un beneficio fiscal para el consumidor final ya que, aunque el precio resulta encarecido, el incremento es normalmente inferior al resultado de aplicar la alícuota del IVA sobre el precio total del bien o el servicio.

b) Exenciones aplicables *dentro del ciclo productivo*. Es claro el empresario adquirente también se ahorra el desembolso del IVA. No obstante, si la operación hubiese estado gravada, habría recuperado el IVA soportado a través del derecho de deducción o de la devolución por parte de la Administración, lo que hace que el ahorro que comporta la exención se vea reducido a un efecto financiero favorable de carácter temporal. Al propio tiempo, sin embargo, el precio de los *inputs* (exentos) de la actividad resulta encarecido. La única forma que tiene el empresario de recuperar este mayor coste es a través del precio de sus productos, con lo que la exención se convierte en un factor de distorsión.

Conviene señalar que la aplicación de exenciones dentro del ciclo productivo no se traduce en una pérdida necesaria de recaudación para la Hacienda. El empresario que adquiere un bien o servicio exento, no soporta cuota alguna y, por ende, tampoco puede deducir. Si las operaciones que él realiza se encuentran gravadas, está obligado a ingresar el importe íntegro de las cuotas devengadas sin poder minorar su cuantía, con lo que la Hacienda percibe en este momento las cantidades que dejó de ingresar en la fase anterior (exenta). Es lo que se conoce como *efecto recuperación*.

§ 451 Los Estados de la UE encuentran importantes limitaciones a la hora de establecer exenciones en el IVA. Para ser más precisos, solo pueden establecer aquéllas que aparecen previstas en la Directiva 2006/112 (arts. 131 a 137) que, por lo demás, son objeto de una interpretación restrictiva por parte del TJUE.

Buena parte de las exenciones que establece el art. 20 LIVA están relacionadas con *actividades de interés general*. Dentro de este apartado cabe mencionar la exención del servicio postal universal (art. 20.Uno.1º y 17º LIVA), la sanidad (art. 20.Uno.2º, 3º, 4º, 5º y 15º LIVA), la asistencia social (art. 20.Uno.7º y 8º LIVA), la educación y el deporte (art. 20.Uno.9º y 10º y 13º LIVA), la cultura (art. 20.Uno.14º y 26º LIVA). Su razón de ser se encuentra en la voluntad de no encarecer demasiado el precio de estos productos, para que los ciudadanos puedan acceder a ellos.

Relacionadas con las anteriores se hallan las exenciones aplicables a las cesiones de personal por las entidades religiosas para el desarrollo de actividades sanitarias, de asistencia social y de educación (art. 20.Uno.11º LIVA), los servicios prestados directamente a sus miembros por agrupaciones o entidades constituidas exclusivamente por personas que ejercen una actividad exenta o no sujeta (art. 20.Uno.6º LIVA) y las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias efectuadas directamente a sus socios por entidades que no tienen una finalidad lucrativa, siempre que no perciban una contraprestación distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos (art. 20.Uno.12º LIVA).

También están exentas las operaciones financieras y de seguro (art. 20.Uno.16º y 18º LIVA), así como las operaciones inmobiliarias (art. 20.Uno.20º, 22º y 23º LIVA), a las que enseguida nos referiremos con más detalle, así como las loterías, apuestas y juegos organizados por los entes públicos o la ONCE (art. 20.Uno.19º LIVA) y las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los partidos políticos en manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero (art. 20.Uno.28º LIVA).

Existen, además, algunas *exenciones técnicas* con las que se trata de evitar que se produzcan situaciones de doble imposición. Básicamente se trata de supuestos en los que el empresario no pudo deducir las cuotas correspondientes de un bien que posteriormente entrega (art. 20.Uno.24º y 25º LIVA).

§ 452 Dentro de las *operaciones inmobiliarias* están exentas las entregas de terrenos no edificables (art. 20.Uno.20º LIVA), las segundas y ulteriores entregas de edificaciones (art. 20.Uno.22º LIVA) y los arrendamientos de terrenos y de viviendas (art. 20.Uno.23º LIVA).

Las exenciones aplicables a las entregas de bienes inmuebles pueden ser objeto de *renuncia*. Como sabemos, la exención del IVA posibilita que las correspondientes adquisiciones a título oneroso tributen en el ITPO. Para evitar que la operación salga de la órbita del IVA se prevé la posibilidad de la renuncia a la exención cuando el destinatario es un empresario o profesional con derecho a deducir las cuotas soportadas. De esta manera, la entrega del inmueble tributa en el IVA y el destinatario deduce la cuota soportada, evitando que la adquisición de un bien afecto a la actividad genere un coste fiscal que los operadores económicos no pueden recuperar.

V. Devengo

§ 453 El IVA es un impuesto instantáneo en el que cada operación lleva aparejada una obligación tributaria independiente. Con carácter general, el devengo se produce con la puesta a disposición de los bienes o cuando los servicios se entienden prestados, ejecutados o efectuados (art. 75 LIVA), es decir, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios y prescindiendo del flujo monetario. Esto puede ocasionar que el proveedor se vea obligado a ingresar a la Administración unas cantidades que todavía no ha percibido del adquirente.

La excepción se produce cuando median *pagos anticipados* (art. 75.Dos LIVA). La norma aprovecha que el proveedor percibe toda o parte de la contraprestación para obligarle a ingresar la cuota de IVA correspondiente. De otra manera, la traslación de la carga tributaria en el momento de la entrega del bien o la prestación del servicio podría verse gravemente dificultada —piénsese en el adquirente que ha satisfecho anticipadamente el precio íntegro—.

El art. 75 LIVA establece otros criterios de devengo aplicables en supuestos particulares, entre los que cabe destacar el momento de la puesta en posesión de los bienes, el de la exigibilidad del pago o, incluso, una fecha determinada (p. ej., 31 de diciembre).

§ 454 El régimen del devengo resulta fundamental no solo para el nacimiento de la obligación tributaria sino también para las demás relaciones jurídicas que integran el IVA: i) para el *proveedor* determina el momento en que está obligado a emitir la factura que le permite cumplir con el deber legal de repercusión (art. 88.Tres LIVA); y ii) para el *adquirente*, siempre que sea empresario o profesional, determina el momento en que nace el derecho de deducción (art. 98 LIVA).

VI. Obligados tributarios

§ 455 El régimen del IVA omite toda referencia a la figura del contribuyente y en su lugar recurre al “sujeto pasivo”. La razón seguramente obedece al deseo de borrar cualquier atisbo que sugiera que el obligado principal frente a la Administración es el sujeto llamado a soportar la carga tributaria en su patrimonio. A fin de cuentas, como ya hemos señalado, la posición jurídica del proveedor se aproxima más a la de un recaudador que a la de un verdadero contribuyente.

El IVA es uno de los pocos impuestos del sistema tributario del Estado en el que, por razones de neutralidad, el legislador ha concretado la posibilidad prevista en la LGT de que un ente sin personalidad jurídica o un patrimonio separado sea sujeto pasivo (art. 84.Tres LIVA). De esta manera, las operaciones sujetas son objeto del mismo tratamiento con independencia de la condición o forma jurídica del empresario o profesional.

§ 456 Con carácter general, el sujeto pasivo es el empresario o profesional que realiza las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas a gravamen (art. 84.Uno.1º LIVA). A pesar de que la finalidad del IVA es gravar el consumo, por razones de simplicidad en la gestión y el control, el obligado frente a la Administración es el proveedor de los bienes y servicios.

§ 457 Hay situaciones, sin embargo, en las que se produce la *inversión del sujeto pasivo*, lo que significa que el obligado frente a la Hacienda pública es el destinatario de los bienes y servicios. Para que se produzca la inversión es esencial que el destinatario sea un empresario o profesional o, en determinados casos, una persona jurídica que no tiene la condición de empresario o profesional –p. ej., una Administración pública o una fundación–. No cabe inversión cuando el destinatario es un consumidor final.

Tradicionalmente la inversión del sujeto pasivo se ha utilizado cuando el proveedor era un empresario o un profesional no establecido en territorio español, a efectos de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias ante la Hacienda española. De esta manera, los proveedores extranjeros se ven dispensados del cumplimiento de las obligaciones tributarias españolas, lo que no sólo remueve un obstáculo al tráfico internacional sino que evita que se produzcan problemas de gestión y control, así como situaciones de fraude.

Hoy en día la inversión del sujeto también se utiliza en las operaciones interiores, en aquellos ámbitos en los que se ha detectado un problema de fraude del tipo “operador desaparecido” –p. ej., materiales sin elaborar o de deshecho industrial, teléfonos móviles, entregas de bienes inmuebles en determinadas circunstancias–. Básicamente se trata de situaciones en las que el proveedor exige al adquirente el desembolso del IVA y posteriormente desaparece sin ingresar su importe a la Hacienda. Con la inversión del sujeto pasivo, el proveedor queda despojado de la posibilidad de exigir la cuota tributaria al adquirente, que ahora es el único sujeto obligado a ingresar dichas cantidades a la Hacienda pública.

§ 458 Con carácter general, son responsables *solidarios* los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eluden la correcta repercusión (art. 87.Uno LIVA).

Son responsables *subsidiarios* los empresarios o profesionales adquirentes de bienes que hubieran debido razonablemente presumir que el IVA que les ha sido repercutido no ha sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso (art. 87.Cinco LIVA). Es decir, siguiendo con el ejemplo del operador desaparecido, el adquirente que desembolsa y deduce las cuotas repercutidas, puede encontrarse con que en un momento posterior la Administración se dirige contra él para exigirle el importe de la obligación que el proveedor no ingresó. La clave para que se desencadene este supuesto de responsabilidad está en que el adquirente hubiese pagado un precio notoriamente anómalo (inferior), sin que exista una justificación económica.

VII. Determinación de la cuantía

VII.1. Base imponible

§ 459 La base imponible no es el valor añadido por el empresario o profesional, sino el importe total de la contraprestación que percibe a cambio de los bienes y servicios, con independencia de su naturaleza dineraria o en especie.

El término “contraprestación” tiene un carácter amplio que incluye, entre otros conceptos: i) el importe *percibido* por el empresario o profesional, con independencia de que sea satisfecho por el destinatario de los bienes y servicios o por un tercero; ii) los gastos accesorios –comisiones, portes y gastos de transporte, primas por prestaciones anticipadas, envases y embalajes–, salvo los intereses (exentos) correspondientes a los pagos aplazados; y iii) los tributos y gravámenes que recaen sobre la operación –p. ej., los IIEE–, excepto el Impuesto sobre Matriculación.

No se incluyen las cantidades que no están relacionadas con la entrega de bienes o la prestación de servicios –p. ej., las indemnizaciones por daños, las subvenciones que no están directamente vinculadas al precio o los suplidos– (art. 78.Tres LIVA).

El régimen se completa con una serie de *reglas especiales* aplicables a las operaciones con contraprestación no dineraria, operaciones complejas a cambio de contraprestación única, autoconsumo, operaciones vinculadas y comisionistas de compra/venta en nombre propio (art. 79 LIVA).

§ 460 La base imponible puede *modificarse* después de haberse realizado la operación (art. 80 LGT). Esto ocurre, p. ej., cuando posteriormente el adquirente procede a la devolución de envases o embalajes, cuando se aplican descuentos o bonificaciones posteriores o cuando las operaciones quedan sin efecto en virtud de resolución judicial o administrativa o por los usos del comercio –p. ej., devolución de productos defectuosos–.

También está prevista la modificación de la base cuando el crédito resulta incobrable o cuando en un momento posterior a la realización de la operación se ha dictado acto de declaración de concurso contra el comprador. La modificación de la base, a efectos de

que el proveedor pueda recuperar el importe de la carga tributaria inicialmente devengada, pone de relieve que la finalidad del impuesto es gravar al destinatario.

La modificación de la base da lugar a una cuota diferente a la original y, consiguientemente, comporta la necesidad de rectificar la repercusión (art. 89 LIVA) y, en su caso, la deducción inicialmente practicada por el adquirente (art. 114 LIVA). Produce, en definitiva, una especie de reacción en cadena sobre las demás relaciones jurídicas que integran el IVA.

VII.2. Tipos de gravamen

§ 461 A partir de la Directiva 92/77/CEE, del Consejo, de 19 octubre 1992, la estructura de los tipos de gravamen del IVA se encuentra armonizada. Esto no significa que el tipo impositivo sea igual en todo el territorio de la UE, sino que los Estados miembros encuentran limitaciones a la hora de regular este elemento de determinación de la cuantía. Concretamente, solo pueden contar con un tipo general y uno o dos tipos reducidos. A su vez, el tipo general no puede ser inferior al 15%, mientras que los tipos reducidos no pueden ser inferiores al 5%. De donde se desprende lo siguiente: i) los Estados son libres para establecer un tipo general igual o superior al 15%, sin que exista un techo máximo; y ii) los Estados no pueden establecer tipos incrementados. Por lo demás, aquellos Estados que en su momento se vieron obligados a incrementar el tipo general en más de dos puntos para adaptarse a las exigencias de armonización –como fue el caso de España, que pasó del 12% al 15%– pueden establecer un tipo reducido inferior al 5%.

§ 462 El IVA español cuenta con tres tipos impositivos, exigibles con independencia del origen de los bienes y servicios: un tipo general (21%), un tipo reducido (10%) y un tipo superreducido (4%). Los tipos reducidos sólo pueden aplicarse a los bienes y servicios que establece el Anexo III de la Directiva 2006/112, en los términos que establece el art. 91 LIVA. De manera similar a lo que ocurre en el caso de las exenciones, la jurisprudencia del TJUE considera que los supuestos a los que se aplican los tipos reducidos deben ser objeto de una interpretación restrictiva.

§ 463 El tipo *general* se aplica siempre que los bienes y servicios no son objeto de alguno de los tipos reducidos, con independencia de su origen español, comunitario o extranjero.

§ 464 El tipo *reducido* (10%) se aplica a un buen número de bienes y servicios de consumo habitual. Es el caso, entre otros, de los alimentos en general –excepto bebidas alcohólicas y tabaco–, los bienes utilizados para la elaboración de alimentos y para la realización de actividades agrícolas, forestales y ganaderas (cfr. art. 140 ss. LIVA), el agua y determinados productos farmacéuticos. También tributan a tipo reducido las viviendas, incluidas las plazas de garaje y anexos. De entre los *servicios* cabe destacar el transporte de personas, la hostelería y los servicios de restaurante, servicios en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales y ganaderas, determinados servicios culturales y determinados servicios relacionados con las viviendas –ejecuciones de obras de reparación y renovación, arrendamientos con opción de compra, etc.–.

§ 465 El tipo *superreducido* (4%) se aplica a los alimentos básicos, los libros, periódicos y revistas, los medicamentos, las viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública y los vehículos, prótesis e implantes para discapacitados. Entre los servicios cabe destacar los arrendamientos con opción de compra de las viviendas de protección oficial, las reparaciones de los vehículos de discapacitados y los servicios de asistencia a personas dependientes.

VIII. Repercusión

§ 466 La repercusión es un elemento fundamental de la estructura del IVA cuya finalidad es garantizar la traslación de la carga tributaria y asegurar la neutralidad sobre el proveedor de los bienes y servicios (cfr. art. 84.Uno LIVA). A estos efectos conviene tener en cuenta que:

a) Sobre el proveedor recae la obligación tributaria, lo que hace que, además del interés público, exista un interés privado en la traslación efectiva de la carga tributaria.

b) Además, la norma le impone al proveedor el deber de repercusión, aprovechando el derecho que tiene a percibir el precio. De donde resulta que el IVA no puede trasladarse de cualquier manera, sino en los términos que establece la norma (cfr. art. 88 LIVA), a efectos de garantizar la transparencia y la neutralidad.

Conviene aclarar que el proveedor no tiene el deber de exigir al tercero la carga tributaria. El único deber legal, jurídicamente exigible, que sobre él recae consiste en la expedición de una factura en la que aparece reflejado el precio, el IVA y el importe total que el adquirente ha de satisfacer. La norma deja expedito el camino para que el adquirente proceda al desembolso y el interés privado hace el resto. Dicho en otras palabras, la exigencia efectiva de la carga tributaria depende en último término del interés que tiene el proveedor en evitar que su patrimonio resulte gravado por la obligación tributaria contraída frente a Hacienda.

Si el crédito correspondiente a la cuota repercutida resulta incobrable, el proveedor puede proceder a una modificación ulterior de la base imponible (cfr. art. 80.Cuatro LIVA). De esta manera, aunque el resarcimiento efectivo queda relegado fundamentalmente a la esfera privada, la Administración no se desentiende totalmente de lo que ocurre entre proveedor y adquirente, pudiendo intervenir en un momento posterior, en caso de que el crédito resulta incobrable.

Con frecuencia el empresario percibe el importe de la carga tributaria antes de que la obligación tributaria resulte exigible por la Administración, lo que no sólo le evita tener que adelantar la cuantía, sino que le permite disponer de dichas cantidades hasta el momento de su ingreso a Hacienda.

§ 467 La repercusión se efectúa al tiempo de expedir y entregar la factura, lo que normalmente ocurre en el momento de la entrega del bien o la prestación del servicio. Cuando el destinatario es un empresario o profesional, basta sin embargo con que la factura sea expedida antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se ha producido el devengo y que sea remitida en el plazo de un mes.

El proveedor pierde el *derecho* de repercusión una vez transcurrido un año desde la fecha del devengo, lo que implica que el adquirente puede oponerse a la traslación de la carga tributaria. Con todo, conviene precisar que si el empresario emitió factura dentro del año, podrá proceder a su rectificación en el plazo de cuatro años.

§ 468 La persona que está obligada a soportar la repercusión es el *destinatario* de los bienes y servicios, con independencia de quien desembolse la carga tributaria. La norma aprovecha la contraposición de posiciones jurídicas entre el proveedor y el destinatario para garantizar la correcta aplicación del IVA. Concretamente, el destinatario está obligado a soportar la repercusión *siempre que se ajuste a lo dispuesto en la ley*, de donde se desprende la posibilidad de oponerse cuando exista alguna irregularidad –p. ej., el proveedor ha aplicado un tipo impositivo incorrecto–. De la misma manera, el adquirente no está obligado a soportar la repercusión antes del momento del devengo.

Las controversias entre proveedor y destinatario, tanto en lo que se refiere a la procedencia de la repercusión como a su cuantía, tienen naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones económico-administrativas.

LECCIÓN 19.^a IVA (III): OPERACIONES INTERNACIONALES

I. Introducción

§ 469 La finalidad del IVA es gravar el consumo en territorio español, con independencia del origen de los bienes y servicios. Desde esta perspectiva es preciso que el impuesto grave las importaciones y, por el contrario, no grave las exportaciones. Dicho en otras palabras, el régimen de las operaciones internacionales ha de hallarse informado por el *principio de país de destino*, de manera que los bienes y servicios se graven en el país de consumo, con independencia del lugar donde hayan sido producidos, adquiridos o de donde se encuentre la sede del prestador del servicio.

§ 470 La realización del principio de país de destino tradicionalmente se ha basado en los *ajustes fiscales en frontera*. Cuando las mercancías atraviesan la frontera: i) el Estado exportador neutraliza la carga tributaria, por medio de la exención o la devolución de las cuotas soportadas, garantizando que los bienes salen de su territorio libres de impuestos; y ii) el Estado importador grava las mercancías con una carga tributaria equivalente a la que soportan los bienes que son objeto de las operaciones interiores.

