

FUNDAMENTOS DEL
SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO



UNIVERSIDAD
DE MÁLAGA

FUNDAMENTOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

2024

*Manual en *Open Access* recomendado para la asignatura "Sistema tributario", de tercer curso, del Grado en Derecho de la Universidad de Málaga.

**Recurso educativo enmarcado en el Grupo de innovación educativa (anteriormente conocido como Proyectos de innovación educativa) financiado por la Universidad de Málaga, titulado: "*La potenciación de la perspectiva profesional como elemento decisivo para una mejor adquisición de competencias por el estudiantado en el aprendizaje del Derecho Financiero y Tributario*" (PIE22-132), cuyo investigador principal es Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo.

Licencia Creative Commons

ÍNDICE

ABREVIATURAS	9
INTRODUCCIÓN AL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	11
ESTRUCTURA BÁSICA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL, AUTONÓMICO Y LOCAL	14
SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL	15
I. IMPUESTOS	15
1. IMPOSICIÓN DIRECTA	15
2. IMPOSICIÓN INDIRECTA	16
II. TASAS	18
III. CONTRIBUCIONES ESPECIALES	19
IV. PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS (PPPNT)	19
SISTEMA TRIBUTARIO AUTONÓMICO	20
RÉGIMEN COMÚN	20
I. TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CCAA	20
II. TRIBUTOS CEDIDOS A LAS CCAA	21
RÉGIMEN FORAL	23
I. PAÍS VASCO	23
II. COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA	24
REGÍMENES FISCALES ESPECIALES	25
I. CANARIAS	25
II. CEUTA Y MELILLA	26
SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL	27
I. IMPUESTOS	27
II. TASAS	27
III. CONTRIBUCIONES ESPECIALES	28
PRIMERA PARTE	29
EL SISTEMA DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA	29
CAPÍTULO I	30
LAS FIGURAS Y EL OBJETO DE GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS	30
I. LAS FIGURAS QUE CONFORMAN EL SISTEMA DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA 30	
II. EL OBJETO DE GRAVAMEN (I): LA RENTA	33
III. EL OBJETO DE GRAVAMEN (II): EL CAPITAL	34
IV. EL OBJETO DE GRAVAMEN (III): LA ACTIVIDAD	35
CAPÍTULO II	37
RENTA Y CAPITAL SOMETIDO A GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS	37
I. CONCEPTO DE RENTA SOMETIDA A IMPOSICIÓN	37
II. TIPOS DE RENTA GRAVADOS EN LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA (I): IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	37
III. TIPOS DE RENTA GRAVADOS EN LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA (II): IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	54
IV. EL PATRIMONIO GRAVADO EN LOS IMPUESTOS SOBRE EL CAPITAL	55

CAPÍTULO III	57
CONTRIBUYENTES Y RESIDENCIA FISCAL EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS	57
I. IDENTIFICACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES Y DISTINCIÓN ENTRE PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS. LA RESIDENCIA FISCAL	57
II. EL GRAVAMEN SEGÚN LA RESIDENCIA. OBLIGACIÓN PERSONAL Y OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR	61
CAPÍTULO IV	65
CARACTERIZACIÓN, INDIVIDUALIZACIÓN, ATRIBUCIÓN E IMPUTACIÓN DE RENTAS EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS	65
I. CARACTERIZACIÓN DE LA RENTA EN FUNCIÓN DE LAS CIRCUNSTANCIAS DE LOS SUJETOS QUE LA OBTIENEN. INDIVIDUALIZACIÓN DE RENTAS	65
a) Atribución de rentas en el IRPF y en el IRNR.....	67
b) Tributación familiar en el IRPF.....	67
c) Atribución de patrimonios.....	68
d) Atribución de adquisiciones en el ISyD.....	69
II. LA ATRIBUCIÓN Y LA IMPUTACIÓN DE RENTAS	70
CAPÍTULO V	72
APLICACIÓN TERRITORIAL Y PERÍODO IMPOSITIVO EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS	72
I. LA APLICACIÓN TERRITORIAL DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS	72
1. ESTRUCTURA LEGAL VS. ESTRUCTURA EFECTIVA.....	72
2. ESPECIALIDADES.....	73
a) <i>Rentas y capital en Canarias, Ceuta y Melilla</i>	73
b) <i>Rentas y capitales atribuibles en función del sistema de cesión de tributos</i>	73
II. IMPUESTOS DIRECTOS CON PERÍODO IMPOSITIVO	75
III. IMPUESTOS DIRECTOS SIN PERÍODO IMPOSITIVO	77
CAPÍTULO VI	78
IMPUTACIÓN, APLICACIÓN TEMPORAL, EXENCIONES Y NO SUJECIÓN EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS	78
I. LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LAS RENTAS	78
II. APLICACIÓN TEMPORAL DE LOS GRAVÁMENES PATRIMONIALES	81
III. EXENCIONES Y NO SUJECIONES EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA	82
SEGUNDA PARTE	98
EL SISTEMA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA	98
CAPÍTULO I	99
IMPUESTOS ESTATALES Y AUTONÓMICOS QUE CONFORMAN EL SISTEMA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA	99
I. IMPUESTOS ESTATALES QUE CONFORMAN EL SISTEMA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA	99
1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).....	100
1.1. Rasgos definatorios.....	100
1.2. La base imponible en el IVA.....	104
1.2.1. <i>Regla general de valoración: el importe de la contraprestación</i>	105
1.2.2. <i>Componentes incluidos en la contraprestación</i>	106
1.2.3. <i>Cantidades no incluidas en la base imponible</i>	108
1.2.4. <i>Cantidades excluidas de la contraprestación</i>	110
1.2.5. <i>Inclusión o exclusión de las cuotas de IVA en la contraprestación</i>	110
1.2.6. <i>Reglas especiales de valoración</i>	111
1.2.7. <i>Modificaciones de la base imponible</i>	117
1.3. Conceptos básicos del IVA.....	121

14.	El mecanismo de aplicación del IVA.....	122
a)	Mecanismo general sin exención.....	123
b)	Mecanismo con exención limitada en fase intermedia.....	123
c)	Mecanismo con exención plena en fase intermedia.....	124
d)	Mecanismo con exención limitada en fase minorista.....	125
e)	Mecanismo con exención plena en fase minorista.....	126
15.	Las exenciones en el IVA.....	127
16.	Las devoluciones en el IVA.....	128
16.1.	<i>Naturaleza de la devolución</i>	129
16.2.	<i>Garantías de la devolución</i>	130
16.3.	<i>Supuestos generales de devolución</i>	131
16.4.	<i>La devolución a exportadores</i>	132
16.5.	<i>La devolución a empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto</i>	135
2.	LOS IMPUESTOS ESPECIALES.....	139
1.2.	De fabricación.....	141
2.2.	No de fabricación.....	144
3.	IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS.....	145
4.	IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....	145
5.	IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO.....	147
II.	IMPUESTOS AUTONÓMICOS QUE CONFORMAN EL SISTEMA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA	148
CAPÍTULO II	151
OBJETO DE GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS	151
I.EL OBJETO DE GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS (I): EL CONSUMO	151
III. EL OBJETO DE GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS (II): LAS TRANSMISIONES INTERIORES	153
1.	TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS (TPO).....	153
2.	OPERACIONES SOCIETARIAS (OS).....	154
3.	DOCUMENTACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS (AJD).....	154
II. EL OBJETO DE GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS (III): LAS TRANSMISIONES EXTERIORES	155
1.	HACIA EL EXTERIOR: ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES Y EXPORTACIONES.....	157
1.1.	Entregas intracomunitarias de bienes.....	157
1.2.	Exportaciones.....	158
2.	DESDE EL EXTERIOR: ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES E IMPORTACIONES.....	158
2.1.	Adquisiciones intracomunitarias de bienes.....	158
2.1.1.	<i>Concepto</i>	158
2.1.2.	<i>Adquisiciones no sujetas</i>	161
2.1.3.	<i>Exenciones</i>	161
2.1.4.	<i>Las llamadas "operaciones triangulares"</i>	163
2.1.5.	<i>Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes</i>	163
2.1.6.	<i>El devengo</i>	164
2.1.7.	<i>Los sujetos pasivos</i>	165
2.1.8.	<i>La base imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes</i>	166
2.2.	Importaciones.....	167
2.2.1.	<i>Concepto</i>	167
2.2.2.	<i>Concepto de importación de bienes</i>	168
2.2.3.	<i>Operaciones asimiladas</i>	169
2.2.4.	<i>Exenciones</i>	170
CAPÍTULO III	175

SUJETOS PASIVOS, LUGAR DE GRAVAMEN, IMPUTACIÓN TEMPORAL Y EXIBILIDAD EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS	175
I. SUJETOS PASIVOS EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS	175
II. LUGAR DE GRAVAMEN DE LAS OPERACIONES EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS	179
III. IMPUTACIÓN TEMPORAL Y EXIGIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS	180
TERCERA PARTE	186
CUANTIFICACIÓN TRIBUTARIA	186
CAPÍTULO I. ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN TRIBUTARIA. EL SISTEMA DE IMPOSICIÓN DIRECTA	187
I. ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN TRIBUTARIA	187
II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	188
1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN	188
2. BASE IMPONIBLE	189
2.1. Cálculo de los rendimientos netos.....	189
2.2. Clasificación y compensación de los rendimientos.....	193
3. BASE LIQUIDABLE	194
4. CUOTA	196
4.1. Cuota íntegra.....	196
4.2. Cuota líquida.....	198
4.3. Cuota diferencial.....	198
III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	199
1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN	199
2. BASE IMPONIBLE	199
2.1. Ajustes extracontables.....	200
2.2. Reducciones y compensación de bases imponibles negativas.....	205
3. CUOTA	206
IV. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	208
1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN	208
2. BASE IMPONIBLE	208
3. CUOTA	209
V. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	211
1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN	211
2. BASE IMPONIBLE	211
3. BASE LIQUIDABLE	213
4. CUOTA	215
VI. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	218
1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN	218
2. BASE IMPONIBLE	218
3. BASE LIQUIDABLE	220
4. CUOTA	220
CAPÍTULO II. EL SISTEMA DE IMPOSICIÓN INDIRECTA	221
I. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	221
1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN	221
2. BASE IMPONIBLE	221
3. CUOTA	222
II. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	223
1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN	223
2. BASE IMPONIBLE	223
3. CUOTA	226
BIBLIOGRAFÍA BÁSICA EN LA MATERIA	230

ABREVIATURAS

DGT: Dirección General de Tributos

GyP: Ganancias y pérdidas patrimoniales

GEBINR: Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes

IAJ: Impuesto sobre Actividades de Juego

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles

IDEC: Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito

IGIC: Impuesto General Indirecto Canario

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

IPCNG: Impuesto sobre la Producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos

IPS: Impuesto sobre las Primas de Seguro

IPSI: Impuesto sobre la producción, los Servicios y la Importación

IRNR: Impuesto sobre la Renta de no Residentes

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

ISyD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

IVEGPC: Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados.

IVMDH: Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

IVPEE: Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica

IVTM: Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

MPyF: Mínimo personal y familiar (del IRPF)

RAE: Rendimientos de actividades económicas

RIP: Reglamento del Impuesto sobre el Patrimonio

RIRNR: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

RISyD: Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

RITPAJD: Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

RIVA: Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

RKI: Rendimientos del capital inmobiliario

RKM: Rendimientos del capital mobiliario

RT: Rendimientos del trabajo

TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

INTRODUCCIÓN AL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

El sistema tributario español, como fiel espejo de la estructura territorial del Estado, refleja las distintas realidades jurídico-tributarias que confluyen en devenir diario de la actividad económica.

La alusión a un *sistema* tributario no es casual, sino que hace referencia a conjunto ordenado y sistematizado de fundamentos de los distintos tributos adscritos al ámbito competencial del ente que los implementa, gestiona y/o recauda. Ese conjunto de fundamentos es el sistema tributario español, integrado por todos los tributos de nuestro Ordenamiento.

No obstante, en realidad, el sistema tributario español está formado por tres *subsistemas*: el sistema tributario estatal; el sistema tributario autonómico; y el sistema tributario local, en los que se enmarcan las distintas modalidades de las categorías tributarias especificadas en el artículo 2 LGT, que son: los impuestos; las tasas; y las contribuciones especiales.

Esa sistematización se cimienta sobre las disparidades territoriales y jurídicas en la articulación de los tributos, debiendo destacar la importancia de los impuestos frente a las otras dos categorías, por su volumen recaudatorio y complejidad técnica frente a aquellas.

Sin embargo, no hay que olvidar que algunos de estos interactúan en más de un sistema tributario: por ejemplo, un impuesto contenido en una ley estatal puede estar cedido a las CC.AA. Así, ese impuesto desplegará su eficacia en dos sistemas tributarios: el estatal y el autonómico.

De hecho, el gran sustento financiero de las CC.AA. proviene de los impuestos cedidos, más que de la posibilidad de autofinanciación provista constitucionalmente mediante tributos propios, que generalmente, son de carácter extrafiscal. Para más inri, las competencias normativas que gozan las CC.AA. en diversos impuestos dibujan un panorama fiscal francamente asimétrico.

A esto coadyuva la existencia de una distribución de competencias impositivas entre los distintos sistemas tributarios que se canaliza a través de leyes reguladoras de la cesión de los tributos, como ejemplo de ello es la LOFCA, que concreta ese mandato

constitucional de autonomía financiera de las CC.AA., y otras tantas que contribuyen a dotar de la misma autonomía a los entes locales.

Tampoco hay que olvidar las singularidades tributarias de dicho sistema, reconocidos en nuestra Constitución, como pueden ser los tributos aplicables en los territorios de País Vasco y Navarra, o determinados regímenes especiales aplicables en Canarias, Ceuta y Melilla que, en cierta manera, son particularidades o excepciones al régimen general común.

Dicho esto, no necesariamente, y diríamos, que en la práctica no se produce, hay que clasificar los tributos en función del ámbito o sistema territorial al que se adscriban, ya que, hoy día, la clasificación más extendida hace referencia al *objeto* de gravamen, y se distingue entre los impuestos directos (I.I.DD.) y los impuestos indirectos (I.I.II.). No en vano, esta distinción es la que acogen los Presupuestos Generales del Estado.

Ya sabemos, del estudio de la parte general, que los directos son aquellos en los que se grava una manifestación directa de la capacidad económica, como la renta y el patrimonio; y los indirectos, aquellos que gravan una manifestación indirecta de dicha capacidad, como pueden ser los consumos.

Pues bien, dentro de los distintos subsistemas (estatal, autonómico, y local), podemos establecer la siguiente clasificación: por un lado, el *sistema de la imposición directa*, y por otro, el *sistema de la imposición indirecta*, que son el objeto de estudio en este manual.

En el primero de ellos sistematizamos los fundamentos y elementos básicos de los impuestos directos, y en el segundo, de los indirectos. Así, dentro del sistema de la imposición directa, se estudia el IRPF, el IS, el IRNR, el IP, el ISyD, el IBI, el IVTM, o el IIVTNU, entre otros; y dentro del sistema de la imposición indirecta, el IVA, los impuestos especiales (I.I.EE.) y el ITPAJD, entre otros. Es decir, dentro de ambos sistemas se estudian los fundamentos de los impuestos que se enmarcan en el sistema tributario estatal, autonómico y local, que, para más detalle, de forma esquemática pueden consultarse en las siguientes páginas.

Por último, para completar el estudio de los fundamentos de los citados impuestos, abordaremos en la tercera parte el proceso de cuantificación, que eso sí, debido a las diferentes normas aplicables a cada uno de los impuestos, deben estudiarse de forma separada, aunque los elementos de cuantificación son los mismos. También conviene

advertir que se estudiará la cuantificación de aquellos impuestos más relevantes de nuestro sistema tributario estatal (aunque se abordan, por supuesto, aquellos cedidos a las CC.AA.), a riesgo de convertir estos *Fundamentos* en una prosa demasiado extensa y ardua.

Así las cosas, no es la finalidad exclusiva de estas lecciones el estudio aislado de los mencionados impuestos; como tampoco un estudio pormenorizado de los elementos de cuantificación de las deudas tributarias, cuyo estudio se reserva al marco legal (y reglamentario) correspondiente. Todo lo contrario, el objeto fundamental de este manual es la necesidad de abordar en amplio espectro el conjunto del sistema tributario, alejándonos de un estudio individualizado de cada uno de ellos de forma separada que, además, en la realidad práctica habitual no constituyen compartimentos estancos. Todos, de una u otra forma, están interconectados y juegan su papel, y así creemos que deben ser estudiados.

ESTRUCTURA BÁSICA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL, AUTONÓMICO Y LOCAL

SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL

I. IMPUESTOS

1. IMPOSICIÓN DIRECTA

a) Impuestos sobre la renta:

- *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)*

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- *Impuesto sobre Sociedades (IS)*

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- *Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)*

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

- *Impuesto sobre actividades de juego (IAJ)*

Ley 13/2011, de 27 de mayo, de Regulación del juego (título VII).

b) Impuestos sobre el capital:

- *Impuesto sobre el Patrimonio (IP)*

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

- *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISyD)*

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- *Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito (IDEC)*

Ley 16/2012, de 27 de diciembre, adopta diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

- *Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas*

Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

c) Impuestos sobre la producción y el almacenamiento energéticos:

- *Impuesto sobre el Valor de la producción de la energía eléctrica*

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales para la sostenibilidad energética (modificada por Ley 16/2013, 29 octubre).

- *Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica*

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales para la sostenibilidad energética (modificada por Ley 16/2013, 29 octubre).

- *Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas*

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales para la sostenibilidad energética (modificada por Ley 16/2013, 29 octubre).

- *Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados*

Ley 8/2015, de 21 de mayo, de modificación de la Ley 34/1998, Sector Hidrocarburos.

2. IMPOSICIÓN INDIRECTA

a) Impuestos sobre el consumo general:

- *Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)*

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Impuestos sobre consumos específicos (especiales):

Ley 38/1992, 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

- *Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas*
 - *Impuesto sobre la Cerveza*
 - *Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas*
 - *Impuesto sobre Productos Intermedios*
 - *Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas*
 - *Impuesto sobre Hidrocarburos*
 - *Impuesto sobre las Labores del Tabaco*
 - *Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte*
 - *Impuesto sobre el Carbón*
 - *Impuesto Especial sobre la Electricidad*
- c) *Impuestos sobre otros consumos específicos:*
- *Impuesto sobre las Primas de Seguro*

Ley 13/1996, de 30 de octubre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
 - *Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos*

Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.
 - *Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables*

Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.
 - *Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero*

Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Reglamento (UE) 2024/573, sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

- Impuestos aduaneros

Real Decreto Legislativo 1299/1986, de 28 de junio (deuda aduanera). *Renta de Aduanas, TR 511/1977*

Reglamento (UE) 952/2013, Código Aduanero de la Unión.

- d) Otros impuestos especiales:

- *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)*

Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

- *Impuesto sobre Transacciones Financieras (ITF)*

Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

- e) Impuestos sobre el tráfico patrimonial privado (transmisiones interiores):

- *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)*

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

II. TASAS

Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos.

Ley 25/1998, de 13 de julio de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

III. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, Texto Refundido de la Ley de Aguas.

IV. PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS (PPPNT)

- *Gravamen temporal energético*

Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

- *Gravamen temporal de las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*

Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

SISTEMA TRIBUTARIO AUTONÓMICO

RÉGIMEN COMÚN

I. TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CC.AA. ¹

1. IMPUESTOS FISCALES

- a) Impuestos sobre juegos: Loterías (Baleares); Bingo (Andalucía, Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla la Mancha, Cataluña, Galicia, Murcia, Valencia)
- b) Impuestos sobre aprovechamientos cinegéticos (Extremadura)

2. IMPUESTOS EXTRAFISCALES

- a) Impuestos sobre tierras infrautilizadas (Andalucía, Asturias)
- b) Impuestos sobre aguas: canon de saneamiento (Baleares, Extremadura, La Rioja, Murcia, Valencia); canon de agua (Galicia, Cataluña), canon del agua residual (Cantabria)
- c) Impuestos medioambientales:
 - Impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera (Andalucía, Aragón, Cataluña, Valencia)
 - Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales (Andalucía, Murcia)
 - Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso (Andalucía)
 - Impuestos medioambientales (Aragón)

¹ Todas las CC.AA., a excepción de la Comunidad de Madrid, tienen vigentes impuestos propios.