Hoy en día los ajustes en frontera se utilizan para la circulación de bienes con países terceros (importaciones/exportaciones). Dentro del ámbito comunitario y para las prestaciones de servicios se recurre a otras soluciones para garantizar que el IVA grava el consumo que se produce en territorio español.

II. Operaciones exteriores

II.1. Importaciones de bienes

§ 471 El IVA grava las importaciones de bienes a través de una modalidad distinta del habitual impuesto indirecto (cfr. art. 4 LIVA). La diferencia más evidente estriba en que el sujeto pasivo, el importador, está directamente obligado a ingresar la carga tributaria ante las autoridades aduaneras sin poder repercutir su importe a un tercero –con independencia de la ulterior entrega que, en su caso, realice un empresario o profesional en el marco del art. 4 LIVA–.

A. Hecho imponible. No sujeción

§ 472 El hecho imponible es la entrada de bienes en territorio español procedentes de un país o territorio tercero, cualquiera que sea el fin a que estén destinados y la condición del importador (art. 17 LIVA). Basta con la mera entrada de los bienes, sin necesidad de que medie una entrega entre dos sujetos ni de que el importador sea empresario o profesional.

El presupuesto de hecho solo se refiere a los “bienes”, de donde se desprende que los servicios no están sujetos a esta modalidad de gravamen, salvo aquellos que están directamente relacionados con las importaciones de bienes –transporte de mercancías,

carga y descarga—, cuyo importe se incluye en la base imponible (cfr. art. 83 LIVA). Las demás “importaciones” de servicios prestados por operadores no establecidos tributan, en su caso, a través del régimen de las operaciones de tráfico interior (art. 4 LIVA), en la medida en que el servicio se entienda prestado en territorio español (vid. art. 69 ss. LIVA).

§ 473 El concepto de importación comprende dos situaciones:

a) La entrada de bienes que no están en libre práctica, procedentes de países o territorios terceros (art. 18.Uno.1.º LIVA). Para que los bienes estén en libre práctica es preciso haber cumplimentado las formalidades de importación y satisfecho los correspondientes derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente.

Dentro de este supuesto se incluyen las entradas de bienes procedentes de Ceuta y Melilla que, como es sabido, no forman parte de la Unión Aduanera.

b) La entrada de bienes que están en libre práctica pero que proceden de territorios de la Unión Aduanera en los que el impuesto general sobre el consumo no está armonizado —p. ej., Canarias—. Desde un punto de vista aduanero no existe importación, sin embargo, es preciso regularizar la situación de los bienes a efectos del IVA. Dicho en otras palabras, es una importación solo a efectos del IVA.

Además de las operaciones típicas, el IVA grava las operaciones asimiladas a las importaciones (art. 19 LIVA), a través de un régimen que está articulado con el de las operaciones asimiladas a las exportaciones (art. 22 LIVA).

§ 474 No están sujetos los bienes que desde el momento de su entrada en territorio español se colocan en un área exenta (cfr. art. 23 LIVA) o se vinculan a los regímenes aduaneros y fiscales de carácter suspensivo previstos en el art. 24 LIVA. La importación se produce cuando los bienes salen de las referidas áreas o abandonan los regímenes suspensivos en territorio español, o cuando se incumple lo dispuesto en la legislación aduanera —p. ej., los bienes son consumidos dentro de la zona franca—.

B. Exenciones

§ 475 Ante la imposibilidad de entrar en el detalle del extenso régimen de exenciones que establecen los arts. 27 a 67 LIVA, vamos a proceder a una elemental sistematización de los supuestos exentos:

a) Por razones de *neutralidad*, están exentas las importaciones de ciertos bienes cuya entrega interior está exenta —p. ej., sangre y otros componentes del cuerpo humano para fines médicos o de investigación—.

b) La mayoría de las exenciones se corresponden con las *franquicias* aduaneras [Reglamento (CE) n.º 1186/2009, de 16 noviembre 2009]. Se trata de bienes cuya entrada no representa una amenaza para la economía nacional —bienes personales, viajeros, pequeños envíos, estudiantes— u obedece a fines sociales, científicos, educativos, de promoción comercial y similares (vid. arts. 28 a 52 y 54 a 59 LIVA). También están exentas las importaciones realizadas por determinadas personas e instituciones —diplomáticos, cónsules, organismos internacionales—, al amparo del

Derecho Internacional –p. ej., Convenio de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, de 18 de abril de 1961, Tratado de la OTAN– (vid. arts. 53 y 60 a 62 LIVA).

c) Por último, hay una serie de exenciones *técnicas* dirigidas a evitar que se produzcan situaciones de doble imposición. Así, están exentos: i) los servicios relacionados con las importaciones de bienes –transporte, carga y descarga– cuyo importe, como sabemos, se incluye en la base imponible de estas últimas (art. 64 LIVA); ii) las importaciones de bienes cuya entrega se entiende realizada en territorio español en cuanto país de destino –entregas de bienes que han de ser objeto de instalación y montaje, entregas de gas y electricidad–; y iii) la importación temporal de bienes con exención parcial de los derechos de importación, cuando están destinados a un arrendamiento sujeto al IVA (art. 66 LIVA).

C. Devengo

§ 476 El nacimiento de la obligación tributaria se produce de acuerdo con los criterios previstos para el devengo de los derechos arancelarios (art. 77 LIVA), generalmente con la admisión del Documento Único Administrativo (DUA) a la importación.

D. Obligados tributarios

§ 477 El *sujeto pasivo* es quien realiza la importación (art. 86 LIVA), con independencia de que sea una persona física o jurídica o, incluso, un ente sin personalidad –a pesar de que la norma no hace una referencia expresa a dichos entes, entendemos que es así por razones de neutralidad con las demás modalidades de IVA–. Se consideran importadores, siempre que cumplan los requisitos previstos en la legislación aduanera:

1.º Los destinatarios de los bienes importados. Son las personas que aparecen designadas en los documentos de transporte de las mercancías –cartas de porte, conocimientos de embarque– que, de acuerdo con la legislación aduanera, están autorizadas para recibirlas y darles destino aduanero.

2.º Los viajeros, en relación con los bienes que conducen al entrar en territorio español.

3.º Los propietarios de los bienes, en los supuestos no contemplados anteriormente –p. ej., una empresa extranjera que importa mercancías en territorio español con destino a su almacén–.

§ 478 Además del sujeto pasivo, hay una serie de supuestos de responsabilidad tributaria. Así, son *responsables solidarios* las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales, Renfe, cuando actúa en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales y las personas o entidades que actúan en nombre propio y por cuenta de la Administración. Por su parte, son *responsables subsidiarios* los agentes de aduanas –representantes legales de los importadores y exportadores ante las autoridades aduaneras– que actúan en nombre y por cuenta de sus comitentes.

E. Determinación de la cuantía

§ 479 La *base imponible* se determina a partir del valor en aduana (art. 83 LIVA). El valor en aduana es el valor de transacción, esto es, el precio efectivamente pagado o por

pagar a cambio de las mercancías [art. 41 del Reglamento (CE) 450/2008, de 23 de abril] y suele incluir comisiones, gastos de transporte y de corretaje, etc. A efectos de la determinación de la base imponible del IVA, en caso de que no aparezcan incluidos en el valor en aduana, es preciso adicionar: 1.º Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio español, así como los que se devenguen con motivo de la importación –p. ej., impuestos especiales o derechos arancelarios–, a excepción del propio IVA. 2.º Los gastos accesorios –p. ej., transporte, gastos de embalaje, comisiones y seguro– hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la UE.

Junto al régimen general, la norma establece una serie de *reglas especiales* –p. ej., reimportaciones de bienes exportados temporalmente para ser objeto de trabajos fuera de la UE–.

§ 480 El *tipo de gravamen* es el mismo que se aplica en las entregas interiores por razones de neutralidad.

II.2. Exportaciones de bienes

A. Introducción

§ 481 La salida de bienes del territorio español con destino a países o territorios terceros es una conducta que, a diferencia de lo que ocurre con las importaciones, no está sujeta al IVA (cfr. art. 1 LIVA).

Lo que sí está sujeto, como sabemos, es la entrega de bienes realizada en territorio español por un empresario o profesional en ejercicio de su actividad (art. 4 LIVA). Pues bien, cuando dicha entrega tiene por objeto un bien destinado a la exportación, la operación está exenta (art. 21 LIVA).

A diferencia de las exenciones aplicables en las operaciones interiores (cfr. art. 20 LIVA), el empresario que entrega bienes destinados a la exportación puede deducir las cuotas soportadas –exención plena–, con la finalidad de garantizar que los bienes abandonan el territorio comunitario totalmente libres de IVA y que su precio en los mercados internacionales no se ve afectado por el IVA soportado por el proveedor (neutralidad exterior). Por lo demás, el proveedor ha de poder acreditar que se ha producido la exportación ya que, de otra manera, la Administración podría exigirle la carga tributaria correspondiente a una entrega que está sujeta al IVA.

§ 482 La exención con derecho de deducción se aplica a otras situaciones en las que, si bien formalmente no existe exportación, tampoco hay consumo final de los bienes en territorio español: operaciones asimiladas a las exportaciones (art. 22 LIVA), zonas francas, depósitos francos y otros depósitos (art. 23 LIVA) y regímenes aduaneros y fiscales (art. 24 LIVA).

B. Una cuestión preliminar: la necesidad de que la entrega se realice en territorio español

§ 483 Las exenciones aplicables a las exportaciones se construyen sobre la base del régimen de las operaciones interiores. Para que las exenciones de los arts. 21 ss. LIVA resulten aplicables es preciso que la conducta esté sujeta, lo que implica, entre otros

aspectos, la necesidad de que la entrega se entienda realizada en territorio español. A tales efectos, el artículo 68, apartados Uno y Dos.1.º LIVA, establece dos reglas cuya finalidad es garantizar que el IVA grava el consumo interno: i) las entregas que no requieren previo transporte o expedición de los bienes para su puesta a disposición –p. ej., una entrega realizada en un establecimiento comercial– están sujetas al IVA español cuando los bienes se encuentran en territorio español en el momento de la puesta a disposición (art. 68.Uno LIVA); y ii) las entregas que requieren transporte o expedición previos a la puesta a disposición de los bienes –p. ej., entregas por correo al domicilio del adquirente– están sujetas cuando el lugar de inicio de la expedición o transporte se encuentra en territorio español (art. 68.Dos.1.º LIVA).

Las demás reglas que establece el art. 68 LIVA carecen de relevancia a los efectos que aquí interesan ya que, en unos casos, se traducen en la no sujeción de la entrega en el país exportador –p. ej., la entrega de una máquina que ha de ser objeto de instalación y montaje en Marruecos no se entiende realizada en territorio español y, por tanto, no está sujeta al IVA *ex* art. 68.Dos.2.º LIVA–; en otros casos, se trata de previsiones que no resultan aplicables a las exportaciones, por la naturaleza de los bienes –p. ej., entregas de bienes inmuebles (art. 68.Dos.3.º LIVA)– o porque se refieren a operaciones realizadas dentro del ámbito comunitario –p. ej., entregas de bienes en el curso de un transporte intracomunitario de pasajeros (art. 68.Dos.4.º LIVA)–. En ninguno de estos casos procede aplicar las exenciones de los arts. 21 ss. LIVA.

C. Regímenes de exención

§ 484 Con carácter general, están exentas las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la UE por el propio transmitente o por un tercero que actúa en nombre y por cuenta de éste (art. 21.1.º LIVA). Cuando quien se encarga de la exportación es el adquirente –*exportación indirecta*–, la entrega solo está exenta cuando los bienes son expedidos o transportados fuera de la UE por un adquirente no establecido en territorio español o por un tercero que actúa en nombre y por cuenta de él (art. 21.2.º LIVA).

El proveedor ha de poder acreditar la salida efectiva de los bienes del territorio de la UE, mediante copia del DUA a la exportación debidamente diligenciada por las autoridades aduaneras, copias de las facturas, contratos o notas de pedidos, documentos de transporte, etc.

§ 485 Determinadas exportaciones (indirectas) son objeto de *regímenes particulares* de exención:

a) Las entregas de bienes a *viajeros* [art. 21.2.ºA) LIVA] se encuentran inicialmente gravadas, como cualquier otra entrega interior, no obstante, cuando el viajero acredita la salida de los bienes del territorio de la UE se procede a la devolución del IVA. En estos casos no hay garantías suficientes de que el viajero o un tercero no consumirá los bienes dentro del territorio comunitario por lo que, en lugar de aplicar directamente la exención en el momento de la entrega, se procede a la devolución del impuesto en frontera (vid. art. 117 LIVA).

El régimen está sometido una serie de requisitos. Primero, el viajero ha de tener su residencia habitual en un país o territorio tercero –incluidos Canarias, Ceuta y Melilla–. Segundo, los bienes han de salir del territorio de la UE en el plazo de tres meses a partir del momento de la entrega. Tercero, el conjunto de bienes adquiridos no puede constituir una expedición comercial. Además, por razones de simplificación, la devolución se practica solo respecto a entregas de bienes documentadas en facturas cuyo importe total excede de 90,15 euros (vid. art. 9.1.2.ºB) del RD 1.624/1992, de 29 de diciembre).

b) Distinto es el tratamiento aplicable a las entregas de bienes en *tiendas libres de impuestos (duty free)* o a bordo de buques y aeronaves con destino a países y territorios terceros [art. 21.2.ºB) LIVA]. La inminencia de la salida del territorio comunitario –las tiendas *duty free*, situadas en zonas de embarque de acceso restringido y bajo control de las autoridades aduaneras, exigen la presentación de la tarjeta de embarque o del billete que acredita la salida inmediata con destino fuera de la UE– o las propias condiciones en las que se produce la entrega, a bordo de un buque o aeronave que se halla rumbo a un país o territorio tercero, justifican la aplicación directa de la exención. A diferencia del régimen de viajeros, no es preciso que el adquirente resida en un país o territorio tercero.

c) Están exentas las entregas de bienes realizadas en el marco de *actividades humanitarias, caritativas o educativas*. A diferencia de otros supuestos de exportación indirecta, la exención también se aplica cuando el adquirente exportador es un organismo establecido en territorio español (art. 21.4.º LIVA), siempre que sea un organismo sin ánimo de lucro reconocido por la Administración antes del momento de la exportación y que ésta tenga lugar en el plazo de tres meses desde la fecha de adquisición (art. 9.1.4.º RIVA).

d) Finalmente, aunque el régimen de exención relacionado con las exportaciones se aplica primordialmente a las entregas de bienes, hay determinadas *prestaciones de servicios* que están exentas. Primero, las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las exportaciones de bienes –p. ej., el transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga–, siempre que se cumplan determinados requisitos (art. 21.5.º LIVA). Segundo, los trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos y que posteriormente son expedidos o transportados fuera de la Comunidad –p. ej., un artesano que decora unas piezas de cerámica que un empresario extranjero pretende exportar–, sin que sea preciso que los bienes se encuentren vinculados al régimen aduanero de perfeccionamiento activo. Y tercero, los servicios prestados por los intermediarios en nombre y por cuenta de terceros en las operaciones exentas anteriormente referidas –p. ej., un intermediario que contrata el transporte de las mercancías con destino a un país tercero–.

III. Operaciones intracomunitarias

III.1. Introducción

§ 486 Desde las primeras Directivas 227/67/CEE, de 11 de abril, y 228/67/CEE, de 11 de abril, el objetivo ha sido que las operaciones realizadas dentro del ámbito comunitario

estuviesen regidas por el principio de país de origen, es decir, que tributasen en el lugar de la puesta a disposición o de inicio de la expedición o transporte, con independencia del lugar de consumo dentro de la UE. Sin embargo, las diferencias existentes entre las legislaciones de los Estados miembros impedían que la solución pudiera alcanzarse de una manera inmediata. Era necesario un proceso de armonización que fuese aproximando progresivamente las legislaciones nacionales hasta llegar a un punto en el que las diferencias no distorsionasen el funcionamiento de los mercados nacionales europeos. Durante esta primera fase –que se extiende entre la década de los setenta y los noventa del siglo pasado–, el tráfico intracomunitario de bienes estaba sometido al régimen de importaciones y exportaciones que hemos examinado páginas atrás, a efectos de garantizar la neutralidad en los mercados nacionales.

§ 487 El 1 de enero 1993 se produjo el desmantelamiento de las fronteras interiores entre los Estados miembros de la UE, con la consiguiente desaparición de los ajustes fiscales en frontera. Para garantizar la neutralidad fiscal, las operaciones intracomunitarias más importantes pasaron a ser objeto de dos regímenes basados en el principio de país de destino: a) las adquisiciones/entregas intracomunitarias; y b) las ventas a distancia. El resto de situaciones se diluye en el tratamiento de las operaciones interiores, de manera que los bienes incorporan el IVA del país (de origen) en el que se produce la puesta a disposición o se inicia la expedición o transporte (cfr. art. 68.Uno y Dos.1º LIVA).

En definitiva, la estructura actual del IVA revela que: i) el principio de país de destino también rige de manera fundamental las operaciones intracomunitarias; y ii) determinadas operaciones, de menor importancia, se encuentran gobernadas por el principio de país de origen (p.ej., un turista alemán que compra un bien en España soporta el IVA español, aunque lo consuma en Alemania).

III.2. Adquisiciones y entregas intracomunitarias

A. Adquisiciones intracomunitarias

§ 488 Las adquisiciones intracomunitarias de bienes son la tercera modalidad de gravamen del IVA, a medio camino entre las entregas realizadas por empresarios y profesionales (art. 4 LIVA) y las importaciones (art. 17 LIVA). Para que se realice el hecho imponible es preciso, de una parte, la llegada de los bienes a territorio español procedentes de otro país o territorio de la UE y, de otra, que dicha entrada traiga causa de una entrega de bienes realizada por un empresario o profesional. El sujeto obligado ante la Hacienda española es, en todo caso, el adquirente, con lo que el resultado se aproxima a una entrega realizada en el país de destino (cfr. art. 68.Dos.2.º y art. 68.Siete LIVA) con inversión de sujeto pasivo. Es una solución que facilita el tráfico intracomunitario, en la medida en que dispensa a los proveedores de otros Estados miembros del cumplimiento de las obligaciones fiscales españolas.

(i) Sujeción

§ 489 Por *adquisición intracomunitaria* se entiende la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio español desde otro Estado miembro con destino al adquirente (art. 15 LIVA). El concepto presenta claras similitudes con la definición de entrega de bienes (art. 8 LIVA), si bien incorpora un rasgo esencial de este tipo de operaciones, como es la existencia de un transporte intracomunitario.

Pese a la amplitud de la definición anterior, el IVA solo grava las adquisiciones realizadas a título oneroso por determinadas personas, siempre que la entrega sea realizada por un empresario o profesional en ejercicio de la actividad. Concretamente:

a) Las adquisiciones intracomunitarias *realizadas por empresarios o profesionales* (B2B) o *por personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales* (art. 13.1.º LIVA). Es el supuesto más importante cuya finalidad es garantizar la neutralidad del IVA en las adquisiciones realizadas por los empresarios y demás personas jurídicas. Puede ser objeto de adquisición intracomunitaria cualquier bien mueble, sin perjuicio de determinadas exclusiones por razones de coordinación dentro del IVA –p. ej., ventas a distancia–.

No están sujetas las adquisiciones intracomunitarias cuyo importe total no ha rebasado 10.000€ el año natural precedente o el año en curso, realizadas por determinados empresarios y profesionales –p. ej., empresarios y profesionales que realizan exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción– y por personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales (art. 14 LIVA). El tratamiento de estas situaciones se asimila a las compras realizadas por los consumidores finales, en el entendimiento de que no distorsionan el mercado del país de destino ni comportan una merma significativa en su recaudación. Las entregas correspondientes están sometidas al IVA del país de origen o, en su caso, al IVA español cuando concurren los requisitos del régimen aplicable a las ventas a distancia (cfr. art. 68.Tres.2º LIVA).

b) Las adquisiciones intracomunitarias de *medios de transporte nuevos* realizadas por cualquier persona que no tenga la condición de empresario o profesional –p. ej., un consumidor final– o por personas a las que resulte aplicable el régimen de no sujeción previsto en el art. 14 LIVA, «cualquiera que sea la condición del transmitente» (art. 13.2.º LIVA).

§ 490 Con carácter general, las adquisiciones intracomunitarias están sujetas al IVA español cuando el lugar de llegada de la expedición o transporte de los bienes se encuentra en territorio español. A diferencia de lo que ocurre en las ventas a distancia (cfr. art. 68.Tres LIVA), carece de relevancia que el transporte o expedición sea realizado por el transmitente, el adquirente o por un tercero.

Adicionalmente, las adquisiciones intracomunitarias realizadas por empresarios o profesionales o por personas jurídicas que no tienen la condición de empresario o profesional –el supuesto habitual– están sujetas al IVA español cuando el adquirente ha comunicado al proveedor comunitario un NIF-IVA español, siempre que la adquisición no haya sido declarada en un Estado miembro de llegada diferente (art. 71.Dos LIVA). En un ámbito en el que no existe un control físico de las mercancías que circulan por el

territorio comunitario, el adquirente está obligado a declarar la adquisición ante el Estado en que se encuentra identificado, a menos que acredite la presentación de la declaración en un Estado miembro de llegada diferente.

(ii) Exenciones

§ 491 Por razones de *neutralidad*, están exentas las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega o importación está no sujeta o exenta (cfr. arts. 7, 20, 22, 23 y 24 LIVA, así como el Capítulo III relativo a las importaciones). Se trata, en definitiva, de bienes que no están gravados con independencia de su origen español, comunitario o exterior.

Por razones de *simplificación*, están exentas las adquisiciones intracomunitarias realizadas en el marco de operaciones triangulares que cumplen determinados requisitos. El objetivo es dispensar al intermediario extranjero, no establecido en territorio español, del cumplimiento de las obligaciones tributarias españolas –identificación, declaración, ingreso–, a través de un régimen que las coloca en cabeza del adquirente final, siempre que sea un empresario o una persona jurídica establecida en territorio español.

También por razones de simplificación están exentas las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las que se atribuye al adquirente el derecho a la devolución total del impuesto (vid. arts. 119 y 119 bis LIVA).

(iii) Devengo

§ 492 El devengo se produce en el momento en que se consideran realizadas las entregas de bienes correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias gravadas (cfr. art. 75 LIVA). No resulta aplicable, sin embargo, la regla prevista para los pagos anticipados (art. 75.Dos LIVA).

(iv) Obligados tributarios

§ 493 El sujeto pasivo es quien realiza la adquisición intracomunitaria (vid. art. 71 LIVA), es decir, el adquirente al que van destinados los bienes en territorio español o que, en su caso, ha comunicado un NIF atribuido por la Administración española.

(v) Determinación de la cuantía

§ 494 La *base imponible* se determina de acuerdo con las normas previstas para las entregas de bienes (cfr. arts. 78 y 79 LIVA). En cualquier caso, además de esta remisión genérica, hay una serie de *reglas especiales* aplicables a las operaciones asimiladas (art. 16.2.º LIVA), devoluciones de Impuestos Especiales en el Estado de partida y supuestos en los que, habiéndose comunicado un NIF español, los bienes llegan a otro Estado miembro.

§ 495 Los *tipos de gravamen* son los mismos que rigen para las entregas interiores y las importaciones, por razones de neutralidad (vid. arts. 90 y 91 LIVA).

B. Entregas intracomunitarias

§ 496 Las entregas intracomunitarias son entregas de bienes sujetas al IVA español pero exentas (art. 25 LIVA), que se corresponden con adquisiciones intracomunitarias gravadas en otro Estado de la UE. La solución coincide básicamente con el tratamiento

de las entregas de bienes destinados a la exportación –exención con derecho de deducción–, con la diferencia de que en este caso no existe una declaración aduanera de exportación, lo que obliga a recurrir a otros medios de prueba que permitan acreditar que los bienes han abandonado el territorio español –contratos de transporte, albaranes, facturas expedidas por el transportista, cartas de porte, acuses de recibo–.

El proveedor está obligado a declarar la entrega ante la Agencia Tributaria, quien pone la información a disposición de los demás países de la UE, lo que permite controlar la declaración de la correspondiente adquisición intracomunitaria.

§ 497 El art. 25 LIVA establece dos supuestos de exención que no son sino el reverso de las modalidades de adquisición intracomunitaria que hemos examinado anteriormente (cfr. art. 13 LIVA). Así, están exentas:

a) Las entregas de bienes expedidos o transportados desde territorio español a otro Estado miembro, siempre que el *adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica* que no actúe como empresario o profesional, identificados a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de España.

Para que se aplique la exención es preciso que el adquirente haya comunicado al empresario español un NIF atribuido por la Administración de otro Estado miembro. Además, dicho sujeto debe figurar en un registro de operadores intracomunitarios, cuya consulta permite al empresario español comprobar que el número efectivamente corresponde a un operador económico de otro Estado miembro y que se cumplen los demás requisitos que legitiman la exención.

La exención está articulada con la sujeción de la adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino, de manera que si la adquisición no está sujeta (cfr. art. 14.Uno y Dos LIVA), la entrega tributa conforme al IVA español.

b) Las entregas intracomunitarias de *medios de transporte nuevos*, cuando el adquirente es cualquier persona que no tiene la condición de empresario o profesional o alguna de las personas a las que se aplica el régimen de no sujeción anteriormente referido (cfr. art. 14 LIVA). Ello implica, en otras palabras, que todas las entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos están exentas, con independencia de la condición tanto del transmitente como del adquirente.

III.3. Ventas a distancia

§ 498 Las ventas a distancia de bienes –piénsese en pedidos realizados por teléfono, correo, páginas web...– expedidos o transportados desde otro Estado de la UE son objeto de una regla especial relativa al lugar de realización de la entrega (art. 68.Tres LIVA). Desde esta perspectiva, su tratamiento se reconduce fundamentalmente al ámbito de las operaciones interiores (art. 4 LIVA).

Las entregas de bienes correspondientes a ventas (intracomunitarias) a distancia no se entienden realizadas en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte (país de origen), como ocurre con carácter general (cfr. art. 68.Dos.1.º LIVA), sino en el lugar de llegada, de manera que la entrega está sujeta al IVA español cuando dicho lugar se encuentra en España (país de destino).

§ 499 Para que exista una venta (intracomunitaria) a distancia es preciso que concurren los siguientes requisitos:

1.º Que el transporte o la expedición de los bienes se realice por el vendedor o por un tercero por cuenta de éste.

2.º Que el adquirente no tenga la condición de empresario o profesional (consumidor final), o sea una persona jurídica o un empresario o profesional sin derecho de deducción cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas al IVA (cfr. art. 14 LIVA). Cuando el adquirente es un empresario o profesional, la operación constituirá una adquisición intracomunitaria, normalmente gravada en el lugar de llegada de los bienes o en el Estado miembro al que corresponda el NIF.

3.º Que el volumen de operaciones del proveedor extranjero con destino a territorio español haya rebasado la cifra de 35.000 euros el año anterior o a partir del momento en que se rebase en el año en curso. De esta manera se evita que una actividad de escasa importancia obligue al proveedor comunitario a gestionar el IVA español, con los inconvenientes que ello acarrea.

La falta de concurrencia de los requisitos anteriores puede determinar que la operación no tribute en España sino en el Estado miembro de origen.

§ 500 El *sujeto pasivo* es en todo caso el proveedor, sin posibilidad de inversión del sujeto, lo que supone que los proveedores comunitarios están obligados a cumplir las obligaciones y deberes que establece la norma española –facturación, repercusión, declaración e ingreso–.

§ 501 En coherencia con el régimen que acabamos de exponer, no están sujetas las entregas de bienes expedidos o transportados desde territorio español con destino a otros países de la UE, siempre que se cumplan los requisitos anteriores. (art. 68.Cuatro LIVA). Corresponde a cada Estado de destino fijar la cifra del volumen de ventas a partir de la cual las entregas de bienes se entienden realizadas en su territorio.

IV. Prestaciones internacionales de servicios

IV.1. Introducción

§ 502 Las prestaciones internacionales de servicios no son objeto de un régimen específico dentro del IVA, sino que su tratamiento se canaliza a través del régimen aplicable a las operaciones interiores (art. 4 LIVA), sin perjuicio de la particular relevancia que adquieren determinados elementos de la estructura de sujeción. Nos referimos a las reglas relativas al lugar de prestación de los servicios (arts. 69 ss. LIVA).

§ 503 Tradicionalmente los servicios se han prestado en condiciones de proximidad geográfica entre el prestador y el destinatario, lo que hacía que el lugar de la sede del prestador fuese un punto de conexión adecuado para gravar el consumo interno.

Sin embargo, en los últimos años hemos asistido a un crecimiento espectacular de las prestaciones internacionales de servicios, no solo en el ámbito empresarial sino también gracias al desarrollo de la economía digital. La sujeción indiscriminada de los servicios en la sede del prestador no responde a la finalidad del IVA que, como sabemos, pretende

gravar el consumo en territorio español; además, la neutralidad del impuesto se ve comprometida en la medida en que: i) favorece que los consumidores nacionales adquieran servicios de proveedores extranjeros que facturan sin IVA o con un IVA más reducido; y ii) perjudica a las empresas españolas que concurren en los mercados internacionales de servicios con la obligación de repercutir el IVA español.

Para remediar esta situación es preciso que el principio de país de destino matice la estructura jurídica, de manera que el impuesto grave los servicios prestados por proveedores extranjeros que son consumidos en territorio español y, por el contrario, no grave los servicios prestados por proveedores españoles que se consumen en el extranjero.

§ 504 La realización del principio de país de destino no se basa en los ajustes fiscales en frontera sino que depende exclusivamente de los puntos de conexión que integran la estructura de sujeción (arts. 4 y 69 ss. LIVA). Cuando el servicio se entiende prestado en territorio español, con independencia del lugar donde se halla la sede del prestador, el punto de conexión permite gravar las «importaciones» de servicios. Por el contrario, cuando el servicio no se entiende prestado en territorio español, pese a que el prestador se halla establecido en España, las «exportaciones» no están sujetas.

Conviene aclarar que no todos los puntos de conexión que establecen los arts. 69 ss. LIVA son reflejo del principio de país de destino. La norma en buena medida mantiene la estructura originaria de sujeción, en el entendimiento de que es una solución adecuada para gravar el consumo interno.

IV.2. Lugar de realización de las prestaciones de servicios

A. Reglas generales

§ 505 La sujeción al IVA de las prestaciones de servicios se basa en dos reglas generales, según que el destinatario tenga o no la condición de empresario o profesional (art. 69 LIVA), y una serie de reglas especiales (art. 70 LIVA). Desde un punto de vista aplicativo es preciso acudir en primer término a las reglas especiales y sólo en caso de que no resulten aplicables, procede recurrir a las reglas generales.

§ 506 Con carácter general, las *prestaciones de servicios a empresarios o profesionales* (B2B) están sujetas al IVA español cuando la sede de la actividad económica del destinatario –o su EP o, en defecto de los anteriores, su domicilio o residencia habitual– se encuentra en territorio español (art. 69.Uno.1.º LIVA). Es un régimen inspirado por el principio de país de destino, lo que contribuye a la neutralidad fiscal entre los adquirentes de servicios que en todo caso soportan el IVA español con independencia de que el prestador se encuentre en territorio español o en el extranjero.

§ 507 Si el *destinatario del servicio no tiene la condición de empresario o profesional* (B2C), la prestación está sujeta al IVA español cuando la sede de la actividad económica del prestador –o el establecimiento desde el que se prestan los servicios o, en su defecto, el domicilio del prestador o su residencia habitual– se encuentra en territorio español (art. 69.Uno.2.º LIVA). Es un régimen inspirado por el principio de país de origen cuya

ventaja, además de garantizar el gravamen del consumo que se produce en territorio español, radica en la simplicidad en la gestión y el control, en la medida en que todas las operaciones están sujetas a gravamen en el país en el que se encuentra el operador económico, sin que sea preciso fraccionar la cifra de negocio entre los distintos países en los que se encuentran los clientes. El principal inconveniente es que puede gravar situaciones de consumo fuera del territorio español y, en este sentido, retraer al potencial adquirente.

Hay determinados servicios inmateriales –asesoramiento, publicidad, cesión de derechos de propiedad intelectual e industrial, etc.– que no están sujetos cuando su destinatario está establecido o tiene su domicilio fuera del territorio comunitario, con la excepción de Canarias, Ceuta y Melilla (art. 69.Dos LIVA). La norma recorta el alcance de la regla general B2C en el entendimiento de que los servicios no deben quedar sujetos cuando comportan un consumo fuera de la UE.

B. Reglas especiales

§ 508 Algunas reglas especiales se aplican con independencia de que el destinatario sea empresario o profesional, lo que supone que desplazan totalmente a las reglas generales. Las demás reglas especiales regulan casos particulares, lo que obliga a tenerlas en cuenta junto a las reglas generales.

A) Por lo que se refiere a las reglas aplicables *con independencia de que el destinatario sea empresario o particular*, están sujetos al IVA español: *a)* los servicios relacionados con bienes inmuebles, cuando el lugar de radicación del inmueble se encuentra en territorio español; *b)* el transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario, por la parte del trayecto que discurre en territorio español (cabe recordar, en cualquier caso, que el transporte internacional por vía marítima y aérea está exento *ex art. 22.13 LIVA*); *c)* los servicios de restaurante y *catering*, cuando se prestan materialmente en España, salvo a bordo de un transporte intracomunitario de viajeros, en cuyo caso la sujeción al IVA dependerá de que el transporte se inicie en territorio español.

B) La mayoría de las reglas especiales se refieren a situaciones en las que *el destinatario no es un empresario o profesional* –cuando el destinatario es empresario o profesional rige la regla general B2B del art. 69.Uno.1.º LIVA–. Así, están sujetos al IVA español, entre otros: *a)* el transporte de bienes, por la parte del trayecto que transcurre en España; no obstante, el transporte intracomunitario está sujeto cuando el lugar de inicio del transporte está en territorio español (art. 72 LIVA); *b)* los siguientes servicios, cuando se prestan materialmente en España: servicios accesorios a transportes –carga y descarga, transbordo–, trabajos y ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales; *c)* los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones y radiodifusión a consumidores cuando el domicilio del consumidor está en territorio español.

C) La única regla especial aplicable cuando *el destinatario de los servicios es un empresario o profesional* se refiere a los servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas y servicios accesorios. Dichas prestaciones

están sujetas al IVA cuando los referidos acontecimientos se celebran en territorio español.

LECCIÓN 20.^a IVA (IV). RECUPERACIÓN DEL IVA: DERECHO DE DEDUCCIÓN Y DEVOLUCIONES

I. Introducción

§ 509 Para garantizar la neutralidad del IVA dentro del ciclo productivo es preciso que los empresarios o profesionales puedan recuperar las cuotas correspondientes a los *inputs* de la actividad. Lo normal es que el resarcimiento se produzca a través del derecho de deducción.

El derecho de deducción permite al operador económico reducir el importe del “IVA devengado”, es decir, la suma de las obligaciones tributarias nacidas a su cargo a lo largo del periodo de liquidación, en el “IVA deducible”, las cuotas soportadas o desembolsadas dentro del mismo período que corresponden a los *inputs* de la actividad. La diferencia entre ambas magnitudes determina la cantidad que ha de ingresar a Hacienda con la autoliquidación.

Al propio tiempo, sin embargo, el sujeto pasivo repercute la cuota devengada con cada operación gravada. Las cantidades que desembolsan los adquirentes de bienes y servicios sirven, ante todo, para el resarcimiento del operador económico, que retiene para sí un importe equivalente al de las cuotas soportadas o desembolsadas por los *inputs* de la actividad. De esta manera, los empresarios y profesionales recuperan las cuotas de IVA soportado, lo que garantiza la neutralidad del IVA dentro del ciclo productivo, sin que la Hacienda tenga que devolver cantidad alguna.

§ 510 Es posible que el empresario o profesional no pueda recuperar el importe total de las cuotas soportadas a través del derecho de deducción –piénsese, p. ej., un exportador “químicamente puro” que sólo realiza operaciones exentas que no excluyen el derecho de deducción–. La neutralidad del IVA pasa en estos casos por la *devolución* por parte de Hacienda de las cuotas soportadas o desembolsadas en ejercicio de la actividad.

II. El derecho de deducción

II.1. Régimen general

A. Sujeto

§ 511 El sujeto del derecho de deducción es el empresario o profesional (vid. art. 5 LIVA). Conviene recordar que, además del concepto general de empresario o profesional, la norma atribuye esta condición a determinados sujetos, incluso cuando actúan con carácter ocasional [cfr. art. 5.Uno c), d) y e) LIVA]. De entre ellos interesa destacar a quienes realizan ocasionalmente entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos (exentas), cuyo régimen de deducción –en realidad, derecho a la devolución– es objeto de una serie de reglas específicas.

Otra precisión que cobra sentido desde esta perspectiva es que la condición de empresario o profesional no se adquiere a partir del momento en que el sujeto realiza la

primera entrega de bienes o prestación de servicios en ejercicio de la actividad, sino cuando adquiere bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad (art. 5.Dos *in fine* LIVA). Es posible, sin embargo, que las cuotas soportadas antes del inicio de las entregas y prestaciones de servicios sean objeto de un régimen específico de deducción (cfr. arts. 111 a 113 LIVA).

B. Objeto

§ 512 El objeto del derecho de deducción son las cuotas de IVA español soportadas o desembolsadas por el empresario o profesional en ejercicio de la actividad. No cabe deducir el IVA de otros países, sin perjuicio de que su importe puede recuperarse a través del régimen de devolución que establece el art. 117 bis LIVA.

El empresario o profesional puede deducir las cuotas correspondientes a los *inputs* de la actividad, con independencia del concepto del que traigan causa (cfr. art. 92 LIVA). Carece de relevancia que el IVA haya sido soportado por repercusión del proveedor o que sea una obligación propia frente a Hacienda –p. ej., importaciones de bienes, adquisiciones intracomunitarias, operaciones interiores con inversión de sujeto pasivo, autoconsumo interno de bienes...–.

El importe total de la cuota de IVA es deducible de manera inmediata, incluso en el caso de los bienes de inversión –IVA *tipo consumo*–. El único límite, dirigido a reforzar la correcta aplicación del IVA, es que no cabe deducir cuotas por importe superior al que legalmente corresponde (art. 94.Tres LIVA).

Las entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos son objeto de una regla especial: el empresario ocasional puede deducir la cuota soportada al adquirir el vehículo hasta el límite de la cuota que correspondería repercutir si la entrega estuviese gravada. Es una solución lógica, puesto que el bien puede haber sido utilizado entre el momento de adquisición y el de entrega, por lo que no sería razonable que quien realiza la entrega intracomunitaria pudiera recuperar el importe íntegro de la cuota soportada.