3. IMPUESTOS MIXTOS

- Impuesto sobre determinadas medidas que inciden en el medio ambiente (Castilla la Mancha)
- Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (Cataluña, Extremadura)
- Impuesto sobre estancias en empresas turísticas de alojamiento (Baleares, Cataluña)
- Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (Asturias, Cataluña, Valencia)
- Impuestos sobre contaminación atmosférica (Galicia)
- Canon por protección y mejora del acuífero insular (Canarias)
- Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración en interés de las CC.AA. (Andalucía)

II. TRIBUTOS CEDIDOS A LAS CC.AA.²

- *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

Cesión del 50% en la recaudación; capacidad normativa autonómica, gestión estatal

- *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

Cesión 100% en la recaudación; capacidad normativa autonómica, gestión autonómica

- *Impuesto sobre el Patrimonio*

Cesión 100% en la recaudación, capacidad normativa autonómica, gestión compartida entre el Estado y la CC.AA.

² Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

- *Impuesto sobre el Valor Añadido*

Cesión 50% en la recaudación, sin capacidad normativa autonómica, gestión estatal

- *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

Cesión 100% en la recaudación, capacidad normativa autonómica, gestión autonómica

- *Impuestos sobre el Juego*

Cesión 100% en la recaudación, gestión autonómica

- *Impuestos sobre Actividades de juego*

Cesión (distribución) 100% en la recaudación, gestión estatal

- *Impuestos Especiales de Fabricación (Cerveza; Vino y bebidas fermentadas; Productos intermedios; Alcohol y bebidas derivadas; Labores del tabaco)*

Cesión 58-100% (según autonomía) en la recaudación, sin capacidad normativa, gestión estatal

- *Impuesto sobre Hidrocarburos*

Cesión 58% en la recaudación, capacidad normativa autonómica, gestión estatal

- *Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte*

Cesión 100% en la recaudación, capacidad normativa autonómica, gestión compartida entre el Estado y las CC.AA.

- *Impuesto sobre la Electricidad*

Cesión 100% en la recaudación, sin capacidad normativa autonómica, gestión estatal

- *Impuestos sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito*

Cesión (distribución) 100% en la recaudación, gestión estatal

RÉGIMEN FORAL

I. PAÍS VASCO

1. CARACTERÍSTICAS

- Concierto Económico: Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.
- Tributos concertados:
 - a) Diputaciones forales, normativa foral: IRPF, IS, ISyD, ITPAJD (excepto O.S. y Letras de cambio), IP, Tributos sobre el juego (excepto el Impuesto sobre Actividades de Juego).
 - b) Normativa estatal: IVA, II. EE., ITPAJD (sólo O.S. y Letras de cambio), Impuesto sobre determinados servicios digitales, IRNR (excepto establecimientos permanentes domiciliados en País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero), IDEC, IVPEE, IVTM (excepciones), IPS, Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, Impuesto sobre las Transacciones Financieras, Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, Impuesto sobre Actividades de Juego, y otros.
- Competencia exclusiva del Estado: Renta de Aduanas, regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los IIEE y en el IVA.
- Cupo vasco: aportación del País Vasco al Estado como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco.

2. NORMATIVA

- Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- Ley 10/2023, de 3 de abril, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2022-2026.

II. COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

1. CARACTERÍSTICAS

- Convenio Económico: potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario.
- Tributos concertados:
 - a) Diputaciones forales, normativa foral: IRPF, IP, IS, ISyD, ITPAJD (excepto O.S., transmisión de acciones y títulos análogos; y Letras de cambio), Tributos sobre el juego (excepto el Impuesto sobre Actividades de Juego).
 - b) Normativa estatal, competencias forales limitadas: IVA (competencia para aprobar modelos de declaración e ingreso y señalar plazos de ingreso en cada periodo de liquidación, sin que difieran de los establecidos por la Admón. del Estado), ITPAJD (sólo O.S., transmisión de acciones y títulos análogos; y Letras de cambio), IPS (competencia para aprobar los modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso), IIEE.
- Competencias exclusivas del Estado: regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los IIEE y en el IVA.
- Aportación económica: la contribución de Navarra al Estado consistirá en una aportación anual, como participación de la Comunidad Foral en la financiación de las cargas generales del Estado.

2. NORMATIVA

- Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (modificado por la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra).

REGÍMENES FISCALES ESPECIALES

I. CANARIAS

1. CARACTERÍSTICAS

- En el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, en el ámbito de la imposición indirecta, no se aplica el IVA, ni algunos IIEE (por ejemplo, el IE sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco). En su lugar, se aplican el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias (AIEM), así como el Impuesto sobre Combustibles Derivados del Petróleo y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- Régimen especial de la Zona Especial Canaria (ZEC): régimen de fiscalidad muy reducida para promover el establecimiento de nuevas sociedades en Canarias. Por ejemplo, se aplica un tipo de gravamen especial del 4% en el Impuesto sobre Sociedades a la parte de la base imponible que corresponda a las operaciones que se realicen en el ámbito geográfico de la ZEC.
- Incentivos generales a la inversión: exenciones en el ITPAJD.
- Deducción por inversiones en Canarias.
- Reserva para inversiones en Canarias (RIC).

2. NORMATIVA

- Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.
- Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

II. CEUTA Y MELILLA

1. CARACTERÍSTICAS

- Imposición directa:
 - IRPF: deducción del 50% de la cuota correspondiente a los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla.
 - IS: bonificación del 50% de la cuota correspondiente a los rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla.
 - ISyD: bonificación del 50% en la cuota si el causante es residente en Ceuta o Melilla, pudiendo llegar al 99% cuando los causahabientes son el cónyuge, ascendientes o descendientes.
 - IP: bonificación del 75% de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes o derechos de contenido económico situados en Ceuta y Melilla.
- Imposición indirecta:
 - No se aplica el IVA, sino el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI).
 - Dentro de los I.I.E.E., sólo se exigen el IEDMT y el IE sobre la Electricidad. Ahora bien, existe un gravamen complementario del IPSI sobre las labores del tabaco y sobre el carburante y el combustible.

2. NORMATIVA

- Ley del IRPF (arts. 4, 68 y 101).

- Ley del IS (arts. 33 y 128).
- Ley del IRNR (art. 2).
- Ley de I.EE (arts. 3, 70, 73 y 76)
- Ley del IVA (arts. 3, 70, 80, 119; Disp. Ad. Quinta y Disp. Trans. Primera).
- Ley del IP (art. 33).
- Ley del ISyD (art. 23 bis).

SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL

I. IMPUESTOS

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

1. OBLIGATORIOS (art. 59.1 TRLRHL)

- *Impuesto sobre Bienes Inmuebles* (arts. 60-77 TRLRHL)
- *Impuesto sobre Actividades Económicas* (arts. 78-91 TRLRHL)
- *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica* (arts. 92-99 TRLRHL)

2. OPTATIVOS (art. 59.2 TRLRHL)

- *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras* (arts. 100-103 TRLRHL)
- *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana* (arts. 104-110 TRLRHL)

II. TASAS

TRLRHL, artículos 20 a 27, 57, 132

III. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

TRLRHL, artículos 28 a 37, 58, 133, D.T. 1ª

REGÍMENES ESPECIALES

TRLRHL, artículos 157 a 161: Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla, Madrid y Barcelona.

PRIMERA PARTE

EL SISTEMA DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA

CAPÍTULO I.

LAS FIGURAS Y EL OBJETO DE GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS

I. LAS FIGURAS QUE CONFORMAN EL SISTEMA DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA

El sistema de la imposición directa está formado por todos aquellos tributos cuya nota característica es la manifestación directa de la capacidad económica por el contribuyente, esto es, que no se le permite resarcirse de lo ingresado en el Ente público a cargo de otra persona ni se establece un mecanismo de traslación jurídica de la cuota tributaria.

Por tanto, la exacción fiscal se produce de forma directa, ya que el ente público obtiene las cuotas tributarias de aquellos sujetos a los que la ley correspondiente designa como sujetos pasivos a título de contribuyente, es decir, recibe ese montante de aquel a quien la ley quiere efectivamente gravar.

Lo constituyen todos los tributos estatales, autonómicos o locales, en los que el contribuyente, persona física o jurídica, residente o no residente, obtiene una riqueza, real o potencial, subsumible en los indicadores directos de capacidad económica, como son la renta o el patrimonio.

De este modo, encontramos tributos que gravan:

- a) La *renta* obtenida por el contribuyente, como son: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF); el Impuesto sobre Sociedades (IS); el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR); el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU); o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISyD), según modalidad, entre otros.

Las características que impregnan a cada uno de estos tributos son diversas, aunque pueden compartir algunas entre sí. El IRPF es un impuesto periódico (en este caso, de carácter anual), personal e individual (ya que es el contribuyente el que debe presentar y realizar la autoliquidación, si bien se admite en algunos supuestos la declaración conjunta), es un impuesto subjetivo (porque tiene en cuenta las circunstancias personales

y familiares de cada contribuyente) y, quizá, la característica de mayor importancia es la progresividad (a mayor renta obtenida, mayor tipo de gravamen aplicable).

En el caso del IS, también es un impuesto periódico (es decir, la renta generada se imputa a un período impositivo, aunque no coincide necesariamente con el año natural), personal (es siempre la entidad o sociedad la perceptora de las rentas), pero, en este caso, es proporcional, (puesto que existe un tipo de gravamen fijo sin tener en cuenta la renta obtenida, salvo determinados regímenes particulares para empresas de reducida dimensión).

Idénticas características descritas del IRPF posee el IRNR, únicamente se diferencia en que grava a los no residentes que obtienen rentas en España.

Caso distinto sucede en el ISyD, que es un impuesto instantáneo (se devenga en el momento del acto o hecho), subjetivo (porque evidentemente se tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares), y proporcional (puesto que también existe una escala progresiva de gravamen en función de una mayor o menor base imponible y coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente).

Por último, el IIVTNU también es un tributo también instantáneo, aunque con ciertos matices (porque se devenga en el momento del hecho o acto, que es la transmisión, pero se toma como referencia el valor generado a lo largo de un máximo de 20 años), es personal (porque obliga al contribuyente titular del inmueble que incrementa su valor), objetivo (porque, en este caso, no se tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares), y proporcional (porque se aplica un único tipo de gravamen, fijado por la Ordenanza fiscal correspondiente) con los límites propios derivados del TRLRHL).

- b) El *capital*, entendido como patrimonio del contribuyente, como son: el Impuesto sobre el Patrimonio (IP); el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI); el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM); el Impuesto sobre los Depósitos de la Entidades de Crédito (IDEC); y el ISyD, según modalidad, entre otros.

En este caso, el IP es un impuesto anual (la titularidad de ese patrimonio se imputa a un período impositivo que coincide con el año natural), pero no se podría decir que fuese periódico, porque realmente se grava el patrimonio existente el último día del período

impositivo, y no el obtenido durante el mismo. También es personal (porque grava a la persona física titular de esos bienes, pero en este caso exclusivamente individual y no se permite la presentación de declaraciones conjuntas), es subjetivo (ya que se tienen en cuenta las circunstancias especiales del contribuyente), y progresivo (al existir una tarifa aplicable en función de la mayor o menor base imponible).

En el resto de impuestos, el panorama es distinto: en el caso del IBI, es un impuesto periódico (cuyo período impositivo coincide con el año natural, aunque se devenga el primer día de dicho período), es personal (grava al titular del bien), es objetivo (porque no se tiene en cuenta las circunstancias personales o familiares), y es proporcional (aplica un tipo de gravamen fijo, aunque existen distinciones en función del tipo de inmueble). Algo similar le sucede el IVTM, que es periódico (y también se devenga el primer día del período impositivo), personal, objetivo (aunque se tienen en cuenta las particularidades de cada vehículo) y proporcional.

Por último, en el caso del IDEC, es un tributo periódico (cuyo período impositivo coincide con el año natural), personal (lo soporta la entidad que recibe dichos activos), es objetivo y proporcional (se aplica un tipo fijo de gravamen en todos los casos).

- c) *Determinadas actividades* desarrolladas por los contribuyentes, como son: el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE); el Impuesto sobre Actividades de Juego (IAJ); y el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE), entre otros.

En estos tributos, las características difieren: el IAE es un tributo periódico (coincide con el año natural), es personal, objetivo, y proporcional (existen coeficientes de ponderación en función del importe neto de la cifra de negocios). Por su parte, el IAJ es un tributo instantáneo (se devenga en el momento de la autorización o celebración), es personal, objetivo y proporcional (aunque con diferencias en el tipo de gravamen aplicable según la actividad). Por último, el IVPEE es periódico (y coincide con el año natural), personal, objetivo y proporcional.

II. EL OBJETO DE GRAVAMEN (I): LA RENTA

El concepto de renta obtenida por un contribuyente varía en función de lo establecido por la ley reguladora del tributo, y en cada una de ellas se contiene un concepto de "renta sometida a imposición".

Aunque no toda la renta obtenida debe cuantificarse en una base imponible, tampoco únicamente aquella percibida de forma monetaria o líquida (supuestos de exención y no sujeción). Así, puede diferenciarse entre renta "realizada" (la efectivamente recibida), y renta "potencial" (imputada, sin necesidad de que efectivamente se haya percibido).

- a) En el *IRPF*, el artículo 6 de la Ley del *IRPF* establece que el hecho imponible será la obtención de renta por el contribuyente, que incluye: rendimientos del trabajo (RT); rendimientos del capital, que puede ser mobiliario (RKM) e inmobiliario (RKI); rendimientos de las actividades económicas (RAE); ganancias y pérdidas patrimoniales (GyP); y las imputaciones de renta que se establezcan por ley. Además, se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar RK o RKM y RKI.
- b) En el *IS*, la Ley del *IS* recoge en su artículo 4 que constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen. Es decir, a diferencia de lo que sucede con el *IRPF*, en el que existen distintas fuentes de producción de la renta, en el *IS* no existe esa distinción: se califica como renta obtenida por una persona jurídica.
- c) En el *IRNR*, la Ley del *IRNR*, en su artículo 1, establece que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en este. Por tanto, grava la renta de los no residentes, por contraste con el *IRPF* e *IS*, que gravan la renta de las personas físicas y jurídicas, respectivamente, residentes en territorio español.
- d) En el *IIVTNU*, el artículo 104 del *TRLRHL* en relación con el artículo 107, establece que se grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto en el momento del devengo, experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años, a 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, sobre los referidos terrenos, la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos. En este caso, se puede apreciar que la renta que se grava no es real, sino potencial.

III. EL OBJETO DE GRAVAMEN (II): EL CAPITAL

El concepto de capital gravado en los impuestos de nuestro sistema tributario se identifica con el valor del conjunto de bienes y derechos titularidad de un contribuyente, que se puede identificar con su "patrimonio".

- a) En el *IP*, el artículo 3 de la Ley del IP establece que constituirá el hecho imponible la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de su patrimonio neto. Además, se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.
- b) En el *ISyD*, según el artículo 40 de la Ley del ISyD, existen tres hechos imponibles: uno, la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio (mortis causa); dos, la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito (intervivos); y tres, la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario. De igual modo, los incrementos de patrimonio obtenidos por personas jurídicas no están sujetos a este impuesto y se someterán a gravamen en el IS.
- c) En el *IBI*, los artículos 60 y 61 del TRLRHL establecen que se grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en dicha ley, y constituye el hecho imponible la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales (de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos; de un derecho real de superficie; de un derecho real de usufructo; y del derecho de propiedad).

- d) En el *IVTM*, el artículo 92 del TRLRHL establece que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría. Además, se considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en estos. A los efectos de este impuesto también se considerarán aptos los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.
- e) En el *IDEC*, el artículo 19 de la Ley 16/2012 establece que constituye el hecho imponible el mantenimiento de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por los contribuyentes señalados en la propia Ley, y que comporten la obligación de restitución, a excepción de los fondos mantenidos en sucursales fuera del territorio español.

IV. EL OBJETO DE GRAVAMEN (III): LA ACTIVIDAD

La actividad sometida a gravamen en los tributos directos es aquella recogida en la ley que regule el mencionado tributo, y se grava el resultado de la actividad desarrollada, no meramente su valor.

- a) En el *IAJ*, el artículo 1 de la Ley 13/2011 establece que su objeto es la regulación de la actividad de juego, en sus distintas modalidades, que se desarrolle con ámbito estatal con el fin de garantizar la protección del orden público, luchar contra el fraude, prevenir las conductas adictivas, proteger los derechos de los menores y salvaguardar los derechos de los participantes en los juegos, sin perjuicio de lo establecido en los Estatutos de Autonomía.

La Ley regula, en particular, la actividad de juego a que se refiere el párrafo anterior cuando se realice a través de canales electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos, en la que los medios presenciales deberán tener un carácter accesorio, así como los juegos desarrollados por las entidades designadas por esta Ley para la realización de actividades sujetas a reserva, con independencia del canal de comercialización de aquéllos.

- b) En el *IVPEE*, los artículos 1 y 4 Ley 15/2012 establecen que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el artículo 4 de dicha Ley. Así, constituye el hecho imponible la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.
- c) En el *IPCNG*, el artículo 12 de la ley 15/2012 establece que gravan las actividades que, integrando su respectivo hecho imponible, se definen en los artículos 15 y 19 de esa Ley.
- d) En el *IVEGPC*, su artículo 9 de la Ley 8/2015 establece que grava el valor de los productos de dominio público gas, petróleo y condensados extraídos en el ámbito de aplicación del impuesto, una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación de los mismos.
- e) En el *IAE*, el artículo 78 del TRLRHL establece que su hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

CAPÍTULO II

RENTA Y CAPITAL SOMETIDO A GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS

I. CONCEPTO DE RENTA SOMETIDA A IMPOSICIÓN

El concepto jurídico-tributario (que no económico) de renta obtenida se puede asimilar, en cierta medida, al de riqueza, y proviene de diversas fuentes u origen. Eso conlleva que el concepto de renta sea amplio y varíe según los distintos impuestos que la gravan.

En función del tipo de renta gravada, encontramos impuestos que no disponen de un único concepto, como es el IRPF, ya que discrimina en función del origen de esta, frente a los impuestos que no realizan dicha discriminación, como es el IS, que grava la renta obtenida por las personas jurídicas de forma indistinta; al igual que el IRNR, que diferencia únicamente en función de la condición de residente o no del obligado tributario.

Por ejemplo, en el IRPF no se concibe del mismo modo la renta obtenida en virtud de un contrato laboral, que la proveniente de la venta de un cuadro de lujo. En el primer caso, estaremos ante un rendimiento de trabajo (RT), y en el segundo, ante una ganancia patrimonial.

Dicho esto, habrá que atender, por tanto, a cada uno de los impuestos que graven la renta para saber concretamente qué se entiende por "renta obtenida".

II. TIPOS DE RENTA GRAVADOS EN LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA (I): IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Según se establece en el artículo 17 de la Ley del IRPF, se considerarán rendimientos íntegros del trabajo 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 rendimientos de actividades económicas.

Atendiendo a lo dicho, para que exista una renta catalogada como RT a efectos del IRPF, deben cumplirse tres requisitos: uno, que se obtenga una contraprestación o utilidad (dineraria o en especie), es decir, la obtención de riqueza; dos, que esta riqueza derive de una relación laboral o estatutaria, por ejemplo, a través de un contrato de trabajo o la condición de funcionario; y tres, que esa renta no sea catalogable como RAE según la propia Ley del IRPF.

Además de ello, se incluirán, en particular (art. 17.1 LIRPF):

- a) Los sueldos y salarios.
- b) Las prestaciones por desempleo.
- c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.
- d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.
- e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones.
- f) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo.

Y en todo caso, siempre tendrán esa consideración toda aquella renta que derive de una prestación satisfecha al contribuyente por un ente público, como son (art. 17.2 LIRPF):

- a) Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley;
- b) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

- c) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo. Asimismo, las cantidades percibidas en los supuestos contemplados en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, tendrán el mismo tratamiento fiscal que las prestaciones de los planes de pensiones.
- d) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del Impuesto. En el supuesto de prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos, se integrarán en la base imponible en el importe de la cuantía percibida que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto, por incumplir los requisitos subjetivos previstos en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 51 o en la disposición adicional novena de esta Ley.
- e) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial. Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.
- f) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados.

- g) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Además de lo anterior, también se cataloga como RT la renta obtenida en los siguientes casos:

- a) Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los diputados y senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las asambleas legislativas autonómicas, concejales de ayuntamiento y miembros de las diputaciones provinciales, cabildos insulares u otras entidades locales, con exclusión, en todo caso, de la parte de aquellas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento.
- b) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares.
- c) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.
- d) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.
- e) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.
- f) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.
- g) Las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.
- h) Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro.
- i) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.
- j) Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad en los términos previstos en la disposición adicional decimoctava de esta Ley.