El art. 92.Dos LIVA establece que el derecho de deducción sólo procede en la medida en que los bienes y servicios se utilizan en la realización de las operaciones contempladas en el art. 94.Uno LIVA, de donde se desprende que la realización de las operaciones exentas del art. 20 LIVA no permite deducir las cuotas soportadas.

§ 513 Son deducibles todas las cuotas relacionadas con el ejercicio de la actividad económica, sin perjuicio de ciertas limitaciones o exclusiones dirigidas a impedir que los bienes y servicios sean consumidos fuera de la empresa. Así:

a) No cabe deducir en ninguna medida ni cuantía las cuotas correspondientes bienes y servicios *adquiridos sin la intención* de ser utilizados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional (art. 93.Cuatro LIVA). La posterior afectación del bien a la actividad no permite deducción alguna.

b) Tampoco cabe deducir las cuotas correspondientes a bienes y servicios que no están *afectos directa y exclusivamente* a la actividad (art. 95 LIVA). Cualquier utilización que no esté relacionada con la actividad económica comporta la exclusión total del derecho de deducción. A diferencia de lo que ocurre en el IRPF, no existe una regla *de minimis*,

lo que supone que toda utilización de los bienes para fines distintos de la empresa, por insignificante que sea, excluye la deducción de las cuotas soportadas.

La exclusión del derecho de deducción evidentemente afecta a la neutralidad del IVA, que resulta sacrificada en aras de garantizar que el impuesto grava el consumo final.

§ 514 La jurisprudencia del TJUE ha obligado a matizar el rigor de la exclusión anterior en el caso de los *bienes de inversión* (vid. art. 108 LIVA). Las cuotas correspondientes a dichos bienes pueden deducirse en función de su utilización previsible, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. Por tanto, cabe una deducción parcial de las cuotas soportadas, aunque los bienes sean utilizados con fines distintos de los empresariales.

El grado de utilización del bien debe ser acreditado por el sujeto pasivo, sin que resulte suficiente la autoliquidación presentada ni el hecho de que los bienes se encuentren contabilizados o reflejados en los registros oficiales de la actividad. El importe deducido debe ser objeto de regularización cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad ha sido diferente del inicialmente previsto. A tales efectos es preciso acudir al procedimiento de regularización de las cuotas soportadas por bienes de inversión (cfr. art. 109 LIVA), si bien tomando como referencia el porcentaje correspondiente al grado de utilización del bien en el desarrollo de la actividad.

Los automóviles y motocicletas (cfr. anexo RDLeg. 339/1990, de 2-3, Ley de Tráfico) y los bienes y servicios relacionados con su uso y mantenimiento (art. 95. Cuatro LIVA) son objeto de un régimen particular: se presume una afectación a la actividad del 50%, que inicialmente sólo permite una deducción parcial de las cuotas soportadas. A partir de ahí corresponde al empresario o a la Administración acreditar que el vehículo está afecto en mayor o menor medida a la actividad. En determinados casos (transporte de mercancías o de viajeros, agentes comerciales, servicios de vigilancia, etc.) la presunción de afectación a la actividad es del 100%.

§ 515 Hay determinados bienes y servicios que por su propia naturaleza están excluidos del derecho de deducción (art. 96 LIVA). Pese a cumplir todas las exigencias que legitiman el derecho de deducción, son productos que sirven primordialmente para el consumo final [joyas, alimentos, bebidas y tabaco, espectáculos y servicios de carácter recreativo, bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceros y los servicios de desplazamiento, hostelería y restauración –salvo que sean gasto deducible a efectos del IS y el IRPF–], por lo que no se admite la deducción.

Ahora bien, los referidos bienes y servicios pueden ser *inputs* normales de la actividad habitual de determinados empresarios o profesionales –p. ej., joyerías, restaurantes, supermercados...–, en cuyo caso el derecho de deducción se admite de manera excepcional.

C. Nacimiento y ejercicio del derecho de deducción

§ 516 El derecho de deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (cfr. art. 75 LIVA), lo que significa que en el instante en que surge la

obligación tributaria, normalmente en cabeza del proveedor, simultáneamente nace el derecho a deducir en cabeza del destinatario con lo que, en definitiva, los bienes y servicios se adquieren libres de IVA.

Un supuesto particular es el de los sujetos que ocasionalmente realizan entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos (cfr. art. 25.Uno y Dos LIVA). El derecho de deducción no nace cuando el concesionario pone el vehículo a disposición del particular, sino cuando éste realiza la entrega. Es lógico que sea así puesto que solo la realización de la entrega intracomunitaria le confiere la condición de empresario o profesional (cfr. art. 5 LIVA) –hasta ese momento es un simple particular que ha adquirido un vehículo–.

No cabe confundir el nacimiento del derecho de deducción con su ejercicio. En cualquier caso, el derecho de deducción caduca si no se ejercita dentro del plazo de cuatro años desde la fecha del devengo (art. 100 LIVA).

§ 517 A lo largo del periodo de liquidación, el IVA se devenga a cargo del empresario por las operaciones realizadas, al tiempo que nace el derecho de deducción por los *inputs* de la actividad. Con la presentación de la autoliquidación el empresario “rinda cuentas” a la Hacienda Pública, con independencia del estado de cobros y de pagos del IVA con proveedores y clientes.

El *ejercicio del derecho de deducción* nada tiene que ver con el resarcimiento efectivo por parte del operador económico, sino con la inclusión de las cuotas soportadas en la correspondiente autoliquidación, a efectos de reducir el importe de las cuotas devengadas. De esta manera, la declaración refleja la diferencia entre el importe total de las cuotas devengadas y el importe total de las cuotas soportadas en el periodo de liquidación con independencia del estado de cobros y pagos.

Es posible que el importe de las cuotas soportadas en el periodo de liquidación sea mayor que el de las cuotas devengadas, lo que coloca al sujeto pasivo en una posición acreedora frente a Hacienda. Dentro del esquema general de liquidación del IVA, a lo largo del año el operador económico no tiene derecho a la devolución del exceso, sino que “arrastra” dicha cantidad al siguiente periodo de liquidación (mayor IVA deducible). Solo en la última declaración del año, el empresario puede optar entre solicitar la devolución o deducir la cantidad pendiente en el siguiente periodo de liquidación (art. 115 LIVA).

§ 518 El derecho de deducción puede ejercerse a partir del *momento en que las cuotas se entienden soportadas*. Dicho instante no viene determinado por el desembolso efectivo de la carga tributaria, sino por la recepción de la factura o documento justificativo del derecho de deducción (cfr. art. 97 LIVA). No obstante, si el devengo del IVA se produce en un momento posterior, la cuota no se entiende soportada hasta dicho instante. La norma trata de garantizar que el adquirente no ejerce el derecho de deducción (declara la cuota deducible) antes de que el proveedor haya podido declarar la cuota devengada.

En el supuesto de entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos realizadas por un sujeto ocasional, el derecho de deducción no puede ejercerse hasta el

momento de la declaración de la entrega exenta. Conviene precisar que la recuperación del IVA soportado en estos casos normalmente se produce por vía de la devolución.

§ 519 Para poder ejercer el derecho de deducción el sujeto ha de estar en posesión del documento justificativo de su derecho (art. 97 LIVA). Dicho documento es, con carácter general, la *factura* original expedida por el proveedor, según lo dispuesto en el art. 6 de RD 1619/2012, de 30 de noviembre, o en el artículo 7, en caso de factura simplificada. No cabe deducir un importe superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada en la factura o satisfecha según el documento justificativo.

Según el art. 97.Dos LIVA, los documentos que no cumplen todos los requisitos legales y reglamentarios no justifican el derecho de deducción. La única posibilidad es proceder a la rectificación del documento (p. ej., emisión de una factura rectificativa), en cuyo caso el derecho de deducción puede ejercerse en la declaración correspondiente al periodo en que el sujeto pasivo reciba el documento rectificativo.

II.2. Supuestos particulares

§ 520 El ejercicio de la actividad empresarial o profesional puede suponer la realización de operaciones que dan y que no dan derecho de deducción. Ninguna de las previsiones que vamos a examinar a continuación se aplica cuando el sujeto realiza exclusivamente operaciones que dan derecho de deducción (cfr. art. 94 LIVA) o bien cuando solo realiza operaciones exentas del art. 20 LIVA.

A. Prorrata general y prorrata especial

§ 521 Si una parte de la actividad empresarial o profesional está integrada por operaciones que no dan derecho de deducción, el sujeto no puede deducir la totalidad de las cuotas soportadas. Para determinar en qué medida puede deducir se utiliza la regla de la prorrata (art. 102 ss. LIVA).

Hay dos modalidades de prorrata: la prorrata general y la prorrata especial.

§ 522 El régimen de la *prorrata general* (arts. 104 y 105 LIVA) prescinde de la utilización efectiva de los bienes y servicios dentro la actividad económica –si se emplean para realizar operaciones que dan o no dan derecho de deducción– y basa el derecho de deducción en la composición de la cifra de negocio: el sujeto pasivo puede deducir en la proporción que representan las operaciones que dan derecho de deducción dentro del conjunto de las operaciones realizadas en ejercicio de la actividad.

Si el 60% de la cifra de negocio está constituido por operaciones que dan derecho a la deducción, el empresario podrá deducir el 60% de las cuotas soportadas.

§ 523 La *prorrata especial* (art. 106 LIVA) basa la deducción en la utilización efectiva de los bienes y servicios en el ejercicio de la actividad. Así, el empresario o profesional puede deducir el importe total de las cuotas que corresponden a la adquisición o importación de bienes y servicios que se utilizan exclusivamente para la realización de

operaciones que dan derecho de deducción; por el contrario, no puede deducir en ninguna medida las cuotas de bienes y servicios que se utilizan exclusivamente para la realización de operaciones que no dan derecho de deducción. Cuando los bienes y servicios se utilizan para la realización tanto de operaciones que dan como que no dan derecho de deducción, se aplica la prorrata general.

La *prorrata especial* responde mejor al espíritu del derecho de deducción (cfr. art. 92.Dos LIVA y art. 94.Uno LIVA), pero su aplicación es más complicada. La prorrata general arroja una solución más imperfecta pero tiene la ventaja la simplicidad.

§ 524 Los *entes públicos* que realizan conjuntamente operaciones sujetas y operaciones no sujetas (cfr. art. 7.8º LIVA) pueden deducir en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de operaciones sujetas, incluyéndose a estos efectos las operaciones a que se refiere el art. 94.Uno.2º LIVA (operaciones realizadas fuera que generarían derecho de deducción si hubiesen sido realizadas en el interior). El criterio ha de mantenerse en el tiempo, salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

B. Sectores diferenciados

§ 525 El hecho de que un empresario realice varias actividades económicas carece de relevancia desde el punto de vista del derecho de deducción, a menos que se trate de sectores diferenciados en cuyo caso el régimen de deducción se aplica separadamente para cada actividad.

Para que existan sectores diferenciados es preciso que concurren dos requisitos [vid. art. 9.1º c) LIVA]: i) las actividades han de aparecer recogidas en *grupos* diferentes de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE 2009), salvo que una de ellas tenga carácter accesorio; y ii) cada actividad ha de tener un régimen de deducción diferente (p. ej. una actividad integrada por operaciones gravadas que permiten el derecho de deducción y otra por operaciones exentas que excluyen el derecho de deducción), lo que se entiende producido cuando hay una diferencia de más de cincuenta puntos porcentuales.

Hay actividades económicas que constituyen sectores diferenciados por mandato legal. Es el caso de las actividades acogidas a determinados regímenes especiales del IVA (recargo de equivalencia, régimen simplificado, agricultura, ganadería y pesca) que excluyen o matizan el ejercicio del derecho de deducción, así como de determinadas operaciones financieras –arrendamientos financieros y operaciones de cesión de créditos o de préstamos–.

Cuando los bienes y servicios adquiridos se utilizan conjuntamente en sectores diferenciados, a efectos de determinar el importe deducible se recurre a la prorrata general, a partir de la cifra total de operaciones realizadas en los sectores implicados (art. 101.Uno LIVA).

II.3. Regularización de las deducciones iniciales

A. Prorrata definitiva

§ 526 A lo largo del año el empresario o profesional realiza una deducción provisional de las cuotas soportadas, aplicando el porcentaje definitivo de prorrata del año anterior. En la última declaración del ejercicio, una vez que conoce la composición de la cifra de negocio y, por tanto, el porcentaje que realmente representan las operaciones que dan derecho de deducción, calcula la prorrata definitiva (art. 104 LIVA) y regulariza las deducciones practicadas.

La prorrata definitiva también se utiliza para la regularización de las deducciones por bienes de inversión (art. 107 LIVA) y de las deducciones de las cuotas soportadas antes del inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios (art. 111 LIVA).

B. Bienes de inversión

§ 527 El IVA permite la deducción de las cuotas de manera inmediata, con independencia de que se trate de bienes corrientes o de bienes de inversión. En este último caso, si el régimen de deducción varía de unos ejercicios a otros, el importe inicialmente deducido se somete a regularización a lo largo de un periodo de tiempo (4 años y 9 años en caso de bienes inmuebles).

La regularización se realiza a partir del porcentaje de prorrata general del año en curso, calculando el importe que se habría deducido de haber adquirido el bien en el ejercicio actual y restando el importe inicialmente deducido. La cantidad resultante se divide por 5 o por 10 en caso de bienes inmuebles (regularización por quintas o décimas partes).

No procede la regularización en los supuestos de pérdida o inutilización definitiva del bien de inversión no imputable al sujeto pasivo.

§ 528 Si el bien de inversión es transmitido dentro del periodo de regularización, el empresario ha de efectuar una regularización única correspondiente al año en que se produce la entrega y al resto de años que restan para completar el periodo de regularización. El sentido de la regularización varía según que la entrega del bien de inversión esté gravada o exenta. Sobre la base del procedimiento apuntado en el párrafo anterior se toma un porcentaje de prorrata del 100% si la entrega está gravada y un 0% si la entrega está exenta. El resultado se multiplica por el número de años que restan para concluir el periodo de regularización.

C. Cuotas soportadas antes del inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios

§ 529 Cuando un sujeto inicia una actividad en la que prevé realizar operaciones que dan y que no dan derecho de deducción, la deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios es objeto de un régimen particular de deducción, basado en una propuesta de porcentaje de deducción provisional que el empresario ha de presentar a la Administración (art. 111.Dos LIVA).

Una vez transcurridos cuatro años desde el inicio de la actividad, los importes deducidos son objeto de una regularización única (art. 112 LIVA). A tales efectos se aplica la regla de la prorrata general tomando como referencia la cifra de negocios global de ese periodo.

D. Otras

§ 530 También puede procederse a la regularización por modificación del grado de afectación de los bienes de inversión entre actividades empresariales y no empresariales (art. 95.Tres.3º LIVA) y por rectificación de las deducciones (art. 114 LIVA).

III. Devoluciones

§ 531 El IVA prevé la posibilidad de *devolución anual* del exceso de las cuotas soportadas. A lo largo del año la recuperación del IVA se basa en el juego repercusión-derecho de deducción y el sujeto pasivo no puede solicitar la devolución de las cuotas soportadas, salvo en casos particulares. El exceso de IVA soportado en un periodo de liquidación se “arrastra” al siguiente, incrementando la cifra de IVA deducible, y solo si está situación persiste a finales de año entonces se abre la posibilidad de solicitar la devolución.

La crisis económica ha llevado a introducir un régimen opcional de *devolución mensual* al que puede acogerse cualquier empresario o profesional (art. 116 LIVA). Cada período de liquidación funciona a modo de compartimento estanco, de manera que el exceso de cuotas soportadas en un periodo no puede compensarse en las autoliquidaciones siguientes, sino que el sujeto pasivo ha de esperar a que la Administración dicte acto de liquidación y proceda a la devolución.

§ 532 También puede solicitar la devolución los empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que no realizan operaciones gravadas por el IVA español (arts. 119 y 119 bis LIVA). En la misma línea, los empresarios o profesionales españoles que soportan cuotas de IVA de otro Estado de la UE pueden solicitar su devolución a través de la página *web* de la AEAT (art. 117 bis LIVA).

§ 533 Los viajeros no establecidos en territorio comunitario que han adquirido bienes en territorio español pueden obtener la devolución del IVA en frontera (art. 117 LIVA). En este caso la solución obedece a la voluntad de no gravar el consumo final fuera de la UE.

LECCIÓN 21.^a IVA (V): GESTIÓN. RÉGIMENES ESPECIALES

I. DEBERES RELACIONADOS CON LA GESTIÓN

§ 534 El sujeto pasivo está obligado a cumplir una serie de deberes relacionados con la gestión del IVA (art. 164 LIVA):

a) Deber de presentar *declaración-liquidación periódica*, normalmente con carácter trimestral o mensual, dentro de los veinte primeros días del mes siguiente al periodo al que se refieran –salvo la del último periodo de liquidación del año que puede presentar hasta el 30 de enero siguiente–. Sólo están dispensados de este deber quienes realizan exclusivamente operaciones exentas de los arts. 20 y 26 LIVA. Asimismo, el sujeto pasivo ha de presentar una declaración-resumen anual de las operaciones con terceros.

b) Deber de expedir y entregar factura de acuerdo con lo dispuesto en el RD 1619/2012, de 30 noviembre. Además, ha de conservar las facturas recibidas durante el plazo de prescripción o de regularización de las cuotas soportadas.

c) Deber de presentar la declaración de inicio –y, en su caso, de modificación y cese– de la actividad y de solicitar el NIF, que ha de comunicar y acreditar cuando la norma así lo establezca.

d) Deber de llevanza de la contabilidad y los registros que establece la norma reglamentaria (p. ej., libro-registro de bienes de inversión).

Los sujetos pasivos no establecidos en la UE tienen, además, el deber de designar representante para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

§ 535 El IVA correspondiente a las *importaciones* es gestionado por las autoridades aduaneras, que liquidan el gravamen juntamente con los derechos aduaneros en el momento de la presentación del Documento Único Administrativo (DUA). Lo mismo ocurre con las mercancías situadas en territorio español que abandonan las áreas exentas (art. 23 LIVA) o se desvinculan de los regímenes aduaneros y fiscales enumerados en el art. 24 LIVA. En cualquier caso, las cuotas desembolsadas se deducen, en su caso, en la declaración-liquidación periódica.

Las demás operaciones de tráfico internacional, exterior y comunitario, normalmente se gestionan a través de la declaración-liquidación ordinaria. Adicionalmente, los empresarios y profesionales que realizan operaciones intracomunitarias –entregas y adquisiciones de bienes y de servicios– están obligados a presentar una *declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias*. Dicha declaración tiene carácter mensual –no obstante, puede tener carácter trimestral o anual cuando las operaciones no exceden de la cifra reglamentaria– y constituye un elemento fundamental para el control del tráfico intracomunitario.

§ 536 Existe una *declaración-liquidación especial* de carácter no periódico para quienes carecen de la condición de empresarios y profesionales y realizan determinadas operaciones sujetas –p. ej., adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte

nuevos, adquisiciones realizadas por personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales– o son empresarios o profesionales sin derecho de deducción – adquisiciones intracomunitarias realizadas por sujetos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, sujetos en régimen de recargo de equivalencia que solicitan la devolución de las cuotas reembolsadas a los viajeros–.

II. Regímenes especiales

§ 537 El régimen general del IVA que hemos examinado páginas atrás se encuentra acompañado de una serie de regímenes especiales, algunos de ellos de gran aplicación práctica. La mayoría de los regímenes especiales son de aplicación voluntaria, no obstante, algunos tienen carácter obligatorio.

II.1. Regímenes obligatorios

§ 538 El régimen del *recargo de equivalencia* (arts. 148 ss. LIVA) se aplica a los pequeños comerciantes minoristas, el último eslabón del ciclo productivo y, sin embargo, el más frágil desde el punto de vista del correcto cumplimiento. La finalidad del régimen especial es dejar a los comerciantes minoristas fuera del cuadro de obligaciones y derechos del IVA, sin renunciar a gravar el valor añadido en la fase de venta al consumo.

El comerciante minorista: i) no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas; ii) no está obligado a ingresar el IVA a Hacienda por las entregas de bienes que realiza; no obstante, iii) sí tiene el deber de repercutir el IVA a sus clientes. El gravamen del valor añadido en fase minorista pasa por el *proveedor* del minorista que, además de la cuota de IVA, está obligado a ingresar y a repercutir el recargo de equivalencia.

§ 539 El régimen de las *agencias de viaje* (arts. 141 a 147 LIVA) se aplica a intermediarios que prestan un conjunto de servicios a los viajeros en nombre propio que, a su vez, reciben de terceros –p. ej., alojamiento, transporte–. Desde un punto de vista jurídico el impuesto aplicable en estos casos es un verdadero impuesto sobre el valor añadido.

La agencia de viajes: a) no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas correspondientes a los bienes y servicios adquiridos para la realización del viaje (ni solicitar la devolución de cuotas extranjeras); y b) presta un único servicio de carácter complejo que se localiza en el lugar donde se encuentra situada la sede de la actividad o el EP desde el que se presta el servicio. La agencia de viajes: i) está obligada a ingresar el IVA correspondiente a su margen bruto de beneficio –diferencia entre el precio de venta sin IVA y el precio de compra, IVA incluido–; y ii) repercute al viajero el IVA correspondiente al margen, si bien no consigna su importe separadamente en la factura sino como parte integrante del precio.

La agencia tiene derecho a deducir el resto de las cuotas soportadas (p. ej., el alquiler del local de negocio, el teléfono, etc.) de acuerdo con el régimen general del IVA.

Los sujetos pueden no aplicar este régimen cuando el destinatario del servicio es un empresario o profesional con derecho de deducción, en cuyo caso procede aplicar el

régimen general.

§ 540 El régimen aplicable al *oro de inversión* (arts. 140 a 140 *sexies* LIVA) se caracteriza por la exención de las operaciones sujetas con exclusión del derecho de deducción. Es una solución lógica, si tenemos en cuenta que el art. 20.Uno.18º LIVA establece la exención de las operaciones financieras.

Los *fabricantes* de oro de inversión que realizan entregas a empresarios o profesionales que actúan en ejercicio de su actividad pueden *renunciar a la exención*, lo que les permite deducir las cuotas soportadas. El gravamen de la entrega comporta, a su vez, la inversión del sujeto pasivo.

II.2. Regímenes voluntarios

§ 541 El régimen del *criterio de caja* (arts. 163 *decies* ss. LIVA) es uno de los regímenes introducidos a raíz de la crisis económica. Es un régimen de carácter transversal, que se aplica con independencia de la naturaleza de la actividad económica, al que sólo pueden acogerse las pequeñas empresas con una cifra de negocios inferior a 2 millones €.

El criterio de caja supone que las relaciones jurídicas del IVA –obligación tributaria, deber de repercusión y derecho de deducción– dejan de basarse en la corriente real de bienes y servicios y pasan a hacerlo en la *corriente monetaria*. Así: i) la obligación tributaria nace en el momento en que el proveedor percibe el precio; ii) la repercusión se efectúa al tiempo de expedir y entregar la factura, pero no se entiende producida hasta el momento del devengo, según el criterio anterior; y iii) el derecho de deducción no nace hasta el momento en que el operador económico paga el precio de los bienes y servicios que adquiere.

Interesa destacar que el derecho de deducción de los empresarios en régimen general se ve afectado cuando adquieren de proveedores que están acogidos al criterio de caja, en la medida en que su derecho de deducción no nace según lo dispuesto en el artículo 75 LIVA sino cuando proceden al pago.

§ 542 El régimen *simplificado* (arts. 122 ss. LIVA) se aplica a pequeños empresarios – con carácter general, con una cifra de negocio inferior a 150.000 € el año anterior– que realizan las actividades previstas en la OM que anualmente aprueba el Ministerio de Hacienda. Se trata de sujetos para los que el correcto cumplimiento de las obligaciones del IVA puede resultar excesivamente gravoso, por lo que la norma habilita un régimen simplificado que corre paralelo al régimen de estimación objetiva del IRPF.

Las desviaciones que presenta el régimen especial respecto del régimen general afectan fundamentalmente a la determinación del importe de la obligación tributaria y al ejercicio del derecho de deducción. Básicamente el sujeto pasivo: i) está obligado a ingresar una cuota trimestral cuyo importe se determina a través de un sistema de signos, índices y módulos; ii) tiene deber de repercutir la cuota correspondiente a cada operación –de donde se desprende que no existe correspondencia entre las cantidades que percibe y el importe que está obligado a ingresar a Hacienda–; y iii) puede deducir las cuotas soportadas, si bien sólo en la declaración correspondiente al último periodo.

§ 543 El régimen de *agricultura, ganadería y pesca* (arts. 124 ss. LIVA) deja fuera del cuadro de relaciones jurídicas del IVA a los pequeños empresarios individuales que operan en el sector primario. Dichos sujetos: i) no están obligados a ingresar cantidad alguna a Hacienda por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realizan; ii) no tienen deber de repercutir; y iii) carecen del derecho de deducción. Son empresarios y profesionales, por tanto, que están excluidos del régimen de gestión del IVA. No obstante, para que puedan resarcirse de las cuotas soportadas, aunque sea parcialmente – y así evitar un encarecimiento excesivo de los productos–, se les reconoce el derecho a percibir una compensación a tanto alzado cuando venden sus productos a otros empresarios o profesionales –12% o 10,5%, según el tipo de producto–.

Los empresarios y profesionales que desembolsan la compensación, que son a la postre quienes introducen los productos en el circuito de producción y distribución, tienen derecho a deducir su importe como si se tratase de una cuota de IVA soportado.

§ 544 El régimen especial de *bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección* (arts. 135 ss. LIVA) constituye, desde un punto de vista jurídico, un verdadero impuesto sobre el valor añadido. Interesa tener presente que el IVA pretende gravar una sola vez el valor total de los bienes y que en este caso nos encontramos ante bienes que en su momento salieron del ciclo productivo para ser consumidos y que ahora vuelven a introducirse para una nueva distribución.

El régimen se caracteriza porque el revendedor: i) no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas, en su caso, por la adquisición o importación de los bienes que son objeto de reventa –sí puede deducir las demás cuotas soportadas–; ii) está obligado a ingresar a Hacienda la cuota de IVA correspondiente al margen de beneficio que obtiene en la operación; dicho margen se calcula por diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de los bienes, con exclusión del IVA correspondiente al margen; y iii) tiene deber de repercutir, si bien no puede consignar la cuota separadamente, sino que tiene que integrar su importe en el precio.

§ 545 El régimen aplicable a los *grupos de entidades* (art. 163 quinquies LIVA) pretende minimizar el efecto financiero del IVA sobre el grupo. No excluye ninguna las relaciones jurídicas que integran el régimen general del IVA, si bien introduce variaciones en la base imponible de las operaciones intragrupo y en el ejercicio del derecho de deducción. Básicamente:

1) La base imponible de las operaciones intragrupo –operaciones entre entidades vinculadas– no viene determinada por su valor de mercado sino por el coste de los bienes y servicios.

2) Los excesos de cuotas soportadas por unas entidades del grupo pueden ser deducidos de las cuotas devengadas por otras entidades. Para ello es preciso que el grupo presente una declaración conjunta, además de las declaraciones individuales de cada entidad.

§ 546 El régimen aplicable a los servicios de *telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y servicios prestados por vía electrónica* (art. 163 septiesdecies LIVA)

pretende simplificar las obligaciones formales de los empresarios y profesionales que actúan en distintos países de la UE.

Conviene recordar que los servicios de telecomunicaciones, televisión, etc., se entienden prestados en el lugar donde se encuentra la sede o el domicilio del destinatario del servicio, con independencia de que tenga o no la condición de empresario o profesional, lo que supone que los proveedores están obligados a fraccionar su cifra de negocio y cumplir las obligaciones y deberes del IVA (declaración, ingreso, etc.) en cada uno de los Estados de la UE en los que se encuentran sus clientes. Para simplificar el cumplimiento, el régimen especial establece un mecanismo de ventanilla única que permite cumplir todas las obligaciones ante una sola Administración comunitaria.

VIII. IMPUESTOS ESPECIALES Y DERECHOS DE ADUANA

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

LECCIÓN 22.^a IMPUESTOS ESPECIALES

I. Impuestos especiales de fabricación

I.1. Introducción

§ 547 Los Impuestos Especiales de Fabricación o accisas son impuestos indirectos, reales, objetivos, de carácter instantáneo, que gravan el consumo de determinados bienes. Son impuestos indirectos que se caracterizan porque el único sujeto obligado frente a Hacienda es el fabricante (impuesto monofásico). Por razones de neutralidad, también gravan la importación y la llegada de los productos procedentes de otros Estados miembros de la UE.

Pese a gravar consumos específicos, son impuestos de gran capacidad recaudatoria puesto que los bienes sobre los que recaen son objeto de un consumo muy extendido y, habitualmente, de demanda rígida (p. ej., tabaco, hidrocarburos). Desde el punto de vista del fundamento de la contribución, el consumo de dichos bienes genera unos costes económicos y sociales (sanidad, infraestructuras terrestres, medio ambiente, etc.) que justifican una mayor contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Además, el encarecimiento que experimenta el precio por efecto del impuesto puede producir el efecto de retraer la demanda y, en definitiva, reducir el consumo de productos que se consideran perjudiciales para la salud y para el medio ambiente. Desde esta perspectiva son impuestos con los que se trata de reorientar determinados comportamientos (los denominados *Sin Taxes* en el ámbito anglosajón).

§ 548 Dentro de la UE se encuentran armonizados los IIEE sobre la fabricación del alcohol, el tabaco y los productos energéticos. Desde esta perspectiva es preciso tener en cuenta lo dispuesto en: i) la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16-12, que establece una estructura común; ii) la Directiva 2011/64, de 21-6, sobre la estructura y tipos de los impuestos sobre las labores del tabaco; iii) las Directivas 92/83 y 92/84, de 19-10, sobre los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas; y, en último término, iv) la Directiva 2003/96, de 27-10, relativa a la imposición sobre los productos energéticos y la electricidad.

Los impuestos armonizados tienen carácter obligatorio en todos los Estados de la UE. En cualquier caso, nada impide que los Estados miembros puedan establecer otras accisas, siempre que no vulneren los límites que establecen las directivas comunitarias (vid. art. 1 Directiva 2008/118/CE y art. 401 de la Directiva 2006/112/CE).

§ 549 Los IIEE están regulados por la Ley 38/1992, de 8 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIEE) y por el RD 1165/1995, de 15-7, por el que se aprueba su reglamento (RIIEE). Son impuestos que se exigen en todo el territorio español, salvo Canarias, Ceuta y Melilla –no obstante, determinados impuestos sobre las bebidas alcohólicas también se exigen en Canarias–. Dependiendo de la modalidad de gravamen de que se trate, la recaudación está total o parcialmente cedida a las CCAA que, salvo excepción, carecen de competencias para regular la materia.

En Navarra y el País Vasco la exacción corresponde a las Administraciones forales cuando la fabricación de los productos se produce en territorio foral. El régimen foral es idéntico al que rige en el resto del territorio nacional, salvo en lo relativo a modelos y plazos de declaración.

I.2. Disposiciones comunes

§ 550 El régimen de los IIEE se compone de una serie de disposiciones comunes y de las particularidades de cada impuesto. Cabe agrupar las normas comunes según se refieran a la fabricación o a la circulación internacional de los productos.

A. Fabricación

§ 551 El hecho imponible básico es la fabricación en territorio español. Conviene aclarar que la fabricación se realiza en *régimen suspensivo*, lo que supone que la obligación tributaria no nace hasta un determinado momento posterior (cfr. arts. 4.27, 7.1 y 11 LIIEE). La finalidad es neutralizar el efecto financiero del impuesto sobre el depositario autorizado, aproximando el nacimiento de la obligación tributaria al momento de la puesta consumo de los productos en territorio español. De ahí que el régimen suspensivo se extienda a la circulación de los productos con destino a otras fábricas y depósitos autorizados para ser sometidos a procesos de transformación o depósito o con destino a la exportación.

Los IIEE también gravan el *autoconsumo* por parte del depositario autorizado, con la finalidad de evitar situaciones de fraude. No están sujetas, sin embargo, las mermas y pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos que acaecen durante el régimen suspensivo ni aquellas que tienen lugar por caso fortuito o por fuerza mayor, siempre que no se excedan los porcentajes reglamentarios (franquicia) o se pruebe la pérdida. Tampoco se grava la destrucción o pérdida cuando ha sido autorizada por las autoridades fiscales. Se trata de situaciones, en definitiva, en las que no existe puesta a consumo de los productos gravados (cfr. art. 6 LIIEE).

Están exentos los productos destinados a consumo en el marco de las relaciones internacionales –misiones diplomáticas, organismos internacionales, fuerzas armadas de la OTAN, etc.–, así como al avituallamiento de buques y aeronaves, distintos de los privados, que se utilizan fundamentalmente en la navegación internacional (art. 9 LIIEE).

Con carácter general, el *devengo* se produce en el momento de la salida de los bienes de las fábricas o depósitos fiscales. No obstante, en ocasiones, la salida con determinados destinos está amparada por el régimen suspensivo (cfr. art. 7.1 LIIEE). También se produce el devengo en el instante en que los productos son objeto de autoconsumo.

El *sujeto pasivo* es el depositario autorizado, es decir, el titular de la fábrica o depósito fiscal del que salen los productos o en el que se produce el autoconsumo (art. 8 LIIEE). Dicho sujeto tiene la obligación de repercutir la cuota tributaria sobre el adquirente (art. 14 LIIEE).

La *base imponible* normalmente tiene carácter no dinerario y expresa el volumen, número de unidades, peso o potencia energética de los productos fabricados o importados. La regulación de este aspecto, así como del tipo impositivo, depende de cada impuesto.

B. Operaciones internacionales

(i) Circulación exterior

§ 552 La finalidad de los IIEE es gravar la puesta a consumo de los productos gravados en territorio español, lo que conduce a sujetar también la importación procedente de países terceros (art. 5.1 LIIEE). Por el contrario, los productos fabricados en España que están destinados a consumo en el extranjero no tributan. Ambas referencias ponen de relieve que, salvo excepción, la estructura jurídica de los IIEE se rige por el principio de país de destino.

§ 553 El régimen de las *importaciones* está influido por el derecho arancelario, lo que facilita la gestión por parte de las autoridades aduaneras. El *hecho imponible* es la entrada de los productos en territorio español, salvo que se vinculen inmediatamente a un procedimiento o régimen aduanero suspensivo (p.ej., tránsito, perfeccionamiento activo), así como el despacho a consumo cuando los productos abandonan un régimen o procedimiento aduanero suspensivo. Conviene recordar que, a estos efectos, Canarias, Ceuta y Melilla no forman parte del territorio español.

El *devengo* se produce con el nacimiento de la deuda aduanera (art. 7.2 LIIEE), no obstante, también aquí cabe la posibilidad de régimen suspensivo (p. ej., cuando los productos importados se destinan directamente a su introducción en una fábrica o depósito fiscal).

El *sujeto pasivo* a título de contribuyente es la persona o la entidad obligada al pago de la deuda aduanera (art. 8.2.b LIIEE). Además, son responsables solidarios las personas físicas o jurídicas que resulten obligadas solidariamente al pago de la deuda aduanera. El expedidor registrado está obligado al pago en tanto no se justifique la recepción de los productos por el destinatario autorizado. El referido expedidor es una persona autorizada en el Estado de importación para enviar los productos en régimen suspensivo solo desde el lugar de importación en el momento de su despacho a libre práctica.

La *base imponible* y el *tipo impositivo* son los mismos que en caso de fabricación.

La declaración y pago del impuesto se realiza con la presentación del DUA a la importación ante las autoridades aduaneras.

§ 554 La *salida* de los productos de fábricas y depósitos fiscales españoles con destino a la exportación se realiza en *régimen suspensivo*, lo que permite que los productos abandonen la UE libres de IIEE. La ultimación del régimen suspensivo se acredita mediante el DUA a la exportación debidamente diligenciado por las autoridades aduaneras.

Si antes de la exportación se hubiese devengado el impuesto –exportadores que han soportado el impuesto por repercusión– se procede a la devolución (art. 10.1.a) y b) LIIEE).

(ii) Circulación intracomunitaria

§ 555 La supresión de las fronteras interiores entre los Estados miembros de la UE a partir de 1993 obligó a modificar el régimen aplicable a la circulación intracomunitaria. En la actualidad: i) la circulación dentro de la UE se encuentra al margen del régimen de importaciones y exportaciones (art. 16 LIIIEE); ii) con carácter general, los productos tributan en el Estado miembro en que se produce la puesta a consumo (país de destino), no obstante existen diferencias según que la circulación intracomunitaria se produzca dentro o fuera del régimen suspensivo; y iii) los productos adquiridos por los particulares (p. ej., viajeros) para satisfacer sus necesidades y transportados por ellos mismos llevan los IIEE del Estado miembro de origen.

§ 556 Cuando los productos salen con destino a una fábrica o depósito fiscal o un depósito de recepción situado en otro Estado miembro, la circulación intracomunitaria se produce en *régimen suspensivo*, de manera similar a lo que ocurre en el ámbito interno. El devengo del impuesto de destino tiene lugar cuando los productos son entregados o recibidos y corre a cargo del *depositario autorizado* o titular de una fábrica o depósito fiscal, o del *destinatario registrado* o titular de un depósito de recepción.

Los productos en régimen suspensivo también pueden ser objeto de *entrega directa* en otro Estado miembro, en el lugar que indique el depositario autorizado o el destinatario registrado.

Cuando los productos no son recibidos por el destinatario, el depositario autorizado en el Estado miembro de origen se encuentra obligado al pago.

§ 557 Hay dos supuestos en los que la circulación intracomunitaria se produce fuera del régimen suspensivo y, por tanto, habiéndose devengado el impuesto del Estado miembro de origen:

a) *Sistema de envíos garantizados* (art. 4.13 LIIIEE): El empresario envía los productos desde el Estado miembro de origen con destino a un *receptor autorizado* en otro Estado miembro, que los recibe con fines comerciales, siempre que el envío no sea realizado por el vendedor o con cargo al mismo. Antes de entregar los productos, el empresario ha de cerciorarse que el destinatario ha garantizado el pago de los IIEE del Estado miembro de destino. El devengo del impuesto del Estado de destino, a cargo del receptor, se produce en el momento de la recepción de los productos.

b) *Sistema de ventas a distancia* (art. 4.33 LIIIEE): El empresario envía los productos con destino a un adquirente, establecido en otro Estado miembro, que no tiene la condición de depositario autorizado ni de destinatario registrado, ni se dedica a la comercialización de los productos (p. ej., un particular). A diferencia del supuesto anterior, los productos han de ser enviados o transportados por el vendedor o con cargo al mismo. A su vez, el vendedor está obligado a designar a un representante fiscal en el Estado miembro de destino que tiene la condición de sustituto del contribuyente.