Como se puede comprobar, son múltiples los supuestos que dan lugar a catalogar como RT la renta obtenida por un contribuyente, pero, además de todos los supuestos anteriores, no sólo un contribuyente obtiene renta cuando percibe una cantidad líquida en su cuenta bancaria: también se considera como RT la renta en especie.

Así reza el artículo 42 de la Ley del IRPF al establecer que constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Por ejemplo, este podría ser el caso del recibimiento de una cesta de navidad por parte de la empresa, o de un viaje con los gastos pagados por la misma. En este caso, el coste real tanto de la cesta como del viaje deberá catalogarse como RT en especie e imputarse en la base imponible del contribuyente.

En cambio, cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que este adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.

Por todo ello, los RT constituyen la primera fuente u origen de renta a los efectos del IRPF.

2. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL

Como se establece en el artículo 21 de la Ley del IRPF, tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, 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.

En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital (art. 21.2 LIRPF):

- a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

- b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste.

En este caso, deben cumplirse tres requisitos: uno, que se obtenga una contraprestación tangible, tanto dineraria como en especie; dos, que derive de un elemento patrimonial, bien o derecho cuya titularidad corresponda al contribuyente; y tres, que no se cataloguen por la propia Ley del IRPF como RAE. Por tanto, a diferencia de los RT, que derivan de una relación laboral o estatutaria, en los rendimientos de capital la renta proviene de la titularidad de elementos patrimoniales que generan riqueza para el sujeto pasivo contribuyente.

En este caso, los rendimientos del capital en el IRPF constituyen la segunda fuente u origen de la renta obtenida, y se dividen en función, de nuevo, de su origen: pueden ser rendimientos del capital mobiliario (RKM); y rendimientos del capital inmobiliario (RKI).

2.1. Rendimientos del Capital Inmobiliario (RKI)

Según se establece en el artículo 22 de la Ley del IRPF, tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

Este puede ser el caso, por ejemplo, del contribuyente que arrienda un inmueble de su titularidad a cambio de una contraprestación, que deberá incluirse como RKI en la base imponible del IRPF.

Además, se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el IVA o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

2.2. Rendimientos del Capital Mobiliario (RKM)

Según se establece en el artículo 25 de la Ley del IRPF, existen cuatro tipos de RKM, a saber:

a) Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad

- Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.
- Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.
- Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.
- Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.
- La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

b) Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. En particular:

- Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.
 - La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros.
 - Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra.
 - Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla. En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.
- c) *Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.*
- Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2.a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo.
 - Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, salvo cuando hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos por los números 2.º) y 3.º) de la letra a) de este apartado para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida.

d) *Otros RKM*: quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

- Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.
- Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.
- Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.
- Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

Además de lo anterior, no tendrá la consideración de RKM, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

3. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (RAE)

Según se establece en el artículo 27 de la Ley del IRPF, se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

También en este caso se deben cumplir tres requisitos para que la renta obtenida pueda ser catalogada como RAE: uno, que procedan del trabajo personal y del capital conjunta o separadamente (derivados de la realización de un trabajo); dos, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos (frente a la relación laboral o estatutaria por cuenta ajena de los RT); y tres, finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios (obtención de un beneficio económico). Además, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Es decir, que para la catalogación de una renta obtenida como RAE es necesario el cumplimiento de ese requisito; de lo contrario, la renta obtenida podría imputarse tanto en otro rendimiento del IRPF, e incluso, en el IS.

4. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

Según se establece en el artículo 33 de la Ley del IRPF, son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

Es decir, se deben dar necesariamente dos requisitos para que la renta obtenida por el contribuyente se catalogue como ganancia o pérdida patrimonial: uno, variación en el valor del patrimonio; y dos, alteración en la composición.

Por ejemplo, podría producirse en el supuesto de que el contribuyente venda un cuadro por un valor superior al que lo compró, obteniendo esa ganancia y, por tanto, cumpliendo el primer requisito, y ya que el cuadro sale del conjunto de bienes y derechos del contribuyente, también se cumpliría el segundo requisito.

No obstante, la propia Ley del IRPF, en los apartados siguientes del citado artículo, establece supuestos en los que, a pesar de cumplirse el requisito de la alteración del valor del patrimonio, no se produce la alteración requerida, como son los casos de (art. 33.2 LIRPF):

- 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.

Además, también se contiene una serie de supuestos de no sujeción a tributación en el IRPF, como son (art. 33.3 LIRPF):

- a) En reducciones del capital.
- b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.
- c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- d) En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.
- e) Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

Y de igual modo, se contienen supuestos de ganancias y pérdidas patrimoniales exentas, como son las que se pongan de manifiesto (art. 33.4 LIRPF):

- a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3 de esta Ley.
- b) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.
- c) Con ocasión del pago previsto en el artículo 97.3 de esta Ley y de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.

Por último, se establecen también una serie de supuestos de pérdidas patrimoniales que no se pueden computar en la declaración del IRPF, como son:

- a) Las no justificadas.
- b) Las debidas al consumo.
- c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades.
- d) Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.
- e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión.
- f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004
- g) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el

contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones.

5. IMPUTACIONES DE RENTA

Todos los supuestos que anteriormente se han descrito constituyen la obtención de una renta real por el contribuyente (ya sea dineraria o en especie), es decir, que este percibe una riqueza medible y líquida derivada de la realización de algún tipo de relación laboral, explotación o actividad económica.

Ahora bien, existen supuestos en los que el contribuyente, aun no obteniendo de forma líquida una renta, la Ley del IRPF exige su cuantificación en la base imponible, y constituye la llamada renta presunta o imputación de rentas. En estos casos, el contribuyente debe incluir en su declaración una determinada cantidad (renta) que realmente no ha obtenido, pero que se cataloga como renta potencial.

Salvo las correspondiente al artículo 85 de la Ley del IRPF (imputación de rentas inmobiliarias), que veremos a continuación, no se trata simplemente de rentas ficticias, sino que han sido realmente obtenidas por entidades interpuestas entre la persona y la renta, fundamentalmente, para obtener una ventaja fiscal al eludir una mayor carga fiscal en el IRPF. Por tanto, la Ley del IRPF establece su incorporación en la base imponible del contribuyente y un tratamiento tributario especial.

En este caso, podemos clasificar en cuatro bloques estas imputaciones en el IRPF:

a) *La imputación de rentas inmobiliarias*

La ley del IRPF establece una presunción de capacidad económica en su artículo 85, en virtud de la cual el contribuyente deberá imputar una determinada cantidad en su base imponible a pesar de no haber recibido una contraprestación ni cantidad líquida alguna; es decir, debe imputar una renta potencial, generalmente, cuando se dispone de una segunda vivienda o cualquier vivienda desocupada de su propiedad que no genera RKI.

Esta situación se produce en el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos

casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado.

Si el valor catastral no está revisado, en concepto de renta imputada deberá aplicarse el 2 por ciento, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo; mientras que si está revisado, deberá imputarse el 1,1 por ciento.

Aunque existen casos en los que no cabe imputar dicha cantidad en la base imponible, y son los casos de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso; ni tampoco procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.

b) Régimen de transparencia fiscal internacional

En el artículo 91 de la Ley del IRPF, encontramos la imputación de rentas en el denominado régimen de transparencia fiscal internacional, que permite imputar a los socios de una entidad no residente en territorio español la renta obtenida por aquella cuando carezca de una organización de medios materiales y personales para la realización de la actividad.

Eso sí, en todo caso, se imputará la renta positiva que provenga de determinadas fuentes y siempre cumpliendo determinados requisitos.

Así, los contribuyentes imputarán las rentas positivas obtenidas por una entidad no residente en territorio español cuando se cumplan las circunstancias siguientes:

- Que por sí solas o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

- Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 o 3 de este artículo, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel.

Además, los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. No obstante, en el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, se atenderá, en todo caso, a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

En el supuesto de no aplicarse lo establecido en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

- Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre estos, salvo que estén afectos a una actividad económica o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estuvieren afectos a una actividad económica.
- Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 25 de esta Ley.
- Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.
- Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley.

- Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b), c) y d) anteriores que genere rentas.
- Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.
- Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas residentes.

c) Cesión de derechos de imagen

El régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, establecido en el artículo 92 de la Ley del IRPF, cumple la finalidad de evitar que determinados contribuyentes no tributen las rentas obtenidas por la explotación de sus derechos de imagen si se han cedido a otra persona o entidad, tanto residente como no residente.

Así, los contribuyentes imputarán en su base imponible del IRPF la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes:

- Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.
- Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.
- Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación

o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

d) Instituciones de inversión colectiva

El régimen de imputación de rentas previsto para los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en territorios calificados como paraísos fiscales, se encuentra regulado en el artículo 94 de la Ley del IRPF, y también con una finalidad anti-elusiva.

Así, los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, imputarán, de conformidad con las normas de esta Ley, las siguientes rentas:

- Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.
- Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva.
- En los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, que se calificará como rendimiento del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley.
- En los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de sociedades de inversión de capital variable, la totalidad del importe

obtenido, sin que resulte de aplicación la minoración del valor de adquisición de las acciones previsto en el artículo 25.1.e) de esta Ley.

III. TIPOS DE RENTA GRAVADOS EN LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA (II): IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

1. RENTA OBTENIDA POR PERSONAS JURÍDICAS RESIDENTES

De acuerdo con los artículos 1 y 4 de la Ley del IS, la renta obtenida por las personas jurídicas residentes se someterá a gravamen en virtud de lo establecido en la propia ley, ya que constituye su hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.

Es decir, al contrario de lo que sucede en el IRPF, en el que existen múltiples fuentes de renta, en el IS no se realizan distinciones. En otros términos, a la hora de imputarla en la base imponible, toda la renta obtenida se califica de forma igualitaria.

Dicho esto, existen dos particularidades: una, en el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, se entenderá por obtención de renta la imputación al contribuyente de las bases imponibles, gastos o demás partidas, de las entidades sometidas a dicho régimen; y dos, en el régimen de transparencia fiscal internacional, que se entenderá por obtención de renta la imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

2. RENTA OBTENIDA POR PERSONAS JURÍDICAS NO RESIDENTES

En virtud del artículo 1 en relación con el 12 de la Ley del IRNR, se somete a gravamen la renta (dineraria o en especie) obtenida en territorio español por las personas físicas y jurídicas y entidades no residentes, diferenciando en función de si las rentas de actividades o explotaciones económicas se realizan mediante un establecimiento permanente o sin mediar este.

Así, el establecimiento permanente es todo lugar fijo de negocios en el que se desarrolla todo o parte de la actividad, y se entenderán que constituyen el mismo las sedes de dirección, las sucursales, las fábricas, los talleres, los almacenes, las tiendas y otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

A tal efecto, el ámbito de aplicación del IRNR comprende el territorio del Estado español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores, así como el mar territorial y las áreas exteriores a él, en las que, con arreglo al derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales.

No obstante, conviene aclarar que lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. Además, en Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades que resulten aplicables en virtud de su normativa específica y de lo dispuesto en la propia Ley del IRNR.

IV. EL PATRIMONIO GRAVADO EN LOS IMPUESTOS SOBRE EL CAPITAL

El capital, entendido como patrimonio, se identifica con el conjunto de bienes y derechos de contenido económico pertenecientes a un sujeto, y es objeto de gravamen según el artículo 3 de la Ley del IP, eso sí, previa deducción de cargas y gravámenes que disminuyan su valor y de las deudas y obligaciones personales del sujeto, que conducirá a hallar el patrimonio neto del contribuyente.

Así se establece que constituye el hecho imponible del IP la titularidad del patrimonio neto por el sujeto pasivo en el momento del devengo, salvo prueba en contrario de transmisión o pérdida patrimonial.

No obstante, existen una serie de gravámenes específicos más allá del IP, que también gravan el capital del contribuyente o, más bien, elementos patrimoniales titularidad del mismo, como son:

- a) *IDEC*: grava los depósitos de los contribuyentes en entidades de crédito, cuyo sujeto pasivo, en este caso, es la propia entidad, y no la persona física titular de ese depósito.
- b) *IBI*: grava al titular de un bien inmueble.
- c) *IVTM*: grava la titularidad de un vehículo automóvil.
- d) *GEBIENR*: grava a los titulares de bienes inmuebles de personas no residentes.

CAPÍTULO III

CONTRIBUYENTES Y RESIDENCIA FISCAL EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS

I. IDENTIFICACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES Y DISTINCIÓN ENTRE PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS. LA RESIDENCIA FISCAL

El tratamiento jurídico de los sujetos pasivos de los impuestos directos resuelve la cuestión de *quién está obligado*, según la ley correspondiente, a soportar ese gravamen.

Ya sabemos que los sujetos pasivos en los impuestos que gravan la renta obtenida se distinguen en función de su residencia.

El *IRPF* grava a aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos por la Ley del *IRPF* para otorgar la condición de residente, al igual que el *IS* hará lo propio con aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos de residencia. Y el *IRNR* gravará a aquellos contribuyentes que no cumplan los requisitos establecidos por las citadas leyes para otorgar dicha condición.

Por esta razón, el concepto de residencia resulta fundamental para determinar la sujeción a un determinado impuesto.

- a) En el caso del *IRPF*, según el artículo 9 de la Ley del *IRPF*, se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:
 - *Criterio temporal de permanencia*: que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones

contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

- *Criterio de intereses económicos:* que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
- *Presunción de residencia:* se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Además, no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, y existen una serie de situaciones especiales que la propia Ley del IRPF, en su artículo 10, especifica que siguen ostentando la condición de contribuyente. Así, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.
- Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.
- Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No obstante, no será de aplicación lo dispuesto en este artículo:

- Cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquél.
 - En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el apartado 1 de este artículo.
- b) En el caso del IS, gravará a aquellas personas jurídicas que cumplan los criterios de residencia establecidos en el artículo 8 de la Ley del IS, exceptuando a las sociedades civiles sin actividad mercantil y otros entes sin personalidad jurídica. Así, se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:
- *Criterio de constitución legal*: que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
 - *Criterio de localización (I)*: que tengan su domicilio social en territorio español.
 - *Criterio de localización (II)*: que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español, entendiéndose cuando radique en él la dirección y control del conjunto de sus actividades.
 - *Presunción de residencia*: la Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en este, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y

operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

c) En el caso del IRNR, gravará tanto a personas físicas como jurídicas no residentes, es decir, que no cumplan los criterios de residencia establecidos en la Ley del IRPF ni en la Ley del IS. Así, según el artículo 5 de la Ley del IRNR, son contribuyentes:

- Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el IRPF.
- Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 de la Ley del IRPF.
- Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38 de la Ley del IRNR.

d) En el caso del IIVTNU, se somete a gravamen a las personas físicas y jurídicas, sean o no residentes. Es decir, no se produce una disociación por su condición ni por su lugar de residencia. Así se establece en el artículo 106 del TRLRHL, que especifica sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.
- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

II. EL GRAVAMEN SEGÚN LA RESIDENCIA. OBLIGACIÓN PERSONAL Y OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR

Enlazando con los requisitos que dan lugar a otorgar a un contribuyente la condición de residente, y respondiendo a la pregunta de *qué efectos tiene la residencia fiscal*, se debe diferenciar entre: el criterio de residencia, asociado a la llamada "obligación personal de contribuir"; y el criterio de territorialidad, asociado a la "obligación real de contribuir".

Por un lado, la tributación por *obligación personal* de contribuir se atribuye a todos aquellos contribuyentes que ostentan la condición de residente y, por tanto, que cumplen los requisitos establecidos en la normativa de cada impuesto, debiendo imputar en su declaración la renta mundial obtenida (rentas obtenidas en todo el mundo).

Por ejemplo, si un contribuyente del IRPF reside en España (cumple los requisitos establecidos en el artículo 9 de la Ley del IRPF), y obtiene rentas tanto en España como en Francia, deberá imputar en su declaración del IRPF en España la renta obtenida en ambos países.

Por otro lado, la tributación por *obligación real* de contribuir se atribuye a aquellos contribuyentes no residentes que obtienen rentas en territorio español y, por tanto, únicamente deberán imputar en su respectiva declaración los rendimientos obtenidos en España. En cambio, no deberán imputar los obtenidos fuera del territorio español, en contraste con lo que sucede en la tributación por obligación personal. Así pues, se atribuye esta obligación a contribuyentes no residentes, tributando en aquel territorio donde se hayan generado las rentas.

Por ejemplo, un residente francés que obtiene RKI derivados del alquiler de un inmueble en territorio español, deberá imputar en el IRNR únicamente lo obtenido por aquel concepto, pero no la renta mundial obtenida.

Dicho esto, hay que adentrarse en sus implicaciones reales en los diferentes impuestos directos.

- a) En el IRPF, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley del IRPF, las personas físicas que cumplan los criterios de residencia tributarán por obligación personal de contribuir, precisamente por ostentar tal condición de residente.

- b) En el IS, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley del IS, serán contribuyentes las personas jurídicas que cumplan los criterios de residencia establecidos en el artículo 8 y, por tanto, estas sociedades tributarán también por obligación personal de contribuir, y deberán imputar en su declaración del IS las rentas obtenidas en todo el mundo.
- c) En el caso del ISyD, se somete a gravamen a las personas físicas residentes y no residentes, pero no a las personas jurídicas (art. 5 Ley del ISyD). Además, en este impuesto, en función, de nuevo, de su condición de residente o no, estarán obligados a contribuir bien por obligación personal, bien por obligación real. Es decir, en este impuesto pueden darse ambos supuestos.

Por un lado, en virtud del artículo 6 de la Ley del ISyD, a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el ISyD por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado, estableciéndose como criterios de residencia los contenidos en el IRPF.

Y por otro lado, en virtud del artículo 7 de la Ley del ISyD, los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en España se les exigirá el ISyD por obligación real, esto es, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

- d) En el IP se somete a gravamen a las personas físicas residentes y no residentes, y se excluye del gravamen a las personas jurídicas. Así, en virtud del artículo 5 de la Ley del IP, también pueden darse supuestos de tributación por obligación personal, y por obligación real.

Por un lado, por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. Cuando un residente en territorio español pase a tener su

residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

Y, por otro lado, por obligación real, cualquier otra persona física no residente por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. En este caso, el IP se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo.

Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del IRPF. Además, los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de Organismos, Instituciones o de Estado extranjeros en España, quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal o real, atendiendo a las mismas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- e) En el caso del IDEC se someterá a gravamen a las entidades financieras residentes y no residentes (sucursales), de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.6 de la Ley 16/2012, que especifica que son contribuyentes del Impuesto: uno, las entidades de crédito definidas en el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre adaptación del derecho vigente en materia de Entidades de crédito al de las Comunidades Europeas; y dos, las sucursales en territorio español de entidades de crédito extranjeras. Por tanto, también podrán confluír la obligación personal y la obligación real.
- f) En el IBI, se somete a gravamen a las personas físicas y jurídicas tanto residentes como no residentes, ya que en virtud del artículo 63 del TRLRHL, son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto. Al igual que en el caso anterior, también podrán confluír la obligación personal y la obligación real.
- g) En el IVTM se somete a gravamen a las personas físicas y jurídicas tanto residentes como no residentes, ya que en virtud del artículo 94 del TRLRHL, son

sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación. Sucede lo mismo, por tanto, que en los dos casos anteriores.

- h) En el caso del GEBIENR, en virtud del artículo 40 de la Ley del IRNR, se somete a gravamen únicamente a las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial. Se somete a gravamen, por tanto, únicamente a entidades no residentes por los bienes que posean en España, por tanto, tributarán únicamente por obligación real de contribuir.

CAPÍTULO IV

CARACTERIZACIÓN, INDIVIDUALIZACIÓN, ATRIBUCIÓN E IMPUTACIÓN DE RENTAS EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS

I. CARACTERIZACIÓN DE LA RENTA EN FUNCIÓN DE LAS CIRCUNSTANCIAS DE LOS SUJETOS QUE LA OBTIENEN. INDIVIDUALIZACIÓN DE RENTAS

La renta (independientemente de su fuente u origen) es de quien la obtiene, o del titular del elemento patrimonial que la genera. Es decir, la renta obtenida se va a imputar a aquel sujeto que ha generado el derecho a su percepción.

Esta búsqueda de los sujetos que obtienen las rentas se define legalmente en la normativa reguladora de cada tributo, bajo la denominación de "individualización de rentas".