En ambos casos la acreditación del pago del impuesto del Estado de destino permite la devolución del impuesto del Estado de origen, evitando que se produzca una doble imposición.

I.3. Modalidades

A. Impuestos sobre los alcoholes y las bebidas alcohólicas

§ 558 La imposición sobre las bebidas alcohólicas (arts. 20 a 45 LIIEE) está armonizada por la Directiva 92/83/CEE, de 19-10 y consta de cuatro impuestos: el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios y el Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas.

Al igual que las demás modalidades de impuestos de fabricación, el *ámbito* de productos gravados se delimita a partir de los códigos de la Nomenclatura Combinada (NC) que utiliza el derecho aduanero [Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo].

La *base imponible* es el volumen expresado en hectólitros a una temperatura de 20°C y el tipo específico depende del epígrafe de clasificación de los productos en la NC.

El régimen consta de una serie de disposiciones comunes en materia de exenciones (aplicables a determinados procesos de elaboración, importaciones en régimen viajeros, pequeños envíos, tiendas libres de impuestos y equipajes) y devoluciones.

§ 559 Desde la perspectiva de la *sujeción*, cabe destacar las siguientes particularidades:

–El *Impuesto sobre la Cerveza* grava la cerveza y productos mezclados clasificados, siempre que tengan un grado de alcohol superior al 0,5% vol. Los productos con una gradación inferior no están sujetos (p. ej., cervezas 0,0).

–El *Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas* sujeta a gravamen el vino tranquilo, el vino espumoso (cava, champán), las bebidas fermentadas tranquilas (p. ej., mosto) y las bebidas fermentadas espumosas (p. ej., sidra), todas ellas con un grado alcohólico volumétrico comprendido entre el 1,2% vol. y el 15% vol. En cualquier caso, los productos sujetos a este impuesto tributan a tipo 0.

–El *Impuesto sobre Productos Intermedios* grava los productos clasificados en determinados epígrafes con un grado alcohólico superior a 1,2% e inferior o igual a 22%, siempre que no estén dentro del ámbito del Impuesto sobre la Cerveza o del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas. No está sujeta la fabricación de los productos con ciertas denominaciones de origen que cumplen determinados requisitos.

–El *Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas* grava los productos clasificados en determinados códigos NC (típicamente, alcoholes etílicos, aguardientes, whisky, ron, ginebra, etc.) con un grado de alcohol superior a 1,2% vol., así como los vinos, vermouths y demás bebidas fermentadas que tienen un grado de alcohol igual o superior al 22% vol.

B. Impuesto sobre las Labores del Tabaco

§ 560 El Impuesto sobre las Labores del Tabaco (arts. 56 a 63 LIIEE), armonizado por la Directiva 2011/64/UE, de 21-6, grava los cigarros y cigarrillos, cigarrillos, picadura para liar y demás tabacos para fumar. No está sujeta, sin embargo, la fabricación ni la importación de tabaco que se destruye bajo control de la Administración Tributaria. Está exenta la fabricación e importación de las labores de tabaco destinadas a su desnaturalización para posterior utilización en fines industriales y agrícolas o para la

realización de análisis científicos. Asimismo, hay un régimen de exención aplicable a los viajeros y tiendas libres de impuestos.

Con carácter general, la *base imponible* es el precio máximo de venta al público de las labores de tabaco, impuestos incluidos, mientras que la tarifa se determina en función del epígrafe en que se clasifica la correspondiente labor. En el caso de los cigarrillos y picadura para liar existe, además, una base imponible no dineraria que expresa, respectivamente, el número de unidades (miles de unidades) o el peso en kg. En ambos casos hay una cuota mínima que es el resultado de aplicar un tipo específico sobre la base no dineraria.

C. Impuesto sobre Hidrocarburos

§ 561 El Impuesto sobre Hidrocarburos (arts. 46 a 55 LIIIE) grava las gasolinas, fuelóleos, queroseno, gas natural y otros combustibles y carburantes, con la excepción del carbón y similares. No está sujeta la utilización de hidrocarburos en régimen suspensivo para usos distintos de los de carburante o combustible o como combustible dentro del proceso de fabricación de los hidrocarburos. Tampoco están sujetos los hidrocarburos puestos a disposición en otro Estado miembro ni los contenidos en los depósitos de los vehículos. En cambio está exenta la fabricación o importación de gas natural y de determinados productos destinados a fines distintos de su uso como carburante o combustible, así como la de productos destinados a determinados fines (carburante para la navegación marítima y aérea o por ferrocarril, producción de electricidad en centrales, inyección en altos hornos con fines de reducción química, etc.). También está exenta la importación de carburantes en los depósitos de los vehículos.

Según la naturaleza del producto, la *base imponible* es el volumen expresado en miles de litros a 15°C, el peso expresado en toneladas o el poder energético en gigajulios. Como es habitual en estos impuestos, el tipo de gravamen se determina en función del epígrafe en que aparece clasificado el producto. Como novedad, hay un tipo autonómico cuyo origen se encuentra en la integración en el Impuesto sobre Hidrocarburos de lo que hasta 2013 era el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Por lo demás, a modo de beneficio fiscal, hay un régimen de devoluciones parciales aplicables al gasóleo de uso profesional y al empleado en la agricultura y la ganadería.

II. Impuestos especiales sobre el carbón y la Electricidad

§ 562 El *Impuesto sobre el Carbón* (arts. 75 a 88 LIIIE) tiene su origen en la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, y grava el consumo de carbón en territorio español. Se exige en todo el territorio español, con la excepción de Canarias, Ceuta y Melilla y, a diferencia de otros IIEE, no está cedido a las CCAA.

El *hecho imponible* es la puesta a consumo de carbón en territorio español, con ocasión de la primera venta tras la producción o extracción, la importación o la adquisición intracomunitaria, o por razón de autoconsumo. No están sujetas las entregas que implican un envío directo del carbón por el productor o extractor, importador o adquirente intracomunitario fuera del territorio español, como tampoco el autoconsumo por el productor en sus instalaciones para las necesidades de la actividad. Por otra parte,

está exenta la primera venta a empresarios que destinen el carbón a su reventa en territorio español o a su envío fuera de territorio español, así como la puesta a consumo del carbón para determinados usos (p. ej., producción de energía eléctrica, procesos metalúrgicos o para consumo doméstico).

El *devengo* se produce con la puesta a disposición del carbón o en el momento del autoconsumo.

El *sujeto pasivo* es el productor o extractor, el importador o el adquirente intracomunitario que realiza la primera venta o autoconsumo.

La *base imponible* se determina en función del poder energético del carbón expresado en gigajulios. El tipo de gravamen varía en función de que el carbón sea objeto de uso profesional (0,15 € por gigajulio), siempre y cuando no se utilice en procesos de cogeneración y generación de energía eléctrica, o se destine a otros usos (0,65 € por gigajulio).

La gestión del impuesto se realiza a través de declaraciones-liquidaciones trimestrales. Además, el sujeto pasivo está obligado a presentar una declaración-resumen anual.

§ 563 El *Impuesto sobre la Electricidad* (arts. 89 a 104 LIIIE) fue creado originariamente como impuesto sobre la fabricación (Ley 66/1997, de 30-12), con la finalidad era obtener unos ingresos que compensasen la supresión del recargo que hasta entonces se había venido exigiendo en la factura del suministro eléctrico en concepto de ayuda a la minería de carbón. Es un impuesto indirecto de carácter monofásico que se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en el Concierto y el Convenio Económicos.

Tras la Ley 28/2014, de 27 noviembre, el IE es un impuesto indirecto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo, así como su autoconsumo por los productores de energía eléctrica. No está sujeto el consumo por generadores cuya potencia total no excede de 100 kW. A su vez está exenta la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica acogidas al régimen retributivo específico conforme a la legislación sectorial, la energía producida por pilas de combustible, así como la energía eléctrica consumida en las instalaciones de producción de electricidad para la realización de dicha actividad, así como la energía eléctrica suministrada a las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica para la realización en las mismas de estas actividades. También se aplican las exenciones habituales en el ámbito de las relaciones internacionales.

El *devengo*, en caso de suministro, se produce cuando resulta exigible la parte del precio correspondiente al periodo suministrado y, en caso de autoconsumo, en el momento del consumo.

El *contribuyente* es aquel que, debidamente habilitado de acuerdo con la Ley 24/2013, de 26-12, del Sector Eléctrico, realiza suministros de energía eléctrica al consumidor, así como quienes consumen la energía eléctrica generada por ellos mismos. En cualquier caso, el contribuyente tiene el deber de repercutir el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, salvo en los supuestos de autoconsumo.

La *base imponible* está constituida por la base imponible que se habría determinado a efectos del IVA, excluidas las cuotas del Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro a título oneroso. La base imponible es objeto de una reducción del 85% sobre la cantidad de energía eléctrica que se destina a determinados usos (p. ej., procesos metalúrgicos, riegos agrícolas). El tipo varía en función de que la electricidad sea objeto de uso industrial (0,5€ MWh) o de otros usos (1€ MWh).

III. Impuesto especial sobre determinados medios de Transporte

§ 564 El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (arts. 65 a 74 LIIIE) grava la primera matriculación definitiva en España de vehículos, embarcaciones y aeronaves accionados a motor, así como su circulación o utilización en España en determinadas circunstancias. Se exige en todo el territorio español, con la excepción de Ceuta y Melilla donde se aplica un tipo 0.

El origen del IEDMT se remonta a la armonización de la estructura de tipos impositivos del IVA, llevada a cabo por la Directiva 92/77/CEE, de 19-10, con la finalidad de compensar la pérdida de recaudación que supuso la supresión del tipo incrementado de IVA, que hasta entonces gravaba las entregas de vehículos y demás medios de transporte.

El IEDMT está cedido a las CCAA que, además, tienen competencia para regular el tipo impositivo (pueden incrementarlo hasta un 15%). A partir de 2008, su régimen jurídico integra una serie de previsiones que ponen de relieve la finalidad medioambiental del tributo.

§ 565 El *hecho imponible* es la primera matriculación definitiva en España de vehículos, embarcaciones y aeronaves accionados a motor, nuevos o usados, así como su circulación por territorio español sin haber solicitado matriculación (téngase en cuenta que han de llevar matrícula española los medios de transporte destinados a ser utilizados en territorio español por personas o entidades residentes o que sean titulares de establecimientos situados en España).

No están sujetos los medios de transporte que por sus características objetivas sean utilizados para determinadas actividades (p. ej., transporte de personas, transporte de mercancías, ambulancias, Cuerpos y Fuerzas de Seguridad, Fuerzas Armadas), los vehículos para personas de movilidad reducida y los de potencia limitada o reducidas dimensiones (p. ej., ciclomotores). Al margen de ello, hay una serie de *exenciones* aplicables a los vehículos afectos a determinadas actividades económicas (p. ej., taxis, autoescuelas), los matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, los utilizados en el ámbito de las relaciones internacionales o cuando la matriculación española trae causa del traslado de la residencia habitual a territorio español. El devengo se produce cuando se presenta la solicitud de primera matriculación definitiva. El sujeto pasivo es la persona o entidad a cuyo nombre se efectúa la misma.

La *base imponible* de los medios de transporte nuevos es el importe que ha servido como base imponible del IVA. Tratándose de bienes usados se toma el valor de mercado en la fecha de devengo, a cuyos efectos cabe recurrir a los precios medios de venta

aprobados anualmente por el Ministerio de Economía y Hacienda (v.gr. Orden HAP/2763/2015, de 17 de diciembre). Sobre la base imponible cabe practicar determinadas reducciones (50% para familias numerosas y 30% en caso de autocaravanas y similares) y el *tipo de gravamen* se determina en función de los epígrafes en los que los vehículos aparecen clasificados, atendiendo fundamentalmente al volumen de emisiones de CO₂ (por debajo de 120 gr. generalmente se aplica un tipo 0).

El IEDMT se gestiona en régimen de autoliquidación, con la particularidad de que para proceder a la matriculación del vehículo es preciso acreditar el pago, la no sujeción o la exención del impuesto.

LECCIÓN 23.^a DERECHOS DE ADUANA

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

I. Introducción

§ 566 Los derechos de aduana han sido uno de los recursos más importantes con los que tradicionalmente se han nutrido las Haciendas nacionales. En la actualidad ejercen una función primordialmente extrafiscal, regulando el flujo de entrada y salida de mercancías del territorio nacional, a fin de proteger la producción interior o, por el contrario, evitar situaciones de desabastecimiento.

Dentro de la UE, los ingresos del arancel aduanero común forman parte del cuadro de recursos propios de la UE (Decisión 2007/436/CE), destinados a financiar el funcionamiento de las instituciones comunitarias. Con todo, el 25% de la recaudación es percibido por los Estados miembros para cubrir los gastos del servicio de aduanas, ante la ausencia de una organización administrativa comunitaria.

§ 567 Tras la II Guerra Mundial se ha generado una corriente orientada al desmantelamiento de las barreras proteccionistas y a la reducción de los derechos arancelarios, en el entendimiento de que su existencia afecta negativamente al comercio internacional y promueve ineficiencias en las economías nacionales. Dentro de este contexto surge, en 1947, el *General Agreement on Trade and Tariffs* (GATT), que posteriormente daría lugar a la Organización Mundial del Comercio (OMC), que ha establecido una serie de normas y principios universalmente aceptados y adoptados por las autoridades aduaneras. Desde un punto de vista administrativo, en 1952 se creó el Consejo de Cooperación Aduanera, que pasaría a convertirse en la Organización Mundial de Aduanas (OMA) en 1994, integrada por representantes de las Administraciones aduaneras nacionales. La OMA elaboró el sistema armonizado de clasificación de las mercancías al que más adelante nos referiremos.

El Tratado de Roma, de 25 de marzo de 1957, por el que se creó la CEE, no se limitó a establecer una zona de libre comercio entre los Estados Miembros sino que creó una unión aduanera, con prohibición de derechos de importación y exportación y exacciones de efecto equivalente entre los países signatarios (cfr. art. 28 TFUE), un arancel aduanero común exterior y una política comercial común. La creación efectiva de la Unión Aduanera se produjo el 1 de julio de 1968.

La legislación aduanera se consolidó en 1992 con la aprobación del Código Aduanero Comunitario y sus disposiciones de aplicación. Desde 1 de mayo de 2016 está en vigor el Código Aduanero de la Unión (CAU), aprobado por el Reglamento (UE) 952/2013, del Parlamento y el Consejo Europeos, de 9-10-2013 y la correspondiente normativa de desarrollo (Acto Delegado, Acto de Ejecución y Acto Delegado Transitorio). Básicamente, el CAU comporta una simplificación de los procedimientos aduaneros y una evolución hacia la gestión electrónica de los trámites. Actualmente estamos inmersos en un periodo transitorio que se extenderá hasta el 31 de diciembre de 2020.

II. Deuda aduanera

II.1. Introducción

§ 568 La deuda aduanera surge normalmente con la introducción de las mercancías procedentes de países o territorios terceros para su uso, venta o consumo dentro del territorio de la UE. También puede surgir con la exportación de las mercancías comunitarias fuera del territorio de la UE (art. 81 CAU), aunque este es un supuesto extraordinario en la práctica.

II.2. Modalidades

§ 569 La deuda aduanera nace típicamente con la importación, definitiva o temporal, de las mercancías no comunitarias dentro del territorio de la UE (“deuda aduanera de importación”).

Para que las mercancías no comunitarias puedan comercializarse o ser usadas o consumidas en la UE es preciso que sean objeto de *despacho a libre práctica* (art. 77 CAU), lo que implica el cumplimiento de las formalidades aduaneras de importación, el pago de los derechos de importación y los gravámenes correspondientes (p. ej., IVA, IIEE) y la aplicación, en su caso, de medidas de política comercial (art. 201 CAU). El despacho a libre práctica otorga a las mercancías no originarias al estatuto aduanero de mercancías de la UE.

Asimismo, la deuda aduanera nace en caso de importación temporal, como veremos en el apartado “régimenes especiales”.

§ 570 La deuda aduanera de importación también nace “por incumplimiento” (art. 79 CAU).

A partir del momento en que las mercancías atraviesan la línea de la frontera surgen una serie de deberes cuya virtualidad se extiende hasta que se produce el despacho a libre práctica o se ultiman los régimenes especiales (depósito, tránsito, perfeccionamiento). El incumplimiento de las obligaciones aduaneras (p. ej., la sustracción de la vigilancia aduanera, el consumo final de los productos dentro de las zonas francas o depósitos fiscales, etc.) determina el nacimiento de la deuda aduanera.

§ 571 No se grava la importación de mercancías de retorno (mercancías que son reimportadas en el mismo estado en que salieron de la UE dentro de un plazo de tres años, *ex arts. 203 a 207 CAU*), ni la pesca y otros productos extraídos del mar fuera del territorio aduanero de la UE en aguas que no sean territoriales de un tercer país, por buques registrados o matriculados en un Estado miembro y que enarbolan el pabellón de dicho Estado (art. 208 CAU).

§ 572 Hay una serie de medidas que comportan una dispensa, total o parcial, de los derechos arancelarios. Cabe distinguir las siguientes situaciones:

Las *franquicias* permiten la importación exenta de determinados productos, normalmente en un número o cuantía limitada [Reglamento (CE) 1186/2009, del

Consejo, de 16-11-2009]. Es el caso de las franquicias aplicables a viajeros, pequeños envíos, traslado de vivienda por razones personales, etc.

Las *suspensiones* arancelarias comportan la exoneración total del pago de derechos arancelarios durante un determinado periodo de tiempo para determinados productos [Reglamento (UE) 1387/2013, del Consejo, de 17-12]. A diferencia de los contingentes arancelarios, no existe un límite cuantitativo a la importación.

Los *contingentes arancelarios* son exoneraciones, totales o parciales, que se aplican a las importaciones realizadas en un determinado periodo de tiempo (p. ej., de 1 enero a 30 de junio) y dentro de ciertos límites cuantitativos (p. ej., X miles de toneladas de trigo). Fuera de estos parámetros, la importación devenga los derechos arancelarios habituales, sin reducción alguna. No cabe confundir esta categoría con los “contingentes cuantitativos o comerciales”, que no entrañan beneficio fiscal alguno, sino la autorización para importar una cuota o cupo determinado de mercancías, por encima del cual no cabe la importación o bien está sometida a requisitos especiales. Los contingentes arancelarios pueden ser autónomos, cuando son establecidos unilateralmente por la UE, o preferenciales, si son fruto de acuerdos con países terceros.

La UE ha concluido *acuerdos de libre comercio* con determinados países [p. ej., el acuerdo que establece el Espacio Económico Europeo (EEE), que incluye a Islandia, Liechtenstein y Noruega, los Acuerdos de Estabilización y Asociación con los países balcánicos], que comportan la no exigencia de derechos de aduana o la exigencia de unos derechos reducidos.

§ 573 El *devengo* de los derechos arancelarios se produce en el momento de la admisión de la declaración en aduana (art. 77.2 CAU), es decir, típicamente cuando se admite la solicitud de despacho a libre práctica. En caso de deuda por incumplimiento, la deuda aduanera nace cuando se comete la irregularidad (art. 79.2 CAU).

§ 574 Con carácter general, el *obligado al pago* es quien realiza la declaración ante las autoridades aduaneras (art. 77.3 CAU). Dada la complejidad de los trámites aduaneros es habitual que el importador actúe por medio de un *agente de aduanas*, que puede actuar dotado de un poder de representación directo (el agente actúa en nombre y por cuenta ajena) o indirecto (el agente actúa en nombre propio pero por cuenta ajena). En caso de representación indirecta también es deudor la persona por cuya cuenta se hace la declaración.

El sujeto obligado al pago de la deuda aduanera por incumplimiento es aquél que ha cometido la irregularidad.

§ 575 La determinación del importe de la deuda aduanera requiere la precisión dos aspectos: el valor en aduana de las mercancías y el arancel aplicable.

El *valor en aduana* normalmente se determina a través del método “valor de transacción”, que partiendo del precio pagado o que corresponde pagar a cambio de las mercancías importadas, realiza una serie de ajustes (art. 70 ss. CAU). Así, es preciso incluir el importe de los bienes y servicios relacionados con la importación (p. ej., comisiones y gastos de corretaje, coste de envases y embalajes, transporte, carga, almacenamiento y seguro hasta el punto de entrada en la UE, etc.). En cambio, el valor

de transacción no ha de reflejar el precio de los servicios prestados tras la importación (p. ej., construcción, montaje, asistencia técnica, seguros y transportes ulteriores, etc.) ni los impuestos interiores.

Cuando no es posible utilizar el método de valor de transacción, cabe recurrir a una serie de métodos alternativos de aplicación jerarquizada: valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, valor deductivo... (cfr. art. 74 CAU).

§ 576 La Tarifa Integrada Comunitaria (TARIC) está regulada por el Reglamento (CEE) 2658/1987 del Consejo y el Reglamento (UE) 1006/2011, de la Comisión, de 27-9, que modifica al anterior. El TARIC contiene todas las medidas arancelarias y políticas comerciales aplicables a las mercancías en función de su naturaleza y de su origen.

Con carácter general, la deuda aduanera es el resultado de aplicar un porcentaje sobre el valor en aduana (derechos *ad valorem*); en determinados casos, sin embargo, resulta de aplicar un tipo específico por unidad de medida o una combinación de los anteriores.

§ 577 La determinación del arancel requiere, ante todo, la *clasificación de las mercancías* de acuerdo con la Nomenclatura Combinada (NC) elaborada por las instituciones comunitarias a partir del sistema armonizado de clasificación (HS) elaborado por la Organización Mundial de Aduanas (Convenio de Bruselas de 14-6-1983).

§ 578 El segundo paso es la determinación del *origen* de las mercancías (art. 59 ss. CAU). El origen de las mercancías hace referencia al lugar donde han sido producidas u obtenidas.

La determinación del país de origen sirve para precisar si las mercancías tienen un “origen preferencial”, en virtud de declaración unilateral o de acuerdos firmados por la UE con países terceros, lo que normalmente se traduce en un tratamiento arancelario favorable (tarifas reducidas, contingentes o suspensiones arancelarias, etc.). A modo de ejemplo cabe citar el Sistema Generalizado de Preferencias (en inglés, GSP), adoptado por la UE a instancias de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), aplicable a las mercancías originarias de la mayor parte de los países en vías de desarrollo.

Las mercancías que no tienen origen preferencial están sometidas al arancel aduanero común sin especialidad alguna.

Cuando las mercancías han sido totalmente producidas u obtenidas en un país (p. ej. productos agrícolas), la determinación del origen no presenta mayores dificultades. Las complicaciones surgen cuando varios países intervienen en la producción:

a) Dentro de las reglas de origen preferencial es preciso atender a lo dispuesto en los acuerdos firmados por la UE con países terceros o a las normas establecidas por la Comisión Europea. En cualquier caso, el criterio básico es el denominado de “*transformación suficiente*” que, entre otros aspectos, incluye la necesidad de que las mercancías sean transportadas directamente desde el lugar de transformación.

b) Tratándose de reglas de origen no preferencial, el criterio fundamental es el de “*transformación sustancial*”, económicamente justificada (art. 60.2 CAU), de acuerdo

con unas reglas de lista que establecen la elaboración o transformación mínima requerida. En cualquier caso, hay criterios adicionales (p. ej., listado de transformaciones, incremento de valor de las mercancías, alteración en la clasificación arancelaria) para la determinación del origen de las mercancías.

La acreditación del origen de las mercancías se basa normalmente en el certificado de origen expedido por las autoridades aduaneras u otras entidades del país exportador.

§ 579 La tarifa distingue según se trate de derechos autónomos o de derechos convencionales. Los *derechos autónomos* se aplican a las mercancías que no son objeto de un régimen preferencial. Los *derechos convencionales* se aplican a las mercancías originarias de países miembros de la OMC o de países con los que la UE ha concluido acuerdos que incorporan la cláusula de nación más favorecida. Las instituciones comunitarias pueden establecer derechos de aduana autónomos especiales para las mercancías originarias de determinados países.

El TARIC también integra las suspensiones y contingentes arancelarios.

III. Regímenes especiales

§ 580 La normativa aduanera establece una serie de “regímenes especiales” que comportan la exoneración o la reducción de la deuda aduanera que correspondería en caso de despacho a libre práctica. La finalidad de estos regímenes es fomentar la competitividad internacional de las empresas europeas y crear unas condiciones favorables a la exportación. Básicamente hay cuatro regímenes: tránsito, depósito, perfeccionamiento y destinos especiales.

El incumplimiento de las obligaciones que comportan estos regímenes, normalmente relacionadas con la vigilancia y el control por parte de las autoridades, determina el nacimiento de la deuda aduanera por importación.

§ 581 El régimen de *tránsito* permite la circulación de mercancías por el territorio aduanero con exoneración de derechos de importación (art. 226 ss. CAU). Dentro este ámbito es preciso distinguir entre el tránsito externo y el tránsito interno. El régimen de *tránsito externo* (T1) permite la circulación de mercancías no comunitarias por el territorio aduanero sin que se devenguen derechos de importación ni se apliquen medidas comerciales. En cambio, el régimen de *tránsito interno* (T2) permite la circulación de mercancías comunitarias entre dos puntos del territorio aduanero de la Comunidad, y atravesar un país o territorio no comunitario, sin que se modifique su estatuto aduanero (p. ej., no dejan de ser mercancías originarias de la UE).

§ 582 El régimen de *depósito* (art. 237 ss. CAU) consta de dos modalidades: el depósito aduanero y la zona franca. El régimen de *depósito aduanero* permite mantener las mercancías indefinidamente en determinados lugares, públicos o privados, mientras el titular decide acerca de su destino (despacho a libre práctica, reexportación), sin devengo de derechos arancelarios. Por su parte, las *zonas francas* son espacios cercados y sometidos a vigilancia por parte de las autoridades aduaneras, normalmente adyacentes a puertos y aeropuertos internacionales, en las que, además del depósito de las mercancías, pueden realizarse actividades económicas autorizadas.

§ 583 El régimen de *perfeccionamiento* (art. 255 ss. CAU) tiene por objeto la entrada y salida de las mercancías del territorio comunitario para ser sometidas a determinados procesos de fabricación, transformación o reparación. En este punto es preciso distinguir entre el régimen de *perfeccionamiento activo* y el régimen de perfeccionamiento pasivo. El primero permite la entrada de mercancías no comunitarias en el territorio de la UE, sin sujeción a los derechos de importación, para ser sometidas a operaciones de transformación. Los productos transformados posteriormente son reexportados o bien despachados a libre práctica. El régimen de *perfeccionamiento pasivo* se utiliza para que las mercancías comunitarias puedan salir del territorio de la UE para ser transformadas, de manera que cuando son reimportadas, la deuda aduanera solo grava, en su caso, el importe de los trabajos realizados en el exterior.

§ 584 Por lo que se refiere a los *destinos especiales* (art. 250 ss. CAU), el régimen de *importación temporal*, con exención total o parcial de los derechos aduaneros, permite la introducción de mercancías no comunitarias durante un tiempo limitado (no superior a 24 meses) con determinados fines (p. ej., una partida de cuadros introducida para una exposición temporal de un museo), con posterior reexportación en las mismas condiciones que entraron. En caso de exención parcial, el importe de la deuda aduanera asciende a un 3% de los derechos de importación por cada mes o fracción.

El régimen de *destino final* permite que las mercancías sean despachadas a libre práctica, con exención de derechos de importación o con un tipo reducido, para atender destinos específicos (p. ej., pescado introducido para elaboración industrial, medicamentos importados para atender a una catástrofe,).

IV. Gestión

§ 585 Con carácter general, el importador ha de presentar *declaración* de despacho a libre práctica o de vinculación de las mercancías no comunitarias a alguno de los regímenes especiales. La declaración normalmente se presenta de forma electrónica, aunque también puede hacerse en papel e incluso oralmente. Con carácter previo, el transportista normalmente presenta una declaración sumaria de entrada antes del inicio del transporte.

Desde el momento en que las mercancías entran en el territorio aduanero de la UE están sometidas a vigilancia y control. A tales efectos han de presentarse ante las autoridades aduaneras y permanecen en depósito temporal hasta son incluidas en un régimen aduanero o son reexportadas.

Una vez presentada la declaración, las autoridades aduaneras pueden realizar una serie de *controles*. Así, la declaración puede ser admitida sin comprobación (circuito verde), con comprobación documental (circuito naranja) o con examen de las mercancías (circuito rojo). El levante de las mercancías para libre práctica solo se autoriza cuando el operador económico procede al pago de la deuda aduanera o garantiza su importe.

La declaración de vinculación de las mercancías a un régimen especial normalmente va acompañada de la aportación de una *garantía* y en ocasiones precedida de una autorización en la que se establecen las condiciones del régimen. Las mercancías

permanecen sometidas a vigilancia aduanera hasta la ultimación del régimen, lo que normalmente se produce con la presentación de otra declaración. En ocasiones la liquidación de los derechos arancelarios se produce en el momento de la ultimación del régimen (p. e., importación temporal y perfeccionamiento activo).

VIII. OTROS IMPUESTOS DEL ESTADO

Eugenio Simón Acosta

LECCIÓN 24.^a OTROS IMPUESTOS

I. Impuestos directos

§ 586 Existen otros impuestos de ámbito de aplicación más reducido, que jurídicamente afectan a un reducido número de empresas y que, junto a la finalidad recaudatoria, tienen otros objetivos que no son propiamente fiscales. Es por ello que aquí nos vamos a limitar a ofrecer una breve noticia de su existencia y de las líneas generales de su regulación.

I.1. Impuesto sobre las actividades de juego y Tasa de juego

§ 587 Establecido y regulado por el art. 48 de la ley 13/2011, de 27 mayo, de regulación del juego, el Impuesto sobre Actividades de Juego tiene como hecho imponible la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal, así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales del mismo ámbito.

No están sujetos los juegos de lotería de ámbito estatal, con independencia del operador, público o privado, que los organice o celebre.

§ 588 El devengo del impuesto se produce con la autorización, celebración u organización y el primer día de cada año natural sucesivo a que se extienda el juego.

§ 589 Son sujetos pasivos las personas o entidades que operen, organicen o desarrollen las actividades gravadas.

§ 590 La BI está constituida, en unos casos, por el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que se pueda obtener, directamente derivado de su organización o celebración (ingresos brutos); y en otros, los ingresos netos, es decir, los ingresos brutos menos los premios satisfechos por el operador a los participantes.

Los tipos de gravamen oscilan entre el 6% para las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, y el 25% que se aplica, entre otras, a las apuestas deportivas cruzadas y de contrapartida, y a las apuestas hípicas.

§ 591 El impuesto se aplica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la recaudación corresponde al Estado cuando se trata de apuestas mutuas deportivo-benéficas y las apuestas mutuas hípicas estatales. En otros casos la recaudación se distribuye entre las Comunidades Autónomas, en proporción a las cantidades jugadas por los residentes en cada una de ellas.

§ 592 En relación con el juego también hay que tener en cuenta la existencia de otros gravámenes más antiguos que siguen vigentes y que, a pesar de ser legalmente designados como tasas, son realmente impuestos (cfr. 296/1994, de 10 de noviembre, F. 4).

Es el caso de la Tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, regulada por el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de las tasas fiscales, que grava la autorización, celebración u organización de

rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, salvo que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego; así como por los arts. 3 y 4 del Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, que contemplan la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar y recae sobre los organizadores y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar.

Estos tributos están cedidos a las CCAA.

I.2. Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito

§ 593 Fue creado y regulado por el art. 19 de la Ley 16/2012, de 27 diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

El impuesto se estableció por el Estado para impedir a las CCAA establecer tributos sobre la materia mediante la prohibición del art. 6 de la LOFCA, compensando a las Comunidades autónomas que lo tuvieran establecido antes del 1 de diciembre de 2012. Decía la Ley 16/2015 que pretendía “asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero”.

§ 594 El impuesto ha tenido una historia accidentada y, a pesar de estar formalmente vigente, de hecho no produce efectos.

Fue impugnado ante el TC por ser “un tributo simulado, que no reúne las condiciones del concepto de tributo del art. 31.1 CE”, dado que su tipo de gravamen era el 0%, alegación desestimada por el TC porque “el empleo de las técnicas desgravatorias por el legislador puede llevar al resultado de que algunas fuentes de capacidad económica, estando formalmente sujetas al impuesto, estén exentas de tributación. Así sucede siempre que la ley prevé un mínimo exento o una deducción, o incluso un tipo de gravamen cero, como es el caso en el impuesto sobre el vino” (STC 26/2015, de 19-II).

El RDLey 8/2014, de 4 de julio, modificó el tipo de gravamen fijándolo en el 0,03%, pero esta norma fue declarada inconstitucional por la STC 211/2015, de 8-X, por no concurrir el presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad del art. 86 CE.

I.3. Impuestos medioambientales

§ 595 Los tributos con finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente se han desarrollado principalmente en el ámbito de los tributos propios de las CCAA, que no son objeto de esta obra.

Además de los anteriores, el Estado ha establecido algunos impuestos de carácter medioambiental a los que haremos sucinta referencia. Están contemplados por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

§ 596 Tenemos, en primer lugar, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (arts. 1 a 11 Ley 15/2012), cuya naturaleza medioambiental ha sido discutida porque no hace distinciones cualitativas ni cuantitativas en función de la mayor o menor incidencia medioambiental de los diversos modos de producir energía eléctrica.

Tiene como hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, siendo contribuyentes las personas y entidades que lo realicen.

La base imponible es el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica y el tipo de gravamen el 7%.

§ 597 El Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica (arts. 15 ss. Ley 15/2012) tiene como hecho imponible la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear y la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica, y son contribuyentes las personas y entidades que realicen cualquiera de dichas actividades.

En el caso de producción de combustible nuclear gastado constituye la BI los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado, entendiéndose como metal pesado el uranio y el plutonio contenidos en él. El tipo impositivo específico asciende a 2.190 euros por kilogramo de metal pesado.

En el caso de los residuos radiactivos son BI los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad producidos, que han sido acondicionados para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación. El tipo de gravamen es de 1.000 € para residuos de muy baja actividad, y de 6.000 € para baja y media actividad.

§ 598 El Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas (arts. 19 ss. Ley 15/2012) grava la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada. Son contribuyentes las personas y entidades titulares de las instalaciones en las que se realice el almacenamiento.

Se trata de un impuesto periódico cuya BI es la diferencia entre el peso o volumen de los materiales almacenados al final y principio de año. El tipo impositivo varía en función de elementos técnicos que no procede desarrollar en este lugar.

II. Impuestos indirectos

II.1. Impuesto sobre las primas de seguros

§ 599 El Impuesto sobre las Primas de Seguros (IPS) es un impuesto indirecto y monofásico que grava las operaciones de seguro y capitalización que se formalizan a cambio del pago de una prima. Fue creado por la Ley 13/1996, de 30-12 y no se encuentra cedido a las CCAA.

El *hecho imponible* es la realización de operaciones de seguro y capitalización basadas en técnica actuarial en territorio español, concertadas por entidades aseguradoras que operen en España, incluso en régimen de libre prestación de servicios. En cualquier caso, hay numerosas exenciones (p. ej., seguros sociales obligatorios y seguros colectivos que instrumenten sistemas alternativos a los planes de pensiones, seguros de asistencia

sanitaria y enfermedad, etc.) que reducen el alcance del gravamen de manera considerable.

El *devengo* se produce cuando se satisfacen las primas.

El *sujeto pasivo* es la entidad aseguradora que realiza la operación gravada. A su vez, tienen la condición de sustitutos los representantes fiscales de las entidades domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operan en España en régimen de libre prestación de servicios. Por su parte, son responsables solidarios los empresarios contratantes establecidos en España en las operaciones realizadas por las referidas entidades domiciliadas en otro Estado miembro del EEE que no acrediten la repercusión del impuesto.

La *base imponible* es el importe total de la prima o la cuota satisfecha por el tomador del seguro o por un tercero y el tipo impositivo es el 6%.

La gestión se realiza a través de declaraciones-liquidaciones mensuales, acompañadas del ingreso. Existe, además, el deber de presentar una declaración-resumen anual.

II.2. Impuesto sobre los gases fluorados de efectos invernadero

§ 600 Este impuesto fue establecido y está regulado por el art. 5 de la Ley 15/2012, de 27 diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

§ 601 El impuesto pretende gravar el consumo de los productos gravados y su hecho imponible está constituido por las siguientes operaciones que tienen por objeto los gases fluorados de efecto invernadero (en adelante GFEI):

- La primera venta o entrega tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria.
- El autoconsumo.
- La importación y adquisición intracomunitaria de productos cuya utilización lleve aparejada su emisión a la atmósfera.

Al tratarse de un impuesto sobre el consumo interno, no están las ventas o entregas de GFEI que impliquen su envío directo a un destino fuera del territorio español.

En el art. 5.Dos de la citada Ley 15/2012 se especifica qué se entiende por GFEI.

§ 602 El impuesto se devengará en el momento de la puesta de los productos objeto del impuesto a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.

§ 603 Son contribuyentes los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, gestores de residuos y los revendedores que realicen las operaciones gravadas.

Los contribuyentes deben repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto del impuesto, quedando estos obligados a soportarlas.

§ 604 La base imponible estará constituida por el peso de los productos objeto del Impuesto, expresada en kilogramos.

El tipo de gravamen varía en función del potencial de calentamiento atmosférico que corresponde a cada gas fluorado.

IX. IMPUESTOS TERRITORIALES

Eugenio Simón Acosta

LECCIÓN 25.^a IMPUESTOS AUTONÓMICOS Y LOCALES

I. Impuestos de las Comunidades Autónomas

§ 605 De conformidad con el art. 157 CE, las CCAA disponen de dos tipos de impuestos: cedidos por el Estado y propios.

I.1. Impuestos cedidos

§ 606 Los impuestos cedidos son impuestos del Estado cuya recaudación se atribuye a las CCAA en función de criterios personales (residencia del contribuyente) o territoriales (lugar de realización del HI, de situación de los bienes, etc.): arts. 30 a 44 LSFCA.

Los tributos susceptibles de cesión se enumeran en el art. 11 LOFCA y la cesión se realiza a través del Estatuto de Autonomía y de una ley específica de cesión para cada CA aprobada por las Cortes Generales. Para determinar el alcance y condiciones de la cesión, las leyes específicas de cesión utilizan la técnica de remisión a la LSFCA.