Así sucede en el artículo 11 de la Ley del IRPF, que establece que la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

- a) Los *RT* se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. No obstante, las prestaciones a que se refiere el artículo 17.2 a) de la Ley del IRPF se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.
- b) Los *RK* (*RKM* y *RKI*) se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración. En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia. La titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a

ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación. Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

- c) Los *RAE* se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.
- d) Las *ganancias y pérdidas patrimoniales* se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los RK. Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten. Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

Del mismo modo sucede en el IRNR, ya que según el artículo 8 de la Ley del IRNR, a los contribuyentes personas físicas les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley del IRPF sobre individualización de rentas. Es decir, la Ley del IRNR realiza una remisión a los criterios establecidos en la Ley del IRPF.

Dicho esto, existen relaciones singulares renta-obligado tributario que rompen esa regla general de "la renta es de quien la obtiene o del titular del elemento patrimonial"; situaciones en las que, en realidad, no se corresponde la renta obtenida por un sujeto con el contribuyente que la produce, y son las siguientes.

a) Atribución de rentas en el IRPF y en el IRNR

Según el artículo 86 de la Ley del IRPF, las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas (por ejemplo, sociedades civiles) se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes; y del mismo también sucede en el artículo 7 de la Ley del IRNR, que establece que las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 10 de la Ley del IRPF, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes.

En el primer caso (IRPF), una renta generada por una entidad y, por tanto, sujeta al IS, se imputa en la declaración del IRPF de cada uno de los socios que conformen dicha sociedad, y no tributa en el IS. De este modo, se produce una disociación entre quien obtiene la renta y dónde se imputa a efectos tributarios. Y lo mismo sucede en el segundo caso (IRNR), donde la Ley del IRNR realiza, como es costumbre, una remisión a lo establecido, en este caso, en la Ley del IRPF.

b) Tributación familiar en el IRPF

Según el artículo 82 de la Ley del IRPF, podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

- La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera: uno, los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos; y dos, los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.
- En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.^ª de este artículo.

En este caso, la Ley del IRPF permite que los dos sujetos que forman parte de esa unidad familiar integren en una sola declaración los rendimientos obtenidos por ambos. E igual

sucedería si se integran los rendimientos obtenidos por uno solo de los miembros de esa unidad familiar.

En este caso, se incorporan a una sola declaración del IRPF los rendimientos provenientes de los dos sujetos que forman la unidad familiar, y se produce, de nuevo, una disociación entre quien produce esas rentas y a quién se le imputan.

Por ejemplo, si el miembro A de la unidad familiar obtiene unos RT de 37.000 euros, y el miembro B obtiene 20.000, habrá de hacerse una sola declaración del IRPF que aglutine los 57.000 euros de ambos miembros. Y lo mismo sucedería en el caso de que uno de los dos miembros no percibiese renta alguna, porque se integraría también en dicha declaración: si el miembro A obtiene unos RT de 37.000 euros, y el miembro B no obtiene rentas, presentarían una sola declaración del IRPF con 37.000 euros a incluir imputables a los miembros A y B.

c) Atribución de patrimonios

Conforme al artículo 7 de la Ley del IP, los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

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

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

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público. Las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones se atribuirán a los sujetos pasivos según las reglas y criterios de los párrafos anteriores.

Lo que aquí sucede es que la Ley del IP establece unas determinadas reglas en las que, de nuevo, no se corresponde quién ha obtenido ese patrimonio y a quién se le imputan. Esto es fácilmente apreciable en la disolución de la sociedad de gananciales, en las que, por defecto, se atribuirá por mitad a cada uno de los integrantes, aunque no coincida con la realidad de su adquisición.

Por ejemplo, si dos cónyuges forman la sociedad de gananciales y esta la compone un inmueble por valor de 500.000 euros, se atribuye a cada uno el 50% de la titularidad, salvo que se justifique otra participación; aunque no se corresponda con la participación o aportación real de cada uno.

d) Atribución de adquisiciones en el ISyD

Según el artículo 27 de la Ley del ISyD, en las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan (y que hayan consignado en sus declaraciones individuales), se considerará a los efectos del Impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.

Esto significa, por ejemplo, que en los casos descritos, que hacen referencia a bienes que han salido del patrimonio del causante durante un período de tiempo antes del fallecimiento, y que deberían formar (o haber formado) parte del caudal hereditario, retornarán a ese caudal y se procederá a su división en condiciones de estricta igualdad, no teniendo en cuenta, por tanto, la titularidad o porcentaje de participación previa. Por lo que, de nuevo, se produce una disparidad entre quien obtiene esa renta o capital y a quién se le imputa.

Por otro lado, si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiera dichos bienes.

Resulta lógica esta previsión por cuanto en el ISyD las declaraciones son individuales y se recogerá aquello que exclusivamente se hereda o dona, y cualquier aumento de valores posterior a las liquidaciones se atribuirán a quien efectivamente los haya percibido.

Por último, se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el ITPAJD cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario; también se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Esos excesos de adjudicación, de nuevo, rompen la regla general con la que comenzábamos este epígrafe, ya que es una situación por la que uno de los herederos, por ejemplo, recibe más de lo que le hubiere correspondido y, por tanto, debe "repartirse" ese exceso entre el resto de co-causahabientes.

II. LA ATRIBUCIÓN Y LA IMPUTACIÓN DE RENTAS

Se debe diferenciar tanto el concepto como el contenido de los regímenes de "atribución de rentas" y el de "imputación de rentas".

Por un lado, *atribuir rentas* consiste en hacer tributar a personas que forman parte de entidades o sociedades por las rentas obtenidas por estas, que no tributan en sus respectivos tributos. Por ejemplo, las sociedades civiles y la tributación de cada socio en el IRPF, no estando sujetas al IS.

En este caso, esas personas que forman parte de esas sociedades tributan los beneficios obtenidos por su sociedad en su declaración del IRPF a través de cada socio. Así se establece en el artículo 87 de la Ley del IRPF, que tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas a las que se refiere el artículo 8.3 de la Ley del IRPF y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Enlazando con el artículo 86 de la Ley del IRPF, las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes.

Y, por otro lado, *imputar rentas* consiste en computar en los impuestos de unos sujetos alguna de las rentas que corresponden a otros sujetos que, no obstante, han tributado o deben tributar en el impuesto correspondiente a estos últimos.

Este es el caso paradigmático de la imputación de rentas inmobiliarias del artículo 85 de la Ley del IRPF, que constituye una presunción de capacidad económica en virtud de la cual el contribuyente debe incluir en su base imponible una cantidad, calificada como renta, de carácter potencial; esto es, debe incluir una "renta" que realmente no ha obtenido.

Pero también son los casos de aquellas imputaciones de renta ya estudiadas anteriormente en este manual, por lo que nos remitimos a lo allí contenido.

CAPÍTULO V

APLICACIÓN TERRITORIAL Y PERÍODO IMPOSITIVO EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS

I. LA APLICACIÓN TERRITORIAL DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS

1. ESTRUCTURA LEGAL VS. ESTRUCTURA EFECTIVA

La aplicación territorial de los impuestos determina *dónde* y *hasta dónde* debe someterse a gravamen la renta o el capital obtenido por un contribuyente. Es decir, determina su ámbito de aplicación y se identifica con un territorio concreto.

Antes de dirigirnos a la normativa reguladora del impuesto correspondiente e independiente de lo establecido en aquella, se aplicará lo establecido en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de acuerdo con lo establecido en el artículo 96 de la Constitución.

Una vez dicho esto, conforme a lo establecido en el artículo 4 de la Ley del IRPF, este se aplicará en todo el territorio español, al igual que el IRNR (artículo 2), sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. Además, en Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley.

El territorio español comprende el territorio del Estado español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores, así como el mar territorial y las áreas exteriores a él, en las que, con arreglo al derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales.

De igual modo, siguiendo lo establecido en el artículo 2 de la Ley del IS, se aplicará en todo el territorio español, comprendiendo también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan,

referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional.

Eso sí, de nuevo, lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

En suma, los impuestos directos se extienden y aplican en todo el territorio español y en lo que deba entenderse por este en las leyes reguladoras de cada uno.

2. ESPECIALIDADES

Rompiendo la regla general de que los impuestos se aplican y se extienden en el territorio español, existen dos casos en los que ello no se cumple: uno, la deducción por las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla; y dos, las rentas y capitales atribuibles según la Ley de cesión de los tributos.

a) Rentas y capital en Canarias, Ceuta y Melilla

De acuerdo con el artículo 68.4 de la Ley del IRPF, se establece una deducción aplicable en la cuota por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla para los contribuyentes que no tengan su residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla, y se deducirán el 60 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

Esto se justifica por el especial régimen tributario aplicable en las Islas y Ciudades autónomas por su singularidad derivada de la insularidad y lejanía geográfica respecto de la península.

b) Rentas y capitales atribuibles en función del sistema de cesión de tributos

Aunque aparezca claramente identificado en la normativa correspondiente qué se entiende por territorio español, debido al gravamen autonómico en el IRPF hay que dilucidar cuándo un contribuyente, a pesar de ser gravado en territorio español, lo será en una u otra CC.AA.

Según lo establecido en el artículo 72 de la Ley del IRPF, considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

- Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.
- Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el párrafo anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF, en el caso de los RT, se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe; en los RKI y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos; y en los RAE, ya sean empresariales o profesionales, se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.
- Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los ordinales 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las personas físicas residentes en el territorio de una CC.AA., que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando esta actúe como punto de conexión.

Así, las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

Las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del artículo 9 de la Ley del IRPF, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas.

II. IMPUESTOS DIRECTOS CON PERÍODO IMPOSITIVO

Existen impuestos directos con un período impositivo establecido en la normativa reguladora de cada tributo (período, por tanto, en el que se genera el hecho imponible), como sucede en el IRPF, IS e IRNR.

- a) IRPF: según lo establecido en el artículo 12 de la Ley del IRPF, la regla general es que el período impositivo será el año natural y el Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año. Eso sí, este período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre, y es ese supuesto, el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento.
- b) IP: sucede lo mismo que en el caso anterior, cuyo período impositivo también coincide con el año natural, computándose todo el patrimonio del contribuyente el último día del período impositivo.
- c) IS: conforme al artículo 27 de la Ley del IS, el período impositivo, que no excederá de 12 meses, coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, y a diferencia del IRPF, no coincide necesariamente con el año natural. Eso sí, en el IS, en todo caso concluirá el período impositivo:
 - Cuando la entidad se extinga.
 - Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.

- Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este Impuesto de la entidad resultante
 - Cuando se produzca la transformación de la forma societaria de la entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto.
- d) IRNR: de acuerdo con lo establecido en los artículos 20 y 27 de la Ley del IRNR, el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda exceder de 12 meses, y cuando no se hubiese declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año natural.

Del mismo modo, se entenderá concluido el período impositivo cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o, de otro modo, se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad, aquéllos en que la casa central traslade su residencia, y cuando fallezca su titular, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento.

El IRNR se devengará el último día de dicho período impositivo, con las siguientes particularidades:

- Tratándose de RT, RK o RAE, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.
- Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
- Tratándose de rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año.
- En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.

III. IMPUESTOS DIRECTOS SIN PERÍODO IMPOSITIVO

A diferencia de los impuestos directos con período impositivo establecido en la normativa reguladora de cada tributo, también existen impuestos directos sin período impositivo, en los que, con certeza, por la volatilidad en la que se produce el hecho o acto, no disponen del mismo y el devengo se produce el mismo día en el que se lleve a cabo el hecho o acto establecido legalmente. Así sucede en el ISyD o IIVTNU, entre otros.

a) ISyD: según lo establecido en el artículo 24 de la Ley del ISyD, de acuerdo con cada uno de sus hechos imponibles:

- *Adquisiciones mortis causa y seguros de vida*: se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.
- *Transmisiones lucrativas «inter vivos»*: se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

b) IIVTNU: de acuerdo con el artículo 109 del TRLRHL, el impuesto se devenga:

- *Fecha de transmisión*: cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte.
- *Fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión*: cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio.

En suma, en aquellos impuestos directos sin período impositivo, se devengará el impuesto en la fecha en la que se produzca el hecho, acto o negocio concreto.

CAPÍTULO VI

IMPUTACIÓN, APLICACIÓN TEMPORAL, EXENCIONES Y NO SUJECCIÓN EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS

I. LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LAS RENTAS

Es necesario establecer *qué rentas* se deben imputar a un período impositivo, lo que sucederá, lógicamente, en aquellos impuestos que lo establezcan, como son el IRPF o el IS, aunque también en otros como el IIVTNU; eso sí, en este último caso, con algunas particularidades.

En este apartado tratamos, por tanto, las reglas de imputación temporal de las rentas, que se diferencian en función de una regla general y otras específicas.

- a) IRPF: como regla general, el artículo 14, apartado 1, de la Ley del IRPF establece que los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:
- *Criterio de exigibilidad*: los RT, RKI y RKM se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.
 - *Conforme a las normas de la Ley del IS*: los RAE se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del IS, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.
 - *Conforme al período de la alteración*: las GyP patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

Como regla especial en el IRPF, el artículo 14, apartado 2 de la Ley del IRPF establece un conjunto de reglas especiales, como la relativa al caso de fallecimiento del contribuyente, donde todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse, pero pueden destacarse otras reglas especiales, como las siguientes.

- *Pendencia de resolución judicial*: cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los

importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

- *Percepción de RT en otros períodos impositivos*: cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.
- *Ganancias y pérdidas derivadas de ayudas públicas*: se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en el propio artículo.
- *Operaciones a plazos o con precio aplazado*: el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.
- *Moneda extranjera*: las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo.
- *Rentas estimadas*: se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas.
- *Ayudas públicas por daños en viviendas*: podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.
- *Algunos RKM*: se imputará como RKM a que se refiere el artículo 25.3 de la Ley del IRPF, de cada período impositivo, la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período

impositivo en aquellos contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión. El importe imputado minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades en estos contratos.

- b) IS: como regla general, establece el artículo 11, apartado 1, de la Ley del IS, que los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

De igual modo, la eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

Como reglas especiales en el IS, el artículo 11, apartado 4, de la Ley del IS, enumera una serie de supuestos, que son los siguientes.

- *Operaciones a plazos o con precio aplazado*: las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.
- *Caso de endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados*: se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.
- *Gastos por provisiones o fondos*: se imputarán al período impositivo en el que tenga lugar el abono efectivo de las prestaciones comprometidas.
- *Pérdida reversible de valor de un elemento patrimonial*: la entidad dotará un gasto por la correspondiente pérdida por deterioro.
- *Entidades beneficiarias de derechos de rescate*: dicha entidad deberá imputar cada año en su base imponible la diferencia entre el valor

liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo.

- c) IIVTNU: este caso reviste una especialidad, ya que, conforme a los artículos 104 y 107 del TRLRHL y de acuerdo con su hecho imponible, se grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a 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, sobre los referidos terrenos, y su base imponible está constituida por dicho incremento de valor puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

En este caso, aunque se trate de un impuesto que se devenga cuando se produce dicha transmisión de la propiedad o la constitución de los derechos enunciados y, por tanto, es un impuesto sin período impositivo, se debe imputar en esa base imponible el incremento de valor a lo largo de un período especificado en la propia Ley, que en este caso, son 20 años; y por eso constituye un caso particular de imputación de rentas a un período impositivo correspondiente.

II. APLICACIÓN TEMPORAL DE LOS GRAVÁMENES PATRIMONIALES

En el caso de los gravámenes patrimoniales, estos son, los que se gravan bajo el IP, el GEBIENR y el IBI, entre otros, su imputación temporal y devengo se produce en un momento concreto de cada año y se deberá recoger en la base imponible de cada uno de esos impuestos los bienes y derechos de los que sean titulares a esa fecha.

Ello quiere decir que todos los bienes y derechos que hubieran pertenecido a ese sujeto pasivo desde el anterior devengo son irrelevantes, puesto que el valor de esos elementos patrimoniales ha de ir referido al momento en el que se devenga.

- a) IP: de acuerdo con el artículo 29 de la Ley del IP, que establece que se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.
- b) GEBIENR: de acuerdo con el artículo 45 de la Ley del IRNR, dicho gravamen especial se devengará a 31 de diciembre de cada año y deberá declararse e ingresarse en el mes de enero siguiente al devengo, en el lugar y forma que se establezcan. Además, tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por entidades sujetas al gravamen especial, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe de dicho gravamen especial.
- c) IBI: según el artículo 75 del TRLRHL, se devengará el primer día del período impositivo, que coincide con el año natural, este es, el 1 de enero. Por tanto, en este caso, será sujeto pasivo del IBI aquella persona que aparezca como titular de ese bien inmueble a fecha 1 de enero, y deberá abonar la cuota correspondiente, independientemente de que se transmita posteriormente dicho inmueble.

III. EXENCIONES Y NO SUJECIONES EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

Como bien es sabido, no toda la renta percibida lleva aparejada el nacimiento de la obligación tributaria: por un lado, existen casos, en los que, a pesar de producirse el hecho imponible, la ley correspondiente impide la consecuencia lógica de esa acción, que sería el nacimiento de la obligación tributaria (supuestos de exención); y por otro lado, puede ni siquiera llegar a producirse el hecho imponible en un impuesto correspondiente porque esa renta ya ha sido sometida a gravamen en otro impuesto (supuestos de no sujeción).

En primer lugar, vamos a tratar los supuestos de no sujeción.

- a) IRPF:
 - *Renta sujeta al ISyD*: el artículo 6.4 de la Ley del IRPF establece que no estará sujeta a al IRPF la renta que se encuentre sujeta al ISyD.

- *Gastos de manutención y estancia*: el artículo 17 de la Ley del IRPF establece que no estarán sujetas al IRPF las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.
- *Determinadas rentas en especie (I)*: de acuerdo con el artículo 42 de la Ley del IRPF, las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo; y las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.
- *Determinadas rentas en especie (II)*: *RKM por transmisiones lucrativas mortis causa de activos financieros*. De acuerdo con el artículo 25.6 de la Ley del IRPF, se estimará que no existe RKM en las transmisiones lucrativas de los mismos, por causa de muerte del contribuyente, ni se computará el rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la transmisión lucrativa de aquellos por actos "inter vivos".
- *Determinadas rentas en especie (III)*: *supuestos de GyP patrimoniales por reducción de capital social*. De acuerdo con el artículo 33.3 de la Ley del IRPF, no existirá ganancia o pérdida en reducciones del capital cuando dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente; y con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.
- *Determinadas rentas en especie (IV)*: *supuestos de GyP por transmisión lucrativa de empresas o participaciones*. De acuerdo con el artículo 33.3 de la Ley del IRPF, no estarán sujetas al IRPF, eso sí, los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos

ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

- *Determinadas rentas en especie (V): Adjudicaciones en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes.* De acuerdo con el artículo 33.3 de la Ley del IRPF, no estarán sujetas las compensaciones, dinerarias o mediante adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges, debidas a la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, derivadas de imposición legal o resolución judicial.

- b) IS: de acuerdo con el artículo 6.2 de la Ley del IS, no estarán sujetas las entidades en régimen de atribución de rentas.

- c) IRNR: de acuerdo con el artículo 12 de la Ley del IRNR, no estarán sujetas las rentas que se encuentren sujetas al ISyD; y así, de acuerdo con el artículo 3 de la Ley del ISyD, aquellas rentas sujetas al IS no estarán sujetas al ISyD, del mismo modo que los incrementos de patrimonio obtenidos por personas jurídicas no están sujetos al ISyD y se someterán en el IS.

- d) ISyD: de acuerdo con el artículo 3.2 de la Ley del ISyD, los incrementos de patrimonio obtenidos por personas jurídicas no estarán sujetos a dicho impuesto, sino que se someterán al IS.

Dentro de los supuestos de exención, la enumeración de casos en los que las leyes que regulan impuestos sobre la renta son prolíficos.

- a) IRPF: el artículo 7 de la Ley del IRPF contiene una profusa lista de casos al respecto, estableciendo que estarán exentas:
 - Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo.

- Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana, reguladas en el Real Decreto-Ley 9/1993, de 28 de mayo.
- Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil, 1936/1939, ya sea por el régimen de clases pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto.
- Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.
- Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.
- Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.
- Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

- Las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores, sea en la modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, incluido el acogimiento en la ejecución de la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores.
- Las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
- Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial.
- Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias.
- Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.
- Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la

prestación por desempleo en su modalidad de pago único, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

- Los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.
- Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
- Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.
- Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial.
- Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos.
- Las ayudas económicas reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, de 5 de junio.
- Las derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica.

- Las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía.
- Las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático a que se refiere la disposición adicional tercera de esta Ley.
- Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a las que se refiere el artículo 53 de esta Ley, hasta un importe máximo anual de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples.
- Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.
- Las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples. Asimismo, estarán exentas las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, y las ayudas previstas en la Ley

Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género, y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición.

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

b) IS: el artículo 9 de la Ley del IS, realiza una distinción, a diferencia de lo que sucede en el IRPF, entre exenciones plenas y exenciones parciales.

Por un lado, dentro de las exenciones plenas, recoge:

- El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales.
- Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.
- El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.
- Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.
- El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.
- Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales.

- El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.

Por otro lado, dentro de las exenciones parciales, además de los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, declara exentas las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título, y específicamente menciona:

- Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.
 - Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
 - Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
 - Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
 - Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.
 - Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las Comunidades Autónomas, así como las Autoridades Portuarias.
- c) IRNR: el artículo 14 de la Ley del IRNR realiza, por un lado y como suele ser habitual, una remisión a lo establecido en el artículo 7 de la Ley del IRPF, y por otro, enumera otra serie de casos que dependerá de si la persona física o jurídica actúa o no bajo un establecimiento permanente. Se recoge y declaran exentas:
- Las rentas mencionadas en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, salvo las mencionadas en la letra

γ), percibidas por personas físicas, así como las pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad en favor de los emigrantes españoles.

- Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.
- Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley del IRPF, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España.
- Las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores.
- Los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a contribuyentes por este impuesto, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en territorio español, por el Banco de España, o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior.
- Las rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en éste, procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

- Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros.
- Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, que sean residentes en un Estado que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.
- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios; no obstante en ningún caso la aplicación de esta exención podrá dar lugar a una tributación inferior a la que hubiera resultado de haberse aplicado a dichas rentas el mismo tipo de gravamen por el que tributan en el Impuesto sobre Sociedades las instituciones de inversión colectiva residentes en territorio español.
- Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una

sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro cuando concurren los siguientes requisitos:

d) En el caso del IIVTNU, el artículo 105 del TRLRHL recoge que estarán exentos los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los siguientes actos:

- La constitución y transmisión de derechos de servidumbre.
- Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención. Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales, y los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

- El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales.

- El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.
 - Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.
 - Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.
 - Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas.
 - La Cruz Roja Española.
 - Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.
- e) En el caso del IP, el artículo 4 de la Ley del IP establece que estarán exentos:
- Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles, a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de dicha Ley, siempre que en éste último caso hayan sido calificados como Bienes de Interés Cultural por el Ministerio de Cultura inscritos en el Registro correspondiente.
 - Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.
 - Los objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto en el artículo 26.4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- El ajuar doméstico, entendiéndose por tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de esta Ley.
 - Los derechos de contenido económico en una serie de instrumentos.
 - Los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor y en el caso de la propiedad industrial no estén afectos a actividades empresariales.
 - Los valores cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.
 - La vivienda habitual del contribuyente, según se define en el artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF, hasta un importe máximo de 300.000 euros.
- f) En el caso del IBI, el artículo 62 del TRLRHL establece que estarán exentos los siguientes inmuebles:
- Los que sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional.
 - Los bienes comunales y los montes vecinales en mano común.
 - Los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución.
 - Los de la Cruz Roja Española.

- Los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor y, a condición de reciprocidad, los de los Gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales.
- La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate.
- Los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas. No están exentos, por consiguiente, los establecimientos de hostelería, espectáculos, comerciales y de esparcimiento, las casas destinadas a viviendas de los empleados, las oficinas de la dirección ni las instalaciones fabriles.

Asimismo, previa solicitud, estarán exentos:

- Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada.
- Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante real decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley.
- La superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tendrá

una duración de 15 años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud.

SEGUNDA PARTE
EL SISTEMA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

CAPÍTULO I

IMPUESTOS ESTATALES Y AUTONÓMICOS QUE CONFORMAN EL SISTEMA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

I. IMPUESTOS ESTATALES QUE CONFORMAN EL SISTEMA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

El sistema de la imposición indirecta está formado por todos aquellos tributos cuya nota característica es la manifestación indirecta de la capacidad económica por el contribuyente, esto es, principalmente a través del consumo.

Por tanto, la exacción fiscal se produce de forma indirecta, ya que el ente público obtiene las cuotas tributarias de aquellos sujetos a los que la ley correspondiente no designa como sujetos pasivos a título de contribuyente, sino de terceras personas ajenas a la propia relación jurídico-tributaria, que, de algún modo, resarcen a los sujetos pasivos por la carga fiscal previamente soportada.

Lo constituyen todos los tributos estatales, autonómicos y locales en los que el sujeto pasivo, persona física o jurídica, residente o no residente, no obtiene materialmente una riqueza, real o potencial, sino que pone de manifiesto la capacidad económica a través de otros indicadores de riqueza, como puede ser el consumo de bienes y servicios. Se debe diferenciar, en consecuencia, los sujetos pasivos *ex lege* de aquellos otros que finalmente terminan asumiendo la carga fiscal (caso más frecuente de los consumidores finales).

En los impuestos indirectos, recordemos, la cuota tributaria en que se concreta la obligación tributaria principal puede ser repercutida por el sujeto pasivo hacia terceros extraños a esa relación, que son los que, normalmente, manifiestan (indirectamente) esa capacidad económica –si bien no en todos los casos se produce esta repercusión y aún así se les sigue considerando impuestos indirectos-. No obstante, en el IVA, dicha repercusión no es una facultad, sino un deber, al contrario que sucede en el ITPAJD, en los que dicha repercusión no se puede llevar a cabo.

Podemos así afirmar que los impuestos indirectos gravan: los consumos (ya sean generales o específicos); las transferencias internacionales; las adquisiciones onerosas;

la financiación societaria; la documentación de actos; y la realización de actividades (como las construcciones, instalaciones y otras, la caza y la pesca, o el deterioro medioambiental). En este último caso se engloban los conocidos como impuestos medioambientales o ecológicos, ampliamente extendidos en el sistema tributario autonómico.

También es cierto que en el sistema de la imposición indirecta un impuesto se alza, en importancia, por encima del resto: el IVA, que realmente sirve de patrón para configurar el sistema de la imposición directa. Eso sí, ello no desmerece que haya otros impuestos indirectos más allá de este, como los IIEE., el ITPAJD u otros, que también tienen su grado de importancia dentro de este Sistema.

1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

1.1. Rasgos definitorios

El IVA es un impuesto que recae sobre el consumo en cuanto manifestación de capacidad económica. Sin embargo, no es un impuesto directamente satisfecho por los consumidores, sino por otros sujetos que suministran los elementos para el consumo, sujetos estos que se denominan empresarios o profesionales. Esto es así en términos generales, salvando la singularidad de las importaciones y algunas modalidades de subjetividad pasiva.

Esta circunstancia adhiere el IVA al grupo de los denominados impuestos sobre el volumen de ventas –o impuestos sobre la cifra de negocios, según otras denominaciones comparadas- es decir, de los impuestos que gravan las operaciones del tráfico mercantil o comercial, por contraposición a aquellos otros que gravan operaciones del tráfico denominado civil o jurídico, como el ITPAJD.

Tendremos ocasión de ver cómo esta contraposición no es siempre perfecta, puesto que hay operaciones del tráfico civil que se someten al IVA y operaciones del tráfico mercantil que resultan gravadas por el ITPAJD, pero en términos generales esta distinción resulta muy útil para la comprensión del sistema de gravamen de las operaciones económicas, y por eso conviene tenerla siempre presente.

Dentro de los impuestos sobre el volumen de ventas, el IVA sujeta las operaciones del proceso de producción y distribución de todos los bienes y servicios en todas sus fases,

descontando en cada fase de la transmisión el impuesto soportado en la adquisición. En esto consiste el mecanismo de aplicación del impuesto que se desarrollará más adelante. Baste por ahora este apunte para comprender que el IVA es un impuesto *general* (se aplica a todos los bienes y servicios) *multifásico* (se genera y gestiona a lo largo de una serie de fases) y *no acumulativo* (es decir, existe un mecanismo de deducción del IVA soportado en cada fase).

Pero no siempre fue así. Hasta la entrada en vigor del IVA en el año 1986, la imposición sobre el volumen de ventas en España giraba en torno al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE) y otras figuras, como los Impuestos Especiales (I.I.E.E.) el Impuesto sobre el Lujo (IL) o el Impuesto sobre Compensación de Gravámenes Interiores (ICGI), al margen de algunas otras modalidades impositivas sobre el consumo.

El IGTE era un impuesto general y multifásico, porque gravaba todas las operaciones y se aplicaba todas las fases productivas, pero lo era de modo imperfecto, ya que existían gran cantidad de exenciones y no se aplicaba en la fase minorista. Pero su mayor deficiencia era su carácter acumulativo, esto es, su aplicación en cada fase sin deducción en las transmisiones del impuesto pagado en las adquisiciones (cada sujeto pasivo pagaba el impuesto que le correspondía según sus operaciones, lo repercutía al adquirente y lo ingresaba en el tesoro sin más), lo que provocaba el *efecto económico real de acumulación del impuesto pagado en cada fase al precio de la operación en la siguiente*, de modo que el montante del impuesto acumulado al precio era a su vez sometido a gravamen en la fase siguiente, es decir se gravaba no sólo el valor del bien, sino los impuestos pagados en todas las fases anteriores, con el consiguiente efecto sobre el precio final del bien, que resultaba ser no ya el precio correspondiente a su propio valor intrínseco surgido del proceso productivo, sino ese precio más el impuesto acumulado. Era el llamado efecto en cascada, razón por la que a este tipo de impuestos se los conoce también como *impuestos acumulativos en cascada*.

No es difícil imaginar que el precio final del bien dependía en gran manera del número de fases de producción de cada bien, ya que, a mayor número de fases, mayor número de veces se aplicaba el impuesto, y más impuesto se acumulaba. Así las cosas, por un lado, se resentía el principio de capacidad económica, que no se gravaba por su manifestación real (se aplicaba el impuesto sobre el impuesto, que no es valor del bien)

y por otro lado resultaba enormemente perjudicial para la competitividad de los bienes en el mercado, careciendo prácticamente de neutralidad (el precio del bien se incrementaba artificialmente).

Los otros impuestos del sistema eran monofásicos, es decir, se aplicaban en una sola fase del proceso productivo y por una sola vez. El IL y el ICGI han sido absorbidos por el IVA, y los I.I.E.E. permanecen en el sistema impositivo, aunque su número, su objeto y su estructura es distinta a la que existía antes de 1986.

En la actualidad, los I.I.E.E. (singularmente, los llamados "de fabricación") se configuran como impuestos monofásicos que se aplican sobre la producción de los bienes gravados, y se repercuten al adquirente de los mismos, quien de este modo, sin más añadidos, los traslada a los sucesivos adquirentes hasta llegar al consumidor final, que por eso paga el impuesto correspondiente incorporado al precio del bien.

Es cierto, no obstante, que se produce una cierta acumulación impositiva, ya que el impuesto especial soportado forma parte de la base imponible del IVA que recae sobre ese bien, de modo que, lejos de ser incompatibles, los I.I.E.E. y el IVA se aplican conjuntamente haciendo así que el montante de los primeros sea a su vez gravado con el IVA. En todo caso, este fenómeno acumulativo se produce por el juego de los dos impuestos, y por una sola vez.

Estos breves apuntes acerca del IGTE y del IVA ponen de manifiesto claramente las diferencias existentes entre el modelo de imposición sobre las ventas tipo acumulativo y el modelo de imposición sobre las ventas tipo valor añadido. Son precisamente estas las que confieren al IVA la cualidad que hoy se le reconoce comúnmente como impuesto idóneo para gravar el volumen de ventas: su generalidad, su carácter multifásico y su neutralidad.

- La *generalidad* del IVA se proyecta no sólo sobre el gravamen de todos los bienes y servicios, sino también sobre todas las operaciones desarrolladas en el tráfico de las empresas, aunque se verifiquen ocasionalmente, e incluso si son gratuitas, con tal que tengan lugar dentro del desarrollo de la actividad empresarial o profesional. Esta generalidad sólo se ve afectada por la existencia de exenciones, la mayoría de las cuales tienen una fundamentación social o una justificación técnica.

- El *carácter multifásico* del IVA es absoluto, es decir, se aplica en todas las fases del proceso de producción y distribución, incluida la fase minorista, y se aplica también a las importaciones. Es cierto que existen determinados sectores económicos con regímenes especiales para el comercio minorista, pero no puede decirse que estos regímenes distorsionen aquel carácter, ya que se trata más bien de mecanismos para una aplicación más simple y razonable del impuesto a operaciones u operadores que necesitan este tratamiento especial.
- La *neutralidad*, por su parte, es la característica más singular del IVA, la que le confiere un sello de distinción más acusado. Se dice que un impuesto es neutral cuando su aplicación no influye ni en el precio final del bien, ni en su colocación en el mercado, ni en su competitividad, fenómenos todos ellos que son variaciones sobre el mismo tema: la necesidad de un impuesto respetuoso con las reglas del libre mercado. Posiblemente no exista ninguna figura tributaria de la que pueda predicarse tal característica de un modo absoluto, pero si hay alguna que se acerque a ese ideal, esa es el IVA. La neutralidad debe ser interna e internacional.

En efecto, el IVA es *neutral a nivel interno* porque permite a los operadores económicos -que se convierten en sujetos pasivos del impuesto a pesar de no ser consumidores- detraer el impuesto satisfecho en las adquisiciones de bienes y servicios a sus proveedores o en sus importaciones, del impuesto que ellos a su vez tienen que satisfacer al Erario público por las operaciones de entregas de bienes o de prestaciones de servicios que realizan frente a sus clientes.

Eso permite a cada empresario o profesional aplicar el IVA sólo sobre el valor del bien en la fase del proceso de producción y distribución que a él le corresponde, sin incorporar el impuesto que ha soportado, porque lo recupera frente a la Hacienda Pública. De este modo, en cada fase el impuesto grava realmente sólo el valor que se le añade al bien o servicio en esa fase (valor añadido) hasta llegar al consumidor, que al no poder detraer el impuesto, lo soporta finalmente.

La neutralidad también quiebra a veces, siquiera sea levemente, cuando el empresario o profesional no está autorizado a deducir el IVA satisfecho a sus proveedores, porque

entonces, lógicamente, lo incorporará al precio de sus productos; así ocurre en los supuestos de exenciones sin derecho a deducción; ello, que no es realmente un problema si la exención se produce en la última fase, es decir, en la fase minorista (sólo pierde el Estado), sí puede serlo si la exención se aplica en fases intermedias.

En todo caso, como tendremos ocasión de exponer, el impuesto también ha establecido mecanismos correctores de esta desviación que en algunos casos –sólo en algunos– consigue minimizar. Quede anotada esta circunstancia que, en términos globales, no empaña el carácter esencialmente neutral del IVA.

La neutralidad del IVA también se proyecta en *el plano internacional*, es decir, a nivel de transacciones exteriores, ya que configura la exportación como una operación exenta que atribuye al exportador el derecho a deducir el IVA pagado a sus proveedores, o a obtener la correspondiente devolución, liberando así los bienes exportados de su carga fiscal, para que puedan soportar en condiciones de competitividad los impuestos sobre la importación que sufrirán en el país de destino. Este modelo sigue siendo válido para las transacciones extracomunitarias, pues en el ámbito intracomunitario han desaparecido los conceptos jurídico-fiscales de importación y exportación.

1.2. La base imponible en el IVA

De los tres regímenes generales de determinación de la base imponible, esto es, el de estimación directa, el de estimación objetiva y el de estimación indirecta, el que se aplica a la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios es el de estimación directa.

Así establece el artículo 81.1 de la Ley del IVA, que con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa, sin más excepciones que las establecidas en la propia Ley y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de las bases imponibles.

El de estimación indirecta se aplica, por tanto, si se dan los presupuestos establecidos en la LGT, y comprenderá el importe de las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas.

El régimen de estimación objetiva es el aplicable al régimen especial simplificado, autorizado también por la Ley para determinados sectores o actividades económicas, que sin embargo lo prohíbe para las entregas de bienes inmuebles y las operaciones a que se refieren los artículos 9, número 1º, letras c) y d) –autoconsumos internos de bienes- 13 –adquisiciones intracomunitarias de bienes- 17 –importaciones- y 84, apartado uno, número 2º de la Ley del IVA –supuestos de inversión del sujeto pasivo-.

Hay otras varias maneras de determinación de la base imponible en el IVA que se aplican a diversos regímenes especiales, como los de las agencias de viaje, pero no son en sí mismos métodos de determinación, sino modalidades del régimen de estimación directa.

La opción por el régimen de estimación directa es la más justa, en términos generales, y desde luego es la más apropiada para medir la capacidad económica incluso en el IVA, ya que la contraprestación es el mejor indicativo del valor de las operaciones.

1.2.1. Regla general de valoración: el importe de la contraprestación

De acuerdo con el artículo 78.1 LIVA, la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. Por contraprestación hay que entender el importe total obtenido o que deba obtener quien realice la entrega o preste el servicio.

La base es un concepto comunitario, según ha establecido el TJUE en numerosas sentencias. Esta acepción es importante, como lo es la homogeneización de la base imponible, que resulta inevitable habida cuenta que la base es el elemento sobre el que se aplica el recurso propio consistente en un porcentaje del IVA. En síntesis, la doctrina jurisprudencial comunitaria considera como requisitos o características principales de la contraprestación las siguientes:

- a) La contraprestación está vinculada directamente a la prestación realizada (sea por la entrega de un bien o por la prestación de un servicio).

- b) La contraprestación es un valor dado por las partes a la operación. No es, por tanto, un valor estimado, sino el realmente satisfecho o percibido, o que deba percibirse.
- c) La contraprestación ha de poder expresarse en dinero siempre.

A pesar de estas exigencias, puede ocurrir que la contraprestación no sea conocida en el momento del devengo del impuesto. En estos casos, el sujeto pasivo debe fijarla provisionalmente aplicando criterios fundados. Este es un concepto jurídico indeterminado, que parece que debe entenderse por referencia a los valores normales de mercado de operaciones similares, y en caso de persistencia de dificultad para su determinación, por referencia a valores razonablemente otorgados por las partes.

La fijación del valor de la base con carácter provisional exige su posterior regularización, que coincidirá con el momento en que se conozca su cuantía. Para la Ley, este es un supuesto de modificación de la base, y por eso lo regula en el artículo 80.6.

Por los que se refiere a los componentes de la base, estos son: componentes positivos (porque se incluyen dentro del concepto de contraprestación, art. 78.2 LIVA), cantidades que no se incluyen por disposición legal (art. 78.3 LIVA), y componentes negativos (cantidades en las que se reduce la base imponible, que la Ley contempla en el art. 80.1, dentro del capítulo dedicado a la modificación de la base imponible).

1.2.2. Componentes incluidos en la contraprestación

Los *componentes positivos* de la base imponible son los que en particular se relacionan en el artículo 78.2 LIVA:

- a) **Gastos generales:** Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

Los mencionados gastos forman parte de la base, porque constituyen un valor añadido al bien. Pero para que sea efectiva su inclusión en la base es preciso que el sujeto pasivo los haya realizado en su propio nombre (algo muy importante sobre todo en los trabajos

y servicios que se efectúan para tercero) porque en caso contrario son suplidos, que no integran la base.

Dentro de los créditos efectivos hay que incluir los intereses. Pero no todos los intereses. No se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios. Ello significa que los intereses considerables son sólo los que correspondan a un período anterior al devengo.

A estos efectos, sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 18, letra c) LIVA, que se hagan constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo. De ahí se sigue que si no constituyen retribución de una de esas operaciones no se consideran en la base, y que si no se especifican separadamente en factura, tampoco lo son.

Y finalmente, en ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones.

- b) Subvenciones: las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Hay que definir, por tanto, qué es una subvención directamente vinculada al precio, y eso lo hace el artículo 78.2.3º, párrafo segundo: se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

Las subvenciones no vinculadas al precio no forman parte de la base imponible (por ejemplo, subvenciones de capital, o de constitución, de instalación) aunque lógicamente influyen en el precio final del bien o servicio, abaratándolo.

- c) Tributos: los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley precisa que entre estos tributos se comprenden los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas (normalmente todos los de fabricación) pero no el impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

- d) Retenciones mercantiles: las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.

Las citadas percepciones pueden ser indemnizatorias o no, eso es irrelevante. Lo importante es que el sujeto pasivo pueda retenerlas con arreglo a derecho y lo haga.

- e) Envases y embalajes: el importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.

Lógicamente, si son objeto de devolución se descuentan de la base imponible mediante modificación, es decir, pasan a ser un componente negativo de la misma.

- f) Deudas: el importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.

Para el IVA la asunción de una deuda correspondiente al empresario o profesional por parte de su cliente no es sino una forma de pago de la operación, y eso es contraprestación a efectos de IVA.

1.2.3. Cantidades no incluidas en la base imponible

Son tres tipos de cantidades (art. 78.3 LIVA):

- a) Indemnizaciones: las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones (distintas de las que se incluyen según hemos visto) que, por su naturaleza y

función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

La razón es simple: si la indemnización no compensa una operación sujeta, está sencillamente fuera del impuesto. Con todo, la casuística es extraordinaria, y la determinación de si una indemnización compensa o no una operación sujeta no siempre es fácil. Así, la DGT no ha considerado como indemnización, y sí como parte de la base: las cantidades abonadas por resolución anticipada del arrendamiento, las cantidades debidas por incumplimiento de un nivel mínimo de pedidos de franquiciador a franquiciado, los justiprecios por expropiaciones de bienes empresariales o profesionales y otros³.

- b) Descuentos y bonificaciones: los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Hay que tener en cuenta esta circunstancia esencial de la concesión previa o simultánea. Si se concede después, habrá que modificar la base para descontarla. Con todo, el descuento o la bonificación sí se incluyen cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

- c) Suplidos: las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo.

Como medida de prevención, se establece que el sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado. Es decir, no puede beneficiarse de la deducción de n IVA que no ha soportado él. En cambio, podrá hacerlo el cliente si es empresario o profesional a su vez.

³ Vid. Consultas de la DGT nº V1985/2020, de 17 de junio de 2020; nº 287/1998, de 23 de febrero de 1998; nº 1329/2002, de 16 de septiembre de 2002; entre otras.

1.2.4. Cantidades excluidas de la contraprestación

Se trata de los que hemos denominados *componentes negativos* de la base imponible. Estas cantidades excluidas son las que se contienen en el número 1 del artículo 80 LIVA, como primeros supuestos de modificación de la base (devolución de envases y embalajes y descuentos y bonificaciones posteriores). Haremos mención a ello en ese apartado de la exposición, pero dejamos señalado que este tipo de rectificación es una minoración de un componente que en puridad nunca debió formar parte de la base (es imposible saber si la devolución se producirá o no, o si habrá descuento, y en todo caso es irrelevante si no está en el momento del realizar la operación).

1.2.5. Inclusión o exclusión de las cuotas de IVA en la contraprestación

Las cuotas del IVA son un concepto distinto de la contraprestación, como sabemos. Sin embargo, a veces no están distinguidas en la factura o en la operación gravada, y entonces hay que establecer qué parte corresponde a contraprestación y qué parte a cuota.

Como regla general, puede decirse que la contraprestación no incluye las cuotas tributarias. Así se deduce del artículo 78.4 LIVA que establece que cuando las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que gravan las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas.

Esta regla es particularmente aplicada por la Administración en las comprobaciones tributarias sobre las facturas emitidas sin IVA; la base imponible es ampliada en la cuota que correspondería a esa base facturada sin cuota, y sobre la nueva base imponible se aplica el tipo. A continuación, se exige la diferencia, además de constituir una infracción tributaria, y provocar efectos en otros impuestos, algunos de muy dudosa legalidad (aumenta las bases en los impuestos sobre la renta).

Como excepciones a la regla general, hay dos supuestos:

- a) Los casos en que la repercusión expresa del impuesto no fuese obligatoria, por razones obvias.
- b) Los supuestos a que se refiere el apartado dos, número 5º del precepto, es decir, las percepciones retenidas con arreglo a derecho en los casos de resolución de operaciones sujetas, medida asimismo imprescindible, ya que la retención es una cantidad que sólo se ve confirmada con la resolución del contrato, y por tanto, *a priori* podría no haber tenido lugar, y por tanto, podría no haber habido operación sujeta alguna; de modo que, al producirse efectivamente la resolución, entonces hay una operación gravada, y como no es posible jurídicamente exigir más retención, se entiende que esta debe incluir el IVA. De otro modo, el perjuicio para el sujeto pasivo estaría injustificado.

1.2.6. Reglas especiales de valoración

- a) Contraprestaciones no dinerarias o parcialmente dinerarias (art. 79.1 LIVA): en los casos de *contraprestación no dineraria*, se considera como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

Si la contraprestación es *parcialmente dineraria y parcialmente en especie*, se considera base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al de mercado previsto para las contraprestaciones no dinerarias.

- b) Entregas de diversos bienes a precio único (art. 79.2 LIVA): el fenómeno es más frecuente de lo que pudiera pensarse, y se pone de manifiesto en las transmisiones en bloque de partes significativas o del total del patrimonio empresarial o profesional. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial,

la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Eso significa que hay que dar tres pasos en cada operación:

- Determinar el valor de mercado de cada bien transmitido.
- Calcular el porcentaje de cada bien respecto del total de lo transmitido.
- Aplicar ese porcentaje a la contraprestación pactada para cada bien concreto.

Con todo, la regla especial no es aplicable con carácter universal. La propia Ley establece que no se aplicará cuando los bienes y servicios transmitidos por precio único formen parte o constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto. En estos casos, se aplican las normas que correspondan a esta operación principal, y las accesorias siguen su a la principal.

c) Autoconsumo: la Ley distingue entre los autoconsumos de bienes (art. 79.3 LIVA) y los de servicios (art. 79.4 LIVA).

- *Autoconsumos de bienes.* En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1º y 3º (transferencias intracomunitarias) LIVA, son de aplicación distintas reglas para la determinación de la base imponible, ya que, por definición, en estos supuestos no hay contraprestación, y por tanto la base imponible debe determinarse con otros criterios.

Estas reglas distinguen entre la circunstancia de que los bienes autoconsumidos se hayan o no sometido a un proceso transformador o no, o que hayan cambiado de valor durante la permanencia en el patrimonio empresarial o profesional.

Si no se han sometido a un proceso de transformación, es decir, si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo,

o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiere fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Si los bienes hubieran sido adquiridos mediante importación, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

Si se ha sometido a un proceso de transformación. Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

Si se ha alteración de su valor durante el período de permanencia en el patrimonio empresarial o profesional. Si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

El autoconsumo puede ser parcial, y entonces la base se calcula por la parte del bien autoconsumido. Debe tenerse en cuenta que el fundamento del gravamen del autoconsumo se centra en la necesidad de someter a impuesto para el consumo la entrega de bienes que han sido previamente adquiridos por el sujeto pasivo (o producidos en su actividad) con deducción del IVA soportado, de modo que, si no se gravara, estos consumos finales quedarían sin gravamen.

Así, se ha considerado autoconsumo por el 50% de su valor, el consistente en la transferencia de un vehículo de la empresa por el que se había deducido aquel porcentaje, al patrimonio personal y que la construcción para necesidades privadas de un promotor es un autoconsumo parcial por la parte del IVA soportado en la construcción que aquel se dedujo en de su actividad empresarial.

Por idéntica razón, se ha considerado, en cambio, que en la cesión de bienes para uso privado, por cuya adquisición no se hubiese deducido el IVA, no se puede incluir en la base imponible el valor de estos bienes, aunque sí los actos de mantenimiento y utilización por los que sí se dedujo IVA.

- *Autoconsumos de servicios.* En estos casos, la base imponible se corresponde con el coste de prestación de los servicios, teniendo en cuenta que, si dentro del servicio hay cesión de bienes, hay que incluir también como parte de la base la amortización de los bienes cedidos.

La doctrina administrativa ha considerado, con razón, que la cesión gratuita de un local por parte de un socio a la sociedad de que forma parte, es un autoconsumo sujeto y no exento, y que también lo es el servicio de transporte y comedor prestado por terceros a trabajadores de una empresa, y su base imponible es el coste del servicio o el asesoramiento socioeconómico prestado por una asociación a uno de sus miembros, y la base imponible es el valor del servicio, incluyendo todos los gastos, incluso los financieros⁴.

- d) Operaciones entre partes vinculadas: la entrega del bien o la prestación del servicio puede hacerse entre artes independientes, pero también entre partes vinculadas entre sí. En estos casos, suele ser habitual, aunque no siempre es así, que los precios pactados (la contraprestación) sea inferior, incluso de modo notorio, a los precios normales de mercado. Si ello es así, *la base imponible no podrá ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas para los autoconsumos.*

Aunque la vinculación puede probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho, la Ley presume que existe vinculación en algunos supuestos:

- En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dicho impuesto.
- En las operaciones realizadas entre sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
- En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el segundo grado inclusive.

⁴ Vid. Consultas de la DGT nº 231/1998, de 17 de febrero de 1998 y

Las presunciones que se acaban de mencionar son relativas, y por tanto admiten prueba en contrario, aunque de hecho, si se da el primer requisito (pacto de un precio notoriamente inferior al de mercado) es difícil que la presunción de vinculación pueda atacarse. Así, la DGT ha admitido como una operación vinculada la cesión de un conjunto museístico por parte de una Diputación provincial a una fundación en la que participa de forma mayoritaria y elige a la mayor parte de sus patronos, y su la base imponible es el coste del servicio como si se hubiese prestado por partes independientes (DGT nº 45/2003, de 20 enero de 2003).

e) Operaciones en supuestos de comisión: el artículo 79 dedica cuatro apartados a las reglas especiales para las comisiones, uno para cada uno de los supuestos de comisión de venta, de compra, de prestación de servicios y de adquisición de ellos.

- En las comisiones de venta. En las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.
- En las comisiones de compra. En las transmisiones de bienes del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión.
- En las comisiones de prestación de servicios. En las prestaciones de servicios realizadas por cuenta de tercero, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos el importe de la comisión.
- En las comisiones de adquisición de servicios. En las adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien adquiera los

servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comisionista y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

Merece la pena observar que se trata de supuestos en los que el comisionista siempre actúa en nombre propio. Por eso si es de venta o prestación la base entre comitente y comisionista siempre excluye el montante de la comisión concertada (porque eso resta valor a la operación) mientras que, si es de compra o adquisición, entonces la base incluye el valor de la comisión (porque eso suma valor a la operación).

- f) Operaciones con oro: es esta una regla especial que tiende a cubrir un vacío de gravamen del régimen especial, y es una medida autorizada por Decisión del Consejo 2001/865/CEE, que la autoriza para España. La regla sólo se aplica a las entregas o servicios realizados en el territorio de aplicación español del impuesto. Ha de tratarse, por tanto, de entregas y prestaciones que no sea de oro pero que contengan oro. Así pues, estas son las características previas de la regla especial:
- Que se trate de entregas de bienes o prestaciones de servicios que no tengan por objeto o resultado oro de inversión.
 - Que se emplee oro aportado por el destinatario de la operación.
 - Que la adquisición o importación de ese oro haya estado exenta por aplicación de la exención prevista en el artículo 140 bis 1.1º LIVA o de su equivalente en la legislación de otro Estado miembro de la Comunidad.

Siendo así, la base imponible resultará de añadir al importe total de la contraprestación, el valor de mercado de dicho oro, determinado en la fecha de devengo del Impuesto.

- g) Operaciones en moneda extranjera: la sencillez de esta regla, al menos en su concepción, está unida a una cierta complejidad en su puesta en práctica. La Ley establece que en las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa distintas de las españolas, *se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo.*

La complejidad referida está en la necesidad de expresar todos los valores en euros en las facturas y documentos de registro, lo que obliga a la conversión cuando la operación se hubiese efectuado en moneda distinta, y ahí entra en juego el tipo de cambio de la fecha del devengo.

- h) Conceptos incluidos y excluidos de la base imponible determinada según alguna regla especial: al objeto de evitar disputas interpretativas, la Ley aclara que, en la base imponible de las operaciones sometidas a regla especial, deberán incluirse o excluirse, si proceden, los gastos o componentes comprendidos, respectivamente, en los apartados dos y tres del artículo 78 (art. 79.12 LIVA).

Se trata de los que hemos llamado componentes positivos y cantidades excluidas de la regla general de la base imponible.

1.2.7. Modificaciones de la base imponible

La figura de la modificación de la base imponible completa la formulación legal de su régimen jurídico. Esta modificación puede venir motivada por razones muy variadas, pero se pueden identificar notas comunes a algunas de ellas. Así, algunos supuestos se basan en la necesidad de ajustar la cantidad sometida a gravamen al valor añadido generado con la operación (devoluciones, descuentos, resolución de la operación, alteración del precio y regularización de cantidades fijadas provisionalmente) y los otros en la inexigibilidad de la satisfacción de una cuota al sujeto pasivo si esta no puede ser *de facto* exigida al destinatario de la misma (supuestos de concurso del deudor, o imposibilidad de cobrar el crédito).

- a) Por devolución de envases y embalajes: este es un supuesto al que nos hemos referido, pues aquí se ha considerado como la expresión de lo que hemos denominado componentes negativos de la base imponible. En apoyo de esta tesis, está la circunstancia de que la Ley manda reducir la base imponible después de la devolución, señalando que hay que liberar la base de sus importes.

La reducción se contrae al importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

Ello es así porque estos envases y embalajes no habrán sido consumidos finalmente por este adquirente, ya que son reutilizables, de modo que pierde sentido el gravamen.

La práctica comercial ha impuesto, y la Administración aceptado, que las reducciones se practiquen en posteriores entregas, si es el caso, como ocurre en la mayor parte de las ocasiones.

- b) Por descuentos y bonificaciones posteriores: junto a los anteriores, y con la misma justificación técnica, la Ley permite reducir de la base los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

La necesidad de justificación obliga a probar que efectivamente el descuento o la bonificación es procedente según el contrato o los usos del mercado.

- c) Por anulación de operaciones o alteración de precio: el artículo 80.2 LIVA establece que cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

Recoge en realidad dos supuestos de modificación que responden a fundamentos distintos, a saber:

- *Anulación de operaciones*, efecto este que a su vez puede ocurrir bien porque haya una resolución judicial o administrativa firme, o bien porque con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto parcial o total las operaciones gravadas. Entra en juego en este supuesto la devolución de las mercancías. Las mercancías afectadas por una operación resuelta deben ser devueltas, si es posible, pero ello no significa lo contrario, es decir, que la devolución de mercancías por sí

misma autorice a rectificar la base imponible. Ello no es posible si no hay una causa de resolución de las mencionadas.

- *Alteración del precio de la operación después de haberse llevado a cabo.*

La alteración ha de ser conforme al Ordenamiento, es decir, debe estar justificada por una causa que obligue al adquirente a pagar mayor precio, o al sujeto pasivo a aceptar una rebaja del mismo. Por tanto, la alteración puede suponer una reducción de la base, tanto como un incremento de la misma.

- d) Por concurso del deudor o por créditos incobrables: en estos supuestos se parte del hecho de que el sujeto pasivo que ha repercutido la cuota no ha logrado obtenerla efectivamente. Por eso la Ley, considerando las situaciones en que se produce, permite modificar la base para que el sujeto pasivo no soporte un IVA que no puede recuperar.

- *Situaciones de concurso:* en el concurso, la base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas. Para ello se requiere que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso.

La norma así configurada tiene una clara razón técnica, como ya hemos apuntado. Sin embargo, la Ley prevé un límite temporal, según el cual la modificación no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (un mes desde la última publicación de la declaración del concurso).

La declaración del concurso no es algo definitivo; de hecho, el objetivo de la nueva Ley es justamente la articulación de un procedimiento que permita la continuidad de la empresa. Por eso hay que prever que el concurso finalice con el restablecimiento de la actividad empresarial libre de deudas. Pues bien, sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente del concurso de acreedores, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el

plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

- *Créditos que se consideran incobrables*: la base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

La Ley establece cuándo un crédito es incobrable, para lo que ha de reunir estas condiciones: que hayan transcurrido dos años desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo; que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto; y que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.

Como límite temporal se establece el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de dos años posteriores al devengo.

Como exigencia formal, por su parte, se establece que debe comunicarse a la Administración tributaria en el plazo de un mes (art. 24.1.1º b) RIVA).

Con efectos desde enero de 2004, se ha permitido que esta norma se aplique incluso en los supuestos en que el destinatario de las operaciones no actúe en la condición de empresario o profesional.

Como cláusula de cierre se establece que una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación.

- e) Rectificación de una fijación previa provisional: aunque ya hemos referencia a este supuesto, recordemos ahora que si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

1.3. Conceptos básicos del IVA

De acuerdo con lo expuesto podemos establecer los siguientes conceptos iniciales útiles para la comprensión del mecanismo aplicativo tributario del IVA:

- a) El *IVA devengado*: es el impuesto correspondiente a cada operación gravada, que se obtiene por la aplicación del tipo de gravamen a la base de esa operación.
- b) La *repercusión*: es el mecanismo a través del cual los empresarios o profesionales sujetos pasivos del impuesto trasladan las cuotas correspondientes a sus operaciones gravadas a los adquirentes de sus bienes y servicios. Estos sujetos destinatarios de los bienes o servicios pueden ser los consumidores finales, pero también otros empresarios o profesionales.
- c) El *IVA soportado*: es aquel que los sujetos para quienes se realizan las operaciones gravadas han satisfecho al empresario o profesional que las realiza.
- d) La *deducción*: es el mecanismo a través del cual el empresario o profesional detrae el IVA soportado en sus adquisiciones del IVA devengado en las operaciones gravadas que él mismo realiza.
- e) El *IVA a ingresar*: es la cantidad positiva resultante de la diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado en cada período de liquidación.
- f) El *IVA a compensar*: es la cantidad negativa resultante de la diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado en cada período de liquidación. Este IVA puede ser deducido en futuros períodos en el modo establecido por la Ley.
- g) La *devolución*: es el mecanismo a través del cual el empresario o profesional recupera del Estado el IVA soportado que no ha podido deducir de modo ordinario, por cualquiera de las causas establecidas en la Ley. La devolución es rogada y está sometida a plazos de caducidad.
- h) El *IVA a devolver*: es el impuesto no deducido cuya devolución se solicita.

1.4. El mecanismo de aplicación del IVA

El mecanismo de aplicación del IVA se sustenta en las figuras de la repercusión y la deducción (o eventualmente la devolución).

Sin perjuicio del análisis de cada una en su momento, podemos decir desde ahora que a través de la repercusión el sujeto pasivo del impuesto, esto es el empresario o profesional, traslada el impuesto a aquellos para quienes realiza sus operaciones, sean estos a su vez empresarios, profesionales, o simples particulares consumidores, en modo tal que no sea él quien soporte la cuota de sus propias operaciones, pues la cantidad que se ve obligado a ingresar en el Tesoro será la recuperada del destinatario de sus operaciones a través de la repercusión.

Por su parte, a través de la deducción, los mismos sujetos pasivos, detraen las cuotas que han soportado en la adquisición de bienes y servicios en fases anteriores, de aquellas que tienen que ingresar en el Tesoro como consecuencia de sus operaciones hacia terceros, en modo tal que la cantidad finalmente versada a las arcas públicas será la diferencia entre la repercutida a sus clientes y la soportada de sus proveedores.

Si la diferencia resultase negativa, el sujeto pasivo puede recuperar el impuesto soportado bien deduciéndolo en otros períodos o bien solicitando su devolución. Así se cumple el principio de gravamen de acuerdo con la capacidad económica –no es el empresario o profesional quien la manifiesta- y el impuesto se va trasladando hasta llegar al consumidor –que es quien sí la manifiesta- todo ello al tiempo que se permite el gravamen del bien o servicio exclusivamente por el valor añadido en cada fase, pues el empresario, al recuperar el impuesto soportado, no se ve obligado a incluirlo en el precio de sus productos o servicios.

Para una mayor claridad de lo explicado, traemos a colación los siguientes ejemplos del mecanismo de aplicación con carácter general sin exención: con exención limitada en fase intermedia; con exención plena en fase intermedia; con exención limitada en fase minorista; y con exención plena en fase minorista.

a) Mecanismo general sin exención

FASES	VALOR AÑADIDO	BASE IMPON	IVA DEV	PRECIO	IVA SOP	IVA DED	IVA INGR	HAC PUB
Producción	1000	1000	210	1210	x	x	210	210
Distribución	1000	2000	420	2420	210	210	210	210
Mayorista	1000	3000	630	3630	420	420	210	210
Minorista	1000	4000	840	4840	630	630	210	210
CONSUMIDOR		4000		4840	840			840

- Todos los empresarios repercuten la cuota de IVA correspondiente a su operación (traslación jurídica de la cuota tributaria) y todos la deducen, de modo que el coste del impuesto para ellos es igual a cero (neutralidad absoluta del IVA).
- El consumidor paga el valor añadido del bien que adquiere (4000) y paga el IVA que corresponde exclusivamente al valor añadido (840).
- La Hacienda Pública recibe el impuesto correspondiente al valor añadido total (840).

b) Mecanismo con exención limitada en fase intermedia

FASES	VALOR AÑADIDO	BASE IMPO N	IVA DEV	PRECIO	IVA SOP	IVA DED	IVA INGR	HAC PUB
Producción	1000	1000	210	1210	x	x	210	210
Distribución	1000	2000	420	2420	210	210	210	210

Mayorista	1000	X	EXENC	3420	420	0	0	0
Minorista	1000	4420	928,2	5348,2	0	0	928,2	928,2
CONSUM		4420		5348,2	928,2			1348,2

- El empresario que realiza la operación exenta no puede repercutir la cuota de IVA soportada por él porque no ha devengado al tratarse de una operación exenta, razón por la que la incorpora al precio (traslación económica de la cuota tributaria: 3000 de valor añadido + 420 de cuota IVA soportada que no puede deducir) y así realiza la operación con el siguiente empresario.
- El consumidor paga el valor añadido del bien que adquiere MAS la cuota de IVA soportada por el empresario (4000 + 420= 4420) y, por supuesto, el IVA de ese valor (928,2), que es mayor porque se ha aplicado no sólo sobre el valor añadido total, sino también sobre la cuota de IVA no deducida incorporada al precio (efecto acumulativo).
- La Hacienda Pública recibe el IVA pagado por los empresarios hasta el momento de la exención (420) más el posterior (928,2), es decir 1348,2 que es el IVA total pagado. Se trata de un IVA sensiblemente superior al que hubiera correspondido sin exención y se trata de un IVA que ha pagado enteramente el consumidor (los 928,2 que le repercutió jurídicamente el empresario más los 420 que le trasladó económicamente).

c) Mecanismo con exención plena en fase intermedia

FASES	VALOR AÑADIDO	BASE IMPON	IVA DEV	PRECIO	IVA SOP	IVA DED	IVA INGR	HAC PUB
Producción	1000	1000	210	1210	x	x	210	210

Distribución	1000	2000	420	2420	210	210	210	210
Mayorista	1000	X	EXENC	3000	420	420	0	- 420
Minorista	1000	4000	840	4840	0	0	840	840
CONSUM		4000		4840	840			840

- El empresario que realiza la operación exenta no incorpora el IVA soportado al precio porque tiene derecho a deducirlo a pesar de estar la operación exenta (exención plena o con derecho a deducir). El empresario de la siguiente fase añade su valor (1000) y repercute jurídicamente la cuota devengada por el total valor añadido (840), que ingresa en la Hacienda Pública sin deducir nada, puesto que nada soportó.
- El consumidor paga el valor añadido del bien que adquiere (4000) más el IVA que corresponde exclusivamente al valor añadido (840).
- La Hacienda Pública recibe exclusivamente el impuesto correspondiente al valor añadido total (840), que es el de la última fase, puesto que los ingresados hasta las anteriores fases (420) fueron deducidos por el empresario que realizó la operación exenta.

d) Mecanismo con exención limitada en fase minorista

FASES	VALOR AÑADIDO	BASE IMPON	IVA DEV	PRECIO	IVA SOP	IVA DED	IVA INGR	HAC PUB
Producción	1000	1000	210	1210	x	x	210	210
Distribución	1000	2000	420	2420	210	210	210	210
Mayorista	1000	3000	630	3630	420	420	210	210
Minorista	1000	X	EXENC	4630	630	0	0	0

CONSUM		4000		4630	0			630
--------	--	------	--	------	---	--	--	-----

- El empresario que realiza la operación exenta no puede repercutir la cuota de IVA porque no se ha devengado al tratarse de una operación exenta, razón por la que la incorpora al precio (traslación económica de la cuota tributaria: 4000 de valor añadido + 630 de cuota IVA que no puede deducir).
- El consumidor paga el valor añadido del bien que adquiere más la cuota de IVA soportada por el empresario que este incorpora al precio (4000 + 630= 4630), pero no paga la cuota de IVA porque la operación está exenta (no hay efecto acumulativo del IVA sobre IVA porque la exención es en la última fase y ya ha llegado el bien al consumidor). Es decir, el consumidor ha pagado el valor añadido del bien y la parte de IVA que le han trasladado económicamente, pero no ha soportado repercusión jurídica de IVA alguno.
- La Hacienda Pública ha recibido el IVA pagado hasta el momento de la exención (630) a pesar de que, tratándose de una operación exenta para el consumidor, no debería haber recibido nada.

e) Mecanismo con exención plena en fase minorista

FASES	VALOR AÑADIDO	BASE IMPON	IVA DEV	PRECIO	IVA SOP	IVA DED	IVA INGR	HAC PUB
Producción	1000	1000	210	1210	x	x	210	210
Distribución	1000	2000	420	2420	210	210	210	210
Mayorista	1000	3000	630	3630	420	420	210	210
Minorista	1000	X	EXENC	4630	630	630	0	-630

CONSUMID		4000		4000	0			0
----------	--	------	--	------	---	--	--	---

- El empresario que realiza la operación exenta no incorpora el IVA soportado al precio porque tiene derecho a deducirlo a pesar de estar la operación exenta (exención plena o con derecho a deducir).
- El consumidor paga sólo el valor añadido total (4000), sin IVA, porque la exención le beneficia plenamente.
- La Hacienda Pública no recibe IVA en la última fase y el que había recibido en las fases previas es deducido por el minorista, que lo había soportado (630), de modo que su saldo de IVA es igual a cero, efecto lógico derivado de la exención plena.

1.5. Las exenciones en el IVA

En el mecanismo de aplicación del impuesto que se acaba de exponer juegan un papel nada desdeñable las exenciones. Aunque su esquema de funcionamiento se expondrá en el lugar adecuado, conviene por lo menos ahora hacer alguna precisión para completar esta aproximación al mecanismo aplicativo tributario.

Las exenciones en el IVA suponen la inexistencia de gravamen sobre la operación exenta, es decir, la imposibilidad de que el empresario o profesional que efectúa la operación la grave con el impuesto; al no existir impuesto no hay tampoco repercusión, de ahí que el beneficiado con la exención sea el sujeto para el que se realizan las operaciones, esto es, el adquirente de los bienes y servicios.

Pero al mismo tiempo la exención provoca la pérdida del derecho a deducir las cuotas que el empresario o profesional que realiza las operaciones ha soportado en la actividad exenta, pues es una máxima de la deducción que sólo son deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que se utilicen luego para realizar operaciones sujetas y no exentas (art. 17.2 Sexta Directiva y art. 94 LIVA) salvo las excepciones legalmente establecidas (por ejemplo, para las exportaciones).

Esta circunstancia tiene dos efectos: por un lado, supone que el sujeto pasivo que ha soportado el IVA en sus adquisiciones se verá "obligado" a incorporar ese impuesto en el precio de sus productos, no de modo explícito, pero sí de implícitamente, para no salir perjudicado; y por otro lado, la recaudación del Estado puede verse afectada, y así lo será siempre que la exención se aplique en la fase minorista, es decir, al consumidor final (por ejemplo, un servicio médico).

En cambio, si la exención se produce en una fase intermedia, el Estado recupera el IVA en las fases siguientes en las que ya no hay exención (por ejemplo, la entrega de terrenos a una Junta de compensación está exenta, pero no las ventas posteriores de las viviendas edificadas, en su caso). Pero seguramente el efecto más indeseable de las exenciones en las fases intermedias es la incorporación del IVA al precio en la fase exenta, impuesto que se somete a IVA acumulado al precio de esa fase, de modo que el precio total se eleva no sólo en el montante del impuesto incorporado en fases anteriores, sino en la propia cuota de IVA, que finalmente será superior a la que debería haber sido de no haber existido exención.

Los efectos perversos de las exenciones desaparecen si la exención es plena, es decir, si concede al sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto pagado en sus adquisiciones, porque entonces no existe razón para incorporar el IVA al precio, y la neutralidad es absoluta.

1.6. Las devoluciones en el IVA

La devolución es un mecanismo a través del cual el sujeto pasivo recupera el IVA soportado que no ha podido deducir o compensar por falta de cuota devengada suficiente o por inexistencia de posibilidad de deducción. La primera devolución (imposibilidad de deducir o compensar por falta de cuota devengada) es una devolución que podemos denominar subsidiaria o dependiente de la deducción, es decir, primero se deduce o compensa, y si no hay cuota suficiente para absorber todo el IVA soportado, entra en juego la devolución. La segunda (inexistencia de posibilidad de deducción) es una devolución que podemos denominar principal o autónoma, porque se ejercita directamente, sin deducción previa, sencillamente porque esta posibilidad no existe.

A efectos prácticos, la LIVA distingue tres clases o tipos de devolución:

- a) La que podríamos denominar *devolución general*, que pueden solicitar los sujetos cuya cuota soportada excede de la devengada (art. 115 LIVA). Esta es una devolución de las que hemos llamado subsidiarias o dependientes de la deducción.
- b) La *devolución concedida en los supuestos de salida de bienes del territorio de aplicación del impuesto* (la exportación en términos económicos). De ellas, la que se concede a los exportadores en régimen comercial es una devolución de las que hemos llamado principal o autónoma, porque el exportador solicitante tiene derecho a la devolución directamente, sin deducción previa; la concedida a los viajeros tiene la misma naturaleza que la anterior; y finalmente, la concedida a los vendedores ocasionales de medios de transportes nuevos puede ser de ambos tipos: si el vendedor ocasional es un sujeto pasivo del impuesto antes de la operación, podrá previamente deducir (art. 93.2 LIVA); si en cambio, no lo es, no tiene posibilidad de deducir, de modo que habrá de solicitar directamente la devolución (art. 116.2 LIVA).
- c) La *devolución a personas no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla* (art. 119 LIVA) que es también una devolución autónoma, pues los no establecidos no pueden deducir en nuestro país.

1.6.1. Naturaleza de la devolución

La devolución es una *modalidad de ejercicio de un crédito de impuesto* (la otra es la deducción), derecho que nace para el sujeto al soportar la cuota del IVA por la adquisición de bienes y servicios de los que no es consumidor final, sino que va a utilizar en su actividad empresarial o profesional para la realización de operaciones sujetas y no exentas o exentas plenas. Por tanto, cuando se habla de derecho a devolución se está aludiendo no tanto a un derecho en sí, sino al modo de ejercicio del derecho a recuperar el IVA soportado (el crédito de impuesto).

En consonancia con lo expuesto, hay veces en que el citado derecho se ejerce primero en forma de deducción y sólo si no es posible cubrir la totalidad del mismo se ejerce mediante devolución (ejercicio subsidiario de la devolución) y otras en que no existe deducción y el derecho se ejerce directa y únicamente por devolución (ejercicio autónomo de la devolución).

La devolución, pues, no es un derecho nacido como consecuencia de una cantidad indebidamente pagada, o pagada en exceso, porque el IVA soportado siempre fue debido y en la cantidad soportada. Es un derecho a recuperar lo que se pagó por imposición de una norma tributaria, pero que no se debe soportar finalmente de acuerdo con la capacidad económica gravada por el impuesto. Y ello es así tanto en el supuesto de devolución subsidiaria (se habrá producido un hecho sobrevenido en virtud del cual no se puede ya deducir por falta de cuota devengada) como de devolución autónoma (en el que no hay ningún hecho sobrevenido, porque nunca se pudo deducir).

1.6.2. Garantías de la devolución

El artículo 118 LIVA prevé la posibilidad de que la Administración exija a los sujetos pasivos que solicitan la devolución garantías suficientes para cubrirla.

La parquedad de la Ley –y la ignorancia del Reglamento– contrastan con la importancia de la figura, que es aplicada casi sin excepción en la solicitud de devoluciones, aún más si son significativas. En consecuencia, son las órdenes e instrucciones internas las que suplen la falta de regulación, y eso siempre es delicado, por el desconocimiento de los contribuyentes.

Con todo, es conveniente tener en cuenta que la exigencia de garantías debe acomodarse a la finalidad de la institución. Esta finalidad no puede ser otra que la de asegurar la recuperación de la devolución en todo o en parte, si el procedimiento de comprobación tributaria pone de manifiesto que aquélla era improcedente en todo o en parte. Eso quiere decir, en nuestra opinión, que:

- a) Las garantías sólo deberían cubrir la devolución y en todo caso los intereses de demora correspondientes (art. 26 LGT).

- b) Debería haber una limitación temporal de la garantía en consonancia con el período de comprobación, como máximo (es decir, no deberían exigirse garantías indefinidas) y en todo caso habrían de ser devueltas de oficio una vez comprobada la procedencia de la devolución obtenida, o de ingresada la diferencia.
- c) La comprobación debería verificarse sin dilaciones.
- d) La Administración debería soportar los costes totales de la garantía en caso de procedencia absoluta de la devolución, y los costes proporcionales si hubiese corrección.

1.6.3. *Supuestos generales de devolución*

Esta devolución se acomoda a un presupuesto, un contenido, unos requisitos temporales y un procedimiento (art. 115 LIVA).

- a) *Presupuesto*.- Está constituido por la imposibilidad de efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento normal (previsto en el artículo 99 LIVA), por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas.
- b) *Contenido*.- La devolución solicitada se limita al saldo a favor del sujeto pasivo existente a 31 de diciembre de cada año.
- c) *Requisitos temporales*.- La solicitud ha de formularse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año. La LIVA prevé que reglamentariamente pueda establecerse con referencia a sectores o sujetos pasivos determinados, el derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación. Esta extensión la ha hecho el RIVA asimilando la devolución de los que llama "otros operadores económicos e régimen comercial" a la de los exportadores. Al siguiente epígrafe nos remitimos a efectos de su régimen jurídico, señalando aquí que esos *operadores* son los relacionados en el artículo 30.4 RIVA.

d) *Procedimiento*.- El procedimiento sigue las mismas fases que las devoluciones llamadas de oficio (así además la llama el RIVA, art. 29). Es el siguiente:

- El sujeto ha de solicitar la devolución en el modo indicado.
- La Administración procederá a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicite la devolución del impuesto. No obstante, cuando la citada declaración-liquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se computarán desde la fecha de su presentación.
- La falta de práctica de la liquidación provisional en el plazo establecido tendrá el mismo valor que su práctica a efectos de la devolución, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas posteriores que pudieran resultar procedentes.
- Cuando de la declaración-liquidación, o en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las posteriores liquidaciones provisionales o definitivas que procedan.
- Si transcurre el plazo de seis meses sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora establecido en el artículo 26 LGT, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

La devolución se suele efectuar por transferencia bancaria, pero también es posible efectuarla mediante cheque cruzado, para lo que se requieren circunstancias que lo justifiquen.

1.6.4. La devolución a exportadores

- a) *En régimen comercial*: este es el supuesto tipo de devolución a la exportación, mediante la cual se libera el producto del IVA incorporado de modo que concurra al mercado de destino por su valor real. Ello no obsta a la imposición que en ese Estado sufra (la imposición a la importación si es un país no comunitario o el gravamen correspondiente en el país miembro de destino). La gran ventaja de este régimen está en su rapidez, como veremos. Las operaciones que dan derecho a devolución son las siguientes:
- Exportaciones de bienes (art. 21 LIVA).
 - Asimiladas a las exportaciones (art. 22 LIVA).
 - Prestaciones de servicios exentas incorporadas a las importaciones (art. 64 LIVA).
 - Entregas no sujetas como ventas a distancia (art. 68.4 LIVA).
 - Pagos anticipados originados por cualquiera de las entregas antes mencionadas (art. 116.2 2º párr. LIVA).
 - Entregas exentas hacia otro Estado miembro, realizadas por una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, de bienes importados por esos sujetos desde un país miembro distinto al propio (art. 15.2 en relación con el artículo 116.4 LIVA).

El importe global de las operaciones ha de haber sido de 120.002,42 € durante el año inmediato natural o durante el año en curso.

El importe de las exportaciones, entregas y prestaciones es la suma total de las contraprestaciones correspondientes, incluidos los pagos anticipados –si los hubiere-. Si no hubiese contraprestación se atenderá al valor que los bienes exportados o entregados o los servicios prestados tuviesen en el interior del país.

En estas condiciones se puede solicitar la devolución del saldo existente a favor al final de cada período de liquidación, con los consiguientes beneficios financieros.

Existe, no obstante, un límite a la devolución, que es el resultante de aplicar el tipo general del impuesto (16%) al importe total de las operaciones que dan derecho a esta devolución.

Los exportadores y otros operadores económicos han de inscribirse en un registro como requisito imprescindible para poder solicitar esta devolución (art. 30.3 RIVA).

- b) *En régimen de viajeros*: este régimen de devolución se aplica los viajeros de fuera de la Unión, o a quienes actúen por cuenta de ellos (art. 117 LIVA).

Como sabemos, las entregas de bienes adquiridos por el viajero que son susceptibles de exportación están exentas, pero la exención se lleva a efecto no en el momento de los bienes en el territorio de aplicación del impuesto, sino mediante lo que la Ley llama reembolso, que es una auténtica devolución.

El derecho a la devolución se obtiene por las adquisiciones de valor superior a 90,15 € que no constituyan expedición comercial (es decir, que se hayan adquirido ocasionalmente y se destinen a uso personal o familiar o para ser obsequiados como regalos) y que salgan fuera del territorio de la Comunidad (art. 21.2º A LIVA) en los tres meses siguientes a su adquisición (art. 9.1.2º.B.d) RIVA).

El viajero ha de acreditar su residencia por pasaporte o documento identificativo, y el vendedor deberá expedirle factura acreditativa de la adquisición. El Reglamento de facturación de 2003 permite a los vendedores expedir una factura ordinaria, sin necesidad de formalizarla en un impreso normalizado.

Hay dos modos de hacer efectiva la devolución (art. 9.1.1º.B.e) RIVA):

- Ante el vendedor, a quien se enviará la factura diligenciada por la Aduana. Este deberá proceder al ingreso por transferencia o cheque en 15 días.
- En una entidad colaboradora autorizada por la AEAT, a las que se les presentarán las citadas facturas contra el pago del IVA correspondiente. Con posterioridad, la entidad enviará la factura al vendedor.

El procedimiento de devolución visto también es aplicable, aunque con variables (presentar los bienes ante una oficina de la Administración tributaria autonómica para diligencia de su conformidad) a los residentes en Canarias, Ceuta y Melilla.

Finalmente, la devolución de estas cuotas también procede respecto de las ventas efectuadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia, previsión legal lógica, ya que estos minoristas no están obligados a liquidar ni pueden deducir.

- c) *En las entregas de medios de transporte nuevos*: los sujetos que hacen una entrega exenta de un medio de transporte nuevo se convierten por este solo hecho en empresarios o profesionales a efectos del IVA (art. 5.1.e) 2º párr. LIVA).

Estos sujetos tienen derecho a deducción, pero si lo son a los solos efectos de una entrega ocasional, no habrá cuota devengada de la que practicar aquella. Entonces procede a la devolución (art. 116.2 LIVA).

El procedimiento se regula en el artículo 32 RIVA, y es simple: el sujeto presenta la solicitud en un modelo aprobado al efecto ante la Delegación de la AEAT de su domicilio fiscal y acompaña dos facturas: la factura en la que conste el IVA soportado, cuya devolución se solicita (con los datos técnicos del vehículo) y la factura de haber entregado a su vez el vehículo (con los mismos datos y los del destinatario).

Conviene recordar que, así como no es posible deducir más IVA soportado en estas adquisiciones del que correspondería al repercutible en España si la entrega no estuviere exenta (art. 94.2 LIVA), tampoco puede devolverse más IVA del que correspondería en España, porque el artículo 116.1 LIVA limita las devoluciones al resultado de aplicar el tipo medio al importe de la operación.

1.6.5. La devolución a empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto

Si se trata de empresarios o profesionales comunitarios no comunitarios es obvio que estos últimos no pueden recuperar el IVA si no es mediante devolución, porque salen fuera del territorio de la Unión. En cambio, los europeos podrían recuperarlo si se les permitiese deducir en su país el IVA soportado en otros; como eso no es posible por

ahora (hay un proyecto de directiva en ese sentido) el único medio de hacerlo es también a través de la devolución.

Esta devolución se regula de modo conjunto para unos y otros en el artículo 119 LIVA, pero existen disposiciones específicas aplicables de modo singular a cada uno de estas clases de empresarios. La regulación abarca la identificación de los sujetos que pueden solicitar la devolución (requisitos subjetivos); las operaciones que permiten el derecho a devolución (requisitos objetivos); la procedencia y cuantía de la devolución; y el procedimiento que debe seguirse para hacerla efectiva.

a) *Requisitos subjetivos*: de la regulación legal se extrae la necesidad de que concurren estos requisitos:

- Que los empresarios o profesionales no estén establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, sabiendo que a tales efectos se asimilarán a los no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios. El no establecimiento responde a dos orígenes distintos: que estén establecidos en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla o que estén establecidos en otros territorios terceros, a título de reciprocidad de trato en dicho territorio a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto (es decir, que nuestros empresarios puedan obtener la devolución en ese otro país en las mismas condiciones).
- Que durante el período a que se refiere la solicitud no hayan realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas o las que hayan realizado consistan en entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean los destinatarios de las mismas por inversión o por entregas subsiguientes en operaciones triangulares, y servicios de transporte y los servicios accesorios a los transportes, exentos del Impuesto.

- Que durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan sido destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios de las comprendidas en los artículos 70.1 6º y 7º; 72; 73 y 74 LIVA sujetas y no exentas del Impuesto y respecto de las cuales tengan dichos interesados la condición de sujetos pasivos por inversión (según última redacción de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre).

b) *Requisitos objetivos*: los bienes han de ser destinados a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido tanto en aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado en donde estén establecidos como de lo dispuesto en nuestra LIVA.

En el caso de empresarios o profesionales establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, también se aplica la regla anterior, pero teniendo en cuenta las características propias de los impuestos indirectos generales sobre el consumo vigentes en dichos territorios, que no son el IVA, sino el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI) respectivamente. Son impuestos de estructura parecida al IVA –se remiten a su regulación en muchos casos- pero con notables diferencias.

c) *Cuantía*: el importe a devolver es lógicamente el del IVA soportado, pero no todo, si el empresario o profesional no tiene en su país derecho a la devolución total del impuesto. En estos casos, se aplican los criterios de la prorrata especial. A tales efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en nuestra LIVA.

Además, la LIVA (art. 119.6) excluye expresamente de la devolución las siguientes cuotas: las que se hubiesen soportado indebidamente con ocasión de entregas de bienes (entregas fuera de la Comunidad o entregas de medios de transporte nuevos) en los casos en que la expedición o transporte con destino a otro Estado miembro de la

Comunidad de los bienes objeto de entrega sea realizada por el adquirente de los mismos o por un tercero que actúe por cuenta de aquél. Ello no obsta a la rectificación de la repercusión de dichas cuotas, si procede; y el importe de las cuotas que estaría excluido del derecho a deducción por alguna causa de limitación, exclusión o restricción del derecho a deducir.

d) *Procedimiento*: son necesarias varias actuaciones:

- Presentar la solicitud de devolución ante la AEAT, que es la competente para devolver, según modelo normalizado, con los siguientes documentos (art. 31 RIVA): declaración de no realizar operaciones que impidan la devolución; y el compromiso de reembolsar las devoluciones improcedentes.
- Nombrar un representante en España, que no sólo vendrá obligado a cumplir las obligaciones formales, sino que además responderá solidariamente con el interesado en caso de devolución improcedente.
- Mantener a disposición de la Administración los documentos que acrediten su condición de empresario en el otro país y las facturas originales.
- Por razones de operatividad, el montante de la devolución debe ser al menos de 200 €, y ha de referirse a un trimestre o un año natural (si es de un año se admiten las solicitudes de más de 25 €).
- La AEAT debe decidir y notificar su resolución al sujeto dentro de los seis meses siguientes a la solicitud, y también debe ordenar su pago. Si no fuere así, el sujeto tendrá derecho a los intereses de demora desde esa fecha.

Finalmente, hay que observar que esta devolución no está sometida a la posibilidad de prestar garantía, que se recoge justo en el artículo anterior. Sin embargo, la posibilidad no está vedada a los empresarios o profesionales de países terceros, en cuyo caso la garantía puede exigirse al representante del interesado.

2. LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Los I.I.E.E. constituyen, junto con el IVA, los pilares del sistema de la imposición indirecta, y se configuran como impuestos sobre consumos específicos coexistentes con aquel, que grava el consumo general.

Esta situación se justifica porque el consumo de los bienes objeto de los I.I.E.E. genera unos costes sociales no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, y además de esa función recaudatoria se cumple una función extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, medio ambiente, y otras tantas.

De esta manera, puede comprobarse que, a pesar de que la función principal del tributo sea obtener recursos para financiar el gasto público, ello no implica que ésta sea su única finalidad, pues también puede destinarse a otros fines de interés común constitucionalmente aceptados. Así se reconoce en el art. 2.1 párrafo 2º de la Ley General Tributaria, pues indica que los tributos podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

En este sentido, el tributo extrafiscal, que ha sido abordado en diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, presenta las siguientes características:

- 1) El tributo debe presentar claramente una finalidad no recaudatoria, que pueda intuirse de la legislación que lo regula.
- 2) La estructura interna del tributo debe estar constituida por aspectos extrafiscales, que doten de identidad a dicho tributo, hasta el punto de que si fueran eliminados, éste quedaría desnaturalizado.
- 3) El tributo debe impulsar de manera eficiente las conductas que sean coherentes con la finalidad extrafiscal que persigue, gravando a aquellos contribuyentes que no efectúen dichas conductas (para disuadirles) y premiando, a través de una reducción de la carga fiscal, a aquellos que sí actúen en consonancia con los objetivos extrafiscales.
- 4) Dentro de los tributos extrafiscales, podemos encontrar dos categorías:

- Tributo extrafiscal propio: aquel constituido genuinamente para lograr un objetivo extrafiscal, y si se hiciera una clasificación rigurosa, éstos serían los únicos que verdaderamente podrían considerarse como extrafiscales.
- Tributo extrafiscal impropio: Se trata de aquel cuya finalidad es principalmente fiscal, pues fue concebido inicialmente con ella, pero puede incluir algunos incentivos de carácter extrafiscal, que en ningún caso alteran la identidad del tributo.

Concretamente, los tributos extrafiscales son relevantes en el ámbito medioambiental, para el que encuentran respaldo constitucional en el art. 45 apartados 2 y 3 CE, que de alguna forma implantan el principio de "quien contamina, paga" en España. Así, aunque no debemos confundir tributo con sanción, puede afirmarse que se puede contribuir a reparar el daño medioambiental a través del pago obligatorio de tributos, tratando de controlar los niveles de contaminación para que no sobrepasen determinados límites.

Para que el tributo ambiental tenga éxito, además de presentar un carácter indemnizatorio, lo ideal es que vaya acompañado de alguna alternativa de mejora mediante distintas clases de incentivos fiscales (bonificaciones, exenciones, etc.), aunque esto implique que a largo plazo el impuesto pueda perder su capacidad de recaudación.

Asimismo, el tributo debe presentar en su estructura la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente, mediante exenciones o bonificaciones, y por otro lado, disuadir de comportamientos nocivos para el mismo, eliminando o reduciendo todas las facilidades hacia esa conducta.

Por tanto, la fiscalidad medioambiental es relevante a todos los niveles, comenzando por la Unión Europea, que en el Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE), establece una serie de objetivos medioambientales (art. 191). Así, desde la década de los 80, la UE fue instaurando su política medioambiental, y continua en la actualidad, con una mayor ambición marcada por la aprobación del Pacto Verde Europeo en el año 2019, que plantea como principal objetivo conseguir que la UE sea climáticamente neutra en 2050.

En España, tanto a nivel estatal como autonómico, pueden identificarse diversos tributos, de carácter extrafiscal, que persiguen objetivos relacionados con el medio ambiente, y se irán estudiando a lo largo de este manual.

Retomando los I.I.E.E., cabe señalar que su configuración y sistematización se lleva a cabo en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, que es fruto de la trasposición de una serie de directivas comunitarias.

Se pueden por tanto diferenciar dos tipos de I.I.E.E.: los llamados "de fabricación", o los que no se engloban en los anteriores, que hemos denominado, a efectos didácticos, "no de fabricación".

1.2. De fabricación

Los I.I.E.E. de fabricación son impuestos indirectos que gravan, en una sola fase, consumos específicos de los bienes que se determinan en el ámbito de aplicación de cada uno de ellos, en este caso, su fabricación o su importación en cualquier punto dentro del ámbito territorial comunitario. Por tanto, el hecho imponible será la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio.

Sin embargo, no estarán sujetos a este tipo de impuestos:

- a) Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de estos impuestos, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte.
- b) Las pérdidas de productos objeto de estos impuestos por caso fortuito o fuerza mayor.
- c) La destrucción total o pérdida irremediable de los productos como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en que dicha destrucción o pérdida se haya producido.

Dicho esto, estos impuestos se devengarán en el momento de la salida de los productos de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo.

En este tipo de impuestos, al igual que en el IVA, se produce una repercusión obligatoria por parte de los sujetos pasivos que trae consigo el efecto deseado de que el gravamen sea soportado por el consumidor.

Además, estos I.I.E.E. se exigirán en todo el territorio nacional, a excepción de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, sin perjuicio de lo establecido en Convenios y Tratados Internacionales.

Dentro de este grupo de I.I.E.E. podemos encontrar diversos impuestos específicos, en los que la Ley de I.I.E.E. se dedica, una vez ya especificado el hecho imponible y elementos comunes (explicados más arriba), a realizar las definiciones oportunas y consumos exentos. Encontramos los siguientes impuestos:

a) Impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:

- El Impuesto sobre la cerveza: se integran en este impuesto la cerveza y los productos constituidos por mezclas de cerveza con bebidas analcohólicas, siempre que supere un determinado volumen alcohólico fijado por la L.I.I.E.E.
- Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas: se integran dentro de este el vino tranquilo, el vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas.
- Impuesto sobre productos intermedios: se integran todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido que supere la cuantía establecida en la L.I.I.E.E. y cuyo ámbito objetivo no recaiga en los citados impuestos anteriores.
- Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas: en este impuesto se incluyen los productos con un determinado grado volumétrico de alcohol (distinto de los anteriores) que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

La base imponible de estos impuestos comparte un patrón común: estará constituida por el volumen de litros de los productos comprendidos en el ámbito de aplicación, a la que se le aplicará el tipo impositivo correspondiente.

- b) Impuesto sobre hidrocarburos: se incluyen determinados productos específicos dentro de la Ley de I.I.EE. asociados a los carburantes, así como el alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal cuando se destine como carburante, imputándose en la base imponible de este impuesto el volumen de productos en litros adquiridos. Eso sí, no estarán sujetos a este impuesto:
- La utilización de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo, en usos distintos de los de carburante o combustible.
 - La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación de hidrocarburos.
- c) Impuesto sobre las labores del tabaco: se enmarcan en el ámbito de aplicación de este impuesto los cigarrillos y cigarros; la picadura para liar; y los demás tabacos para fumar, si bien no está sujeta la importación de labores del tabaco que se destruyan bajo el control de la Administración tributaria, imputándose en la base imponible de este impuesto, bien el valor de las labores (sello azul de las cajetillas, por ejemplo), bien el número de unidades adquiridas. Evidentemente, es la L.I.I.EE. la que ofrece distintas definiciones sobre qué se debe entender por cada concepto.
- d) Impuesto especial sobre la electricidad: este impuesto recae sobre el consumo de energía eléctrica y grava el suministro de energía para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos (autoconsumo de electricidad). Si bien, no estará sujeto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios de la energía eléctrica producida por ellos mismos.

2.2. No de fabricación

Dentro de la amplia lista de impuestos especiales que existen, fundamentalmente recogidos y regulados en la LIIIEE., existen otros impuestos más allá de los que constituyen actividades de fabricación o producción, como son los dos siguientes.

- a) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT): cuyo hecho imponible está constituido por la primera matriculación de vehículos en España, nuevos o usados, provistos de motor de propulsión, que la propia LIIIEE. se encarga de definir. Si bien, estarán exentos del impuesto la primera matrícula de determinados medios de transporte, como los taxis; autoescuelas, destinados al *renting*; matriculados a nombre de minusválidos; los que sean objeto de matriculación especial o en régimen de misión diplomática; los matriculados en otro Estado miembro; embarcaciones y buques afectas a actividades de *renting* o aquellas que pertenezcan a la Dirección General de la Marina Mercante; entre otras.

Dicho esto, serán sujetos pasivos del impuesto, las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte, devengándose en el momento en que el sujeto pasivo presente la solicitud de primera matriculación definitiva del medio de transporte.

- b) Impuesto Especial sobre el Carbón: cuyo hecho imponible es la puesta a consumo de carbón en su ámbito territorial de las siguientes operaciones:
- La primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón. También aquellos empresarios que destinen el carbón a su reventa.
 - El autoconsumo de carbón.

Se deberá imputar en la base imponible el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios, realizado en régimen de estimación directa, pudiendo aplicarse la estimación indirecta en aquellos casos

previstos en la LGT, devengándose en el momento de la puesta a disposición del carbón a los adquirentes, o en su caso, en el de autoconsumo.

3. IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

Regulado en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, el Impuesto sobre las primas de seguros es un impuesto indirecto que grava las operaciones de seguro y capitalización, y por tanto, constituye su hecho imponible la realización de dichas operaciones basadas en técnica actuarial, de ordenación y supervisión de los seguros privados que se entiendan realizados en territorio de aplicación del impuesto, concertadas por entidades aseguradoras que operen en España, incluso en régimen de libre prestación de servicios.

Dicho esto, se recogen como supuestos de no sujeción las operaciones derivadas de los conciertos que las entidades aseguradoras establezcan con organismos de la Administración de la Seguridad Social o con entidades de derecho público que tengan encomendada, de conformidad con su legislación específica, la gestión de algunos de los regímenes especiales de la Seguridad Social.

4. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Regulado en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (en adelante, LITPAJD), constituye otro de los grandes impuestos del sistema de la imposición indirecta, adscrito al sistema tributario estatal pero cedido, como bien se sabe, a las CC.AA.

Realmente, es un impuesto indirecto que tiene tres gravámenes diferenciados o hechos imponibles (que serán estudiados en el siguiente capítulo de este manual, por lo que nos remitimos a lo allí contenido) que a veces pueden ser compatibles entre sí:

- a) Transmisiones patrimoniales onerosas (TPO).

- b) Operaciones societarias (OS).
- c) Actos jurídicos documentados (AJD).

Este Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado prescindiendo de los defectos de forma como intrínsecos.

Dicho esto, existen una serie de reglas sobre la compatibilidad interna de dichos gravámenes, que son las siguientes. La modalidad de TPO es incompatible con la de OS, pero TPO sí es compatible con la modalidad de AJD. Así, las OS son incompatibles en la cuota gradual con AJD, pero sí son compatibles en la modalidad fija.

Aunque no solamente existen reglas sobre la compatibilidad del ITPAJD a nivel interno, sino también una serie de preceptos para asegurar su coordinación externa, esta es, con otros tributos con los que en ocasiones puede llegar a colisionar con el hecho o hechos imponibles, como es el IVA, por lo que se articula un particular sistema para evitarlo, que es el siguiente.

Como regla general, las operaciones que estén sujetas al IVA no lo estarán a TPO. Así, las operaciones que se realicen en el ámbito empresarial no estarán sujetas a TPO, y sí al IVA. Por otro lado, aquellas operaciones que no están sujetas al IVA, pueden bien no estar tampoco sujetas a TPO, o bien sí estarlo, en cuyo último caso pueden estar exentas de TPO o no estarlo, y si se da este último caso, estarán por tanto sujetas a TPO.

Dicho esto, existe una regla especial para las operaciones de inmobiliarias, que sucede en dos supuestos:

- a) Entregas de bienes y arrendamientos, constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute de bienes inmuebles que estén sujetas al IVA: no estarán sujetas a TPO. Si en cambio están exentas de IVA, pueden, bien no estar sujetas tampoco a TPO, bien sí estarlo, en cuyo caso se estará o no exenta de TPO.
- b) Entregas y arrendamientos, constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute de bienes inmuebles no sujetas al IVA: pueden no estar tampoco sujetas a TPO, o sí estarlo, y en este último caso, podrá o no estar exento de TPO.

Así, existe otra regla especial en caso de renuncia a la exención del IVA, y se produce por tanto la sujeción al IVA en los mismos términos que si no hubiese habido exención.

Por último, también se debe mencionar la coordinación necesaria entre el IVA y los I.I.E.E., que precisamente por ser el primero multifásico (se genera y se devenga a lo largo de varias fases) y los segundos monofásicos (se genera y se devenga en una sola fase), puede originar no pocos problemas.

Para garantizar dicha compatibilidad, de acuerdo con el artículo 78.4 LIVA, se permite la inclusión de la cuota pagada por el I.I.E.E. correspondiente (a excepción del IEDMT) en la base imponible del IVA que grava los mismos productos y, en consecuencia, el IVA se aplica acumulativamente sobre los I.I.E.E. (una sola vez).

5. IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

Regulado en la Ley 13/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, este impuesto es un tributo indirecto que recae sobre el consumo de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico. De este modo, constituye su hecho imponible:

- a) La primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria, así como los empresarios que destinen el producto a la reventa.
- b) El autoconsumo de gases fluorados de efecto invernadero.
- c) La importación y adquisición intracomunitaria de los gases fluorados de efecto invernadero cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera.

Dicho esto, se devengará en el momento de la puesta de los productos a disposición de los adquirentes, o en el caso de su autoconsumo, siendo contribuyentes los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, gestores de residuos y los revendedores que realicen las ventas o entregas, importaciones o adquisiciones intracomunitarias o

las operaciones de autoconsumo sujetas, debiendo imputar en su base imponible el peso de los productos objetos del impuesto expresado en kilogramos.

II. IMPUESTOS AUTONÓMICOS QUE CONFORMAN EL SISTEMA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

Los impuestos autonómicos que se enmarcan en el sistema de la imposición indirecta, principalmente, hacen referencia a los conocidos como "medioambientales", que abarcan una pléyade de impuestos que se extienden a lo largo de todo nuestro sistema tributario y que, fundamentalmente, son tributos propios de carácter extrafiscal articulados por las CC.AA.. Es decir, todos ellos pretenden desincentivar una determinada actividad y su finalidad primordial no es recaudar.

Dentro de estos impuestos indirectos autonómicos de carácter extrafiscal, que se engloban bajo la denominación de impuestos medioambientales, sin perjuicio de recoger un mayor número de ejemplos en los esquemas facilitados al inicio de este manual, podemos destacar, entre otros muchos, los siguientes:

- a) Impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera: regulado por CC.AA. como Andalucía o Murcia, engloban bajo su hecho imponible la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno u óxidos de azufre, siendo sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades que exploten las instalaciones en las que se desarrollen las actividades que determinan las emisiones de gases a la atmósfera.
- b) Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales: regulado por CC.AA. como Andalucía y Murcia también, grava determinados vertidos con el fin de promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales, constituyendo su hecho imponible dicho vertido que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o a su zona de servidumbre de protección, siendo sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica que realice el vertido.

- c) Impuesto sobre depósitos de residuos: implementado por CC.AA. como Madrid o Andalucía, grava el depósito de residuos con la finalidad de proteger el medio ambiente. En el caso de Andalucía, se añade que sean residuos de carácter radiactivo. Así, su hecho imponible lo constituye el depósito en tierra de residuos, en vertederos públicos o privados o el abandono de los mimos en lugares no autorizados, siendo sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que sean titulares de la explotación de los vertederos.
- d) Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso: regulado por CC.AA. como Andalucía, su objeto es disminuir la utilización de las bolsas de plástico, con la finalidad de minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente. Su hecho imponible es el suministro de bolsa de plásticos de un solo uso por un establecimiento comercial, entendiéndose por bolsa de plástico las fabricadas con ese material, las entregadas en los puntos de venta y destinadas a facilitar el transporte de los productos adquiridos, debiendo imputar los sujetos pasivos, estos son, las personas físicas o jurídicas, titulares del establecimiento que suministren bolsas de plástico de un solo uso a los consumidores, el número total de bolsas de plástico suministradas. No se debe confundir, eso sí, este impuesto con las medidas contenidas en el Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores, en el que, entre otras cosas, a partir del 1 de julio de 2018 se prohíbe la entrega gratuita de bolsas de plástico