§ 607 Las CCAA tienen poder normativo sobre algunos elementos de cuantificación de algunos impuestos cedidos (mínimos exentos, tipos de gravamen, bonificaciones, deducciones, etc.), pero los aspectos estructurales son siempre regulados por el Estado (arts. 45 ss. LSFCA). En concreto, las CCAA pueden intervenir en la configuración normativa del IRPF, IP, ISD, ITPAJD, tributos sobre el juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, Impuesto sobre Hidrocarburos.

§ 608 Según el art. 54 LSFCA, corresponde a las CCAA la aplicación (gestión, inspección, recaudación y revisión) de los siguientes impuestos cedidos: IP, ISD, ITPAJD, tributos sobre el juego e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte). Los demás se aplican por la AEAT, ante la cual se presentan también las declaraciones del IP.

I.2. Impuestos propios

§ 609 Las CCAA tienen poder para establecer y aplicar sus propios impuestos, dentro de los límites establecidos por los art. 6 y 9 LOFCA.

§ 610 A título informativo, los impuestos propios de las CCAA pueden ser consultados en la página web de la AEAT, concretamente en el siguiente enlace:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/Inicio_es_ES/_Menu_/Fiscalidad_/

También se enumeran en nota al art. 9 LOFCA del Código Tributario de Editorial Thomson-Aranzadi, elaborado por los profesores DE LA PEÑA VELASCO, FALCÓN Y TELLA y SIMON ACOSTA.

II. Impuestos forales

§ 611 Al amparo de la DA 1^a de la CE, la Comunidad Foral de Navarra y las provincias del País Vasco tienen su propio sistema tributario que reproduce la estructura del sistema

tributario estatal, pero presenta particularidades en la regulación concreta de los impuestos directos y en el ITPAJD.

En el caso de Navarra, el régimen foral se remonta a la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, mientras que el de las provincias vascongadas surge de la Ley 21 de julio de 1876, llamada ley abolitoria porque extendió a estas provincias las contribuciones, rentas e impuestos del Estado. Esta ley de 1876 ha sido expresamente derogada por la CE (apartado 2 de la disp. derogatoria).

§ 612 Actualmente, el régimen foral de Navarra se recoge en el art. 45 LORAFNA y su regulación se contiene en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26/XII, y refundido en un texto nuevo publicado en virtud de la Ley 25/2003, de 15/VII.

El régimen de los Territorios Históricos del País Vasco está previsto en el art. 41 de su Estatuto de Autonomía y desarrollado en el Concierto Económico con la CA del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23/V.

III. Canarias

§ 613 Tradicionalmente las Islas Canarias, por su situación geográfica, han estado fuera del territorio aduanero y han tenido importantes especialidades en la imposición indirecta. Hoy, la CA de Canarias tiene reconocido su propio régimen económico y fiscal por la DA 3ª CE, sigue con su sistema de libertad de importación y exportación y está fuera del territorio de aplicación del IVA comunitario (art. 6 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28/XI/2006). Tampoco se aplican Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

Existen, sin embargo, otros impuestos que no se aplican en la península: el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias (AIEMC).

§ 614 El régimen especial de Canarias se regula por leyes del Estado. La normativa más importante se contiene dos leyes:

1. Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (además de establecer ciertos incentivos fiscales, regula el IGIC y el AIEMC).

2. Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (crea la Zona Especial Canaria, ZEC, con importantes beneficios fiscales en sus arts. 42 ss.).

IV. Impuestos locales

§ 615 La Constitución garantiza la autonomía municipal y el hecho que las HHLL se nutren fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y las CCAA (art. 142 CE). Con carácter general, el régimen local se encuentra recogido en la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases de Régimen Local que, sin embargo, se remite a una ley específica a la hora de regular la Hacienda Local.

§ 616 Para salvar el obstáculo que representa el principio de reserva de ley tributaria – los órganos representativos de las entidades locales sólo pueden dictar normas reglamentarias–, el Estado crea los tributos locales y regula sus elementos esenciales a través de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, el actual RDLeg. 2/2004, de 5 marzo, TRLRHL. Con todo, es una regulación que tiene un carácter flexible, a efectos de dar entrada a la potestad normativa local –y así dar cumplimiento al principio constitucional de autonomía local–, tanto a la hora de crear los tributos como a la de regular sus elementos esenciales.

§ 617 Los territorios forales de Navarra y el País Vasco cuentan con su propia normativa reguladora de las HHLL –p. ej., la navarra LF 2/1995, de 10 marzo–. En cualquier caso, los impuestos municipales que se exigen en estos territorios coinciden con los que rigen en el resto del territorio español, sin perjuicio de alguna novedad –p. ej., el Impuesto navarro sobre viviendas desocupadas–.

Ceuta y Melilla son municipios que tienen Estatuto de Autonomía al amparo del art. 144.b) CE. Además de los tributos locales, en Ceuta existen especialidades que afectan a los impuestos del Estado. En la imposición sobre la renta y sobre sucesiones y donaciones se aplican bonificaciones del 50%. No se aplica el IVA y en su lugar existe, como impuesto municipal, un Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI), regulado por Ley 8/1991, de 25/III, que aprueba el Arbitrio sobre la producción e importación (IPSI desde 1/I/1997). También presentan particularidades en el ámbito del ITPAJD y de los IIEE.

§ 618 Los únicos impuestos que existen en el ámbito local corresponden a los Ayuntamientos. La mayoría de los impuestos municipales recae sobre la propiedad inmobiliaria y algunos de ellos se corresponden con gravámenes que integraban del sistema tributario del Estado y que fueron relegados al ámbito local con la reforma de 1978.

§ 619 Los Ayuntamientos gozan de cierta libertad a la hora de crear impuestos. Desde esta perspectiva los impuestos municipales se dividen en obligatorios y voluntarios: art. 59 TRLRHL.

Son impuestos obligatorios, y se exigen en todos los municipios, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).

Los impuestos voluntarios, que sólo se exigen en los municipios que deciden establecerlos en su territorio, son el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU). Los Ayuntamientos también pueden exigir el Impuesto sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca (cfr. art. 372 ss. RDLeg.781/1986, de 18 abril).

§ 620 Los Ayuntamientos disponen de cierto margen para regular los elementos esenciales de sus impuestos, tanto obligatorios como voluntarios. Concretamente, el poder tributario municipal puede ejercerse para modular la cuantía –a través del tipo de

gravamen, coeficientes multiplicadores–, así como para establecer beneficios fiscales – exenciones y bonificaciones–, dentro de los límites que establece el TRLRHL.

§ 621 El IBI, continuador de las antiguas Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana, es el impuesto más importante de los municipios y grava la titularidad (propiedad, usufructo, superficie o concesión administrativa) de los bienes inmuebles definidos en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario (art. 61 TRLRHL).

La BI de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario (art. 65 LRHL).

El art. 72 TRLRHL establece tipos de gravamen que oscilan, según la naturaleza de los inmuebles, entre el 0,3% y el 1,3%. Dentro de las bandas que para cada clase de inmuebles se establecen en la Ley, los Ayuntamientos tienen la facultad de establecer el que se aplicará en cada caso y también pueden incrementarlos con ciertos recargos en los casos que el citado art. 72 prevé.

§ 622 El IAE es el sucesor de las antiguas tarifas del Impuesto sobre el Trabajo Personal (profesionales) y del Impuesto Industrial (empresarios). Su HI es el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas.

En teoría, el impuesto pretende gravar la renta media presunta de la actividad gravada (art. 85 TRLRHL), pero la realidad es que se trata de un impuesto cuyas cuotas se fijan, actividad por actividad y atendiendo a módulos objetivos, en unas extensas tarifas aprobadas por RDLeg 1175/1990, de 28/IX.

Están exentas del impuesto, entre otras, las personas físicas, así como las sociedades y entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros (art. 82 TRLRHL).

§ 623 El IVTM grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría: turismos, autobuses, camiones, tractores, remolques y motocicletas (art. 92 TRLRHL). El art. 95 TRLRHL establece las cuotas tributarias en función de la naturaleza del vehículo, su potencia y capacidad de carga.

§ 624 El ICIO grava la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición (art. 100 TRLRHL).

§ 625 El IIVTNU grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio (art. 104 TRLRHL).

El incremento de valor gravado se calcula de forma objetiva, aplicando sobre el valor catastral actual del terreno los porcentajes que establece el Ayuntamiento dentro de los

límites previstos por el art. 107.4 del TRLRHL. Sobre el incremento de valor se aplica un tipo de gravamen que no puede exceder del 30% (art. 108 TRLRHL).

Créditos

Primera edición: 2018

© 2018. Eugenio Simón Acosta, Antonio Vázquez del Rey Villanueva y María
Eugenia Simón Yarza

Ediciones Universidad de Navarra, S.A. (EUNSA)

Campus Universitario • Universidad de Navarra • 31009 Pamplona • España
+34 948 25 68 50 • www.eunsa.es • eunsa@eunsa.es ISBN: 978-84-313-5500-5

Diseño cubierta: Pablo Cerezo Marín

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total o parcial, de esta obra sin contar con autorización escrita de los titulares del Copyright. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (Artículos 270 y ss. del Código Penal).

SAGRADA
BIBLIA
UNIVERSIDAD
DE NAVARRA



FACULTAD DE TEOLOGÍA

EUNSA

Sagrada Biblia

Facultad de Teología

9788431355623

6600 Páginas

[Cómpralo y empieza a leer](#)

Esta edición digital reproduce la edición impresa de la Sagrada Biblia en cinco volúmenes, conocida también popularmente como "Biblia de Navarra". La traducción, comentario y notas de la Biblia realizados por la Facultad de Teología de la Universidad de Navarra —hasta el momento solo accesible en papel— se ofrece ahora a un coste más económico, con posibilidad de mejoras y actualizaciones periódicas*. La edición de esta "Sagrada Biblia" se remonta al encargo que hizo san Josemaría Escrivá, Fundador del Opus Dei y primer Gran Canciller de la Universidad de Navarra, a la Facultad de Teología de esta universidad. El deseo del Fundador del Opus Dei era que la Facultad de Teología llevara a cabo una edición de la Biblia que ofreciera el texto sagrado en una cuidada traducción castellana, acompañada de abundantes notas y de oportunas introducciones que explicaran su mensaje espiritual y teológico. La traducción castellana está realizada siguiendo las orientaciones del Concilio Vaticano II (Dei Verbum, n. 22) a partir de los textos originales. En los libros del Antiguo Testamento que se nos han conservado en hebreo, el texto masorético ha sido traducido atendiendo a las lecturas propuestas por la edición crítica de Stuttgart (Biblia Hebraica Stuttgartensia); para el texto hebreo del Eclesiástico se ha tenido en cuenta la edición de P.C. Beentjes, *The Book of Ben Sira in Hebrew*. Los textos que no figuran en la Biblia hebrea y que han pasado a la Biblia

cristiana a partir de manuscritos griegos han sido traducidos de la edición de Göttingen. Para el Nuevo Testamento se ha utilizado la edición crítica de Nestle-Aland²⁷, Novum Testamentum Graece, Stuttgart 1994. Cuando los manuscritos, tanto hebreos como griegos, presentan diferencias textuales notables hemos seguido preferentemente la opción tomada por la Neovulgata. La presente edición no incluye el texto latino de la Neovulgata que se ofrece a pie de página en los volúmenes en papel.

[Cómpralo y empieza a leer](#)

SANTOS
EVANGELIOS
UNIVERSIDAD
DE NAVARRA



FACULTAD DE TEOLOGÍA

EUNSA

Santos Evangelios

Universidad de Navarra

9788431355661

1526 Páginas

[Cómpralo y empieza a leer](#)

Edición digital de la Santos Evangelios a cargo de la Universidad de Navarra. – Introducción a cada Evangelio. – Comentarios a todos los pasajes. – Apéndice con las referencias del antiguo Testamento en el Nuevo, glosario de medidas, pesos y monedas, las fiestas del calendario judío, etc. – Anexo con la relación de autores, documentos y obras citadas en los comentarios. – Para encontrar rápidamente cualquier pasaje dispone de un Índice Rápido, un Índice General y enlaces a los capítulos de cada libro. – Mapas a todo color. – Este ebook contiene más de 2.000 enlaces internos para facilitar la navegación.

[Cómpralo y empieza a leer](#)

EDICIÓN
LATINOAMERICANA

SAGRADA
BIBLIA
UNIVERSIDAD
DE NAVARRA



FACULTAD DE TEOLOGÍA

EUNSA

Sagrada Biblia

Universidad de Navarra

9788431355630

6612 Páginas

[Cómpralo y empieza a leer](#)

Reúne en un sólo libro digital la edición en cinco volúmenes del Antiguo Testamento y del Nuevo Testamento: más de 6.000 páginas impresas. Edición latinoamericana. Edición digital de la Sagrada Biblia de la Universidad de Navarra. – Introducción a cada libro de la Biblia. – Comentarios a todos los pasajes. – Índice de materias con más de mil voces ordenadas alfabéticamente. – Apéndice con las referencias del antiguo Testamento en el Nuevo, glosario de medidas, pesos y monedas, las fiestas del calendario judío, etc. – Anexo con la relación de autores, documentos y obras citadas en los comentarios. – Para encontrar rápidamente cualquier pasaje dispone de un Índice Rápido, un Índice General y enlaces a los capítulos de cada libro. – Cuatro mapas a todo color. – Este ebook contiene más de 38.000 enlaces internos para facilitar la navegación. – Disponible en dos versiones: española y latinoamericana. Por favor, busque y descargue la que sea de su interés.

[Cómpralo y empieza a leer](#)

EDICIÓN
LATINOAMERICANA

SANTOS EVANGELIOS

UNIVERSIDAD
DE NAVARRA



FACULTAD DE TEOLOGÍA

EUNSA

Santos Evangelios

Universidad de Navarra

9788431355678

1526 Páginas

[Cómpralo y empieza a leer](#)

——— EDICIÓN LATINOAMERICANA ——— Edición digital de la Santos Evangelios a cargo de la Universidad de Navarra. – Introducción a cada Evangelio. – Comentarios a todos los pasajes. – Apéndice con las referencias del antiguo Testamento en el Nuevo, glosario de medidas, pesos y monedas, las fiestas del calendario judío, etc. – Anexo con la relación de autores, documentos y obras citadas en los comentarios. – Para encontrar rápidamente cualquier pasaje dispone de un Índice Rápido, un Índice General y enlaces a los capítulos de cada libro. – Mapas a todo color. – Este ebook contiene más de 2.000 enlaces internos para facilitar la navegación.

[Cómpralo y empieza a leer](#)

EUNSA

NUEVO TESTAMENTO



sagrada biblia

Nuevo Testamento

Facultad de Teología

9788431355326

1088 Páginas

[Cómpralo y empieza a leer](#)

En una primera acepción, "Nuevo Testamento" indica la nueva y definitiva Alianza establecida por Dios con los hombres mediante Jesucristo, en quien culmina la Alianza ofrecida a Israel, la cual pasa a ser, de esta forma, el "Antiguo Testamento". Desde el siglo I los escritos cristianos utilizaron con este sentido las expresiones Antiguo y Nuevo Testamento, esto es, Antigua y Nueva Alianza. Según una segunda acepción, con "Nuevo Testamento" se indica la colección de libros inspirados por el Espíritu Santo que dan testimonio divino y perenne de la venida de Cristo y de su obra de salvación. Este uso es habitual desde el siglo II. El canon del Nuevo Testamento se compone de 27 libros, escritos aproximadamente en la segunda mitad del siglo I. Pueden clasificarse de la siguiente forma: libros históricos o narrativos (los cuatro Evangelios y los Hechos de los Apóstoles), didácticos o epistolares (las trece cartas de San Pablo, la Carta a los Hebreos y las siete cartas católicas), y proféticos o de consolación (el Apocalipsis). Todo el Nuevo Testamento nos habla de Jesucristo mostrándolo como "el Hijo de Dios hecho hombre, palabra única, perfecta e insuperable del Padre" (CCE 65). De ahí que la lectura del Nuevo Testamento sea un modo excelente de conocer a Jesucristo. Los evangelios narran "lo que Jesús, el Hijo de Dios, viviendo entre los hombres, hizo y enseñó" (C. Vat. II, Dei Verb. 19). El resto de los libros "según el sabio plan de Dios,

confirman la realidad de Cristo, van explicando su doctrina auténtica, proclaman la fuerza salvadora de la obra divina de Cristo, cuentan los comienzos y difusión maravillosa de la Iglesia, predicen su consumación gloriosa" (ibid. 20).

[Cómpralo y empieza a leer](#)

Índice

Conocer y comprender	2
ABREVIATURAS	3
PRÓLOGO	6
I. INTRODUCCIÓN	8
LECCIÓN 1. ^a EL SISTEMA TRIBUTARIO	9
II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	13
LECCIÓN 2. ^a IRPF (I): CARACTERES Y HECHO IMPONIBLE	14
LECCIÓN 3. ^a IRPF (II): RENDIMIENTOS DE TRABAJO Y DE CAPITAL INMOBILIARIO	20
LECCIÓN 4. ^a IRPF (III): RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO Y DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	27
LECCIÓN 5. ^a , IRPF (IV): GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES E IMPUTACIONES DE RENTA	33
LECCIÓN 6. ^a IRPF (V): EXENCIONES, BASE Y CUOTA	41
LECCIÓN 7. ^a , IRPF (VI): TRIBUTACIÓN FAMILIAR, EXIT TAX, PAGOS ANTICIPADOS Y GESTIÓN DEL IMPUESTO	47
III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	54
LECCIÓN 8. ^a IS (I): ANTECEDENTES. RENTA GRAVADA	55
LECCIÓN 9. ^a IS (II): BASE IMPONIBLE	64
LECCIÓN 10. ^a IS (III): CUOTA Y DEUDA TRIBUTARIA. REGÍMENES ESPECIALES	81
IV. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES	86
LECCIÓN 11. ^a IRNR (I): RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	87
LECCIÓN 12. ^a IRNR (II): RENTAS OBTENIDAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	95
V. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	104
LECCIÓN 13. ^a ISD (I): HECHO IMPONIBLE, OBLIGADOS Y	105

BASE IMPONIBLE	105
LECCIÓN 14. ^a ISD (II): BASE LIQUIDABLE, CUOTA Y GESTIÓN DEL IMPUESTO	111
VI. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	116
LECCIÓN 15. ^a ITPAJD (I): INTRODUCCIÓN Y TRANSMISIONES ONEROSAS	117
LECCIÓN 16. ^a ITPAJD (II): OPERACIONES SOCIETARIAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	125
VII. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	132
LECCIÓN 17. ^a IVA (I): FUNDAMENTOS	133
LECCIÓN 18. ^a IVA (II): OPERACIONES INTERIORES	137
LECCIÓN 19. ^a IVA (III): OPERACIONES INTERNACIONALES	150
LECCIÓN 20. ^a IVA (IV). RECUPERACIÓN DEL IVA: DERECHO DE DEDUCCIÓN Y DEVOLUCIONES	164
LECCIÓN 21. ^a IVA (V): GESTIÓN. REGÍMENES ESPECIALES	172
VIII. IMPUESTOS ESPECIALES Y DERECHOS DE ADUANA	177
LECCIÓN 22. ^a IMPUESTOS ESPECIALES	178
LECCIÓN 23. ^a DERECHOS DE ADUANA	187
VIII. OTROS IMPUESTOS DEL ESTADO	194
LECCIÓN 24. ^a OTROS IMPUESTOS	195
IX. IMPUESTOS TERRITORIALES	199
LECCIÓN 25. ^a IMPUESTOS AUTONÓMICOS Y LOCALES	200
Créditos	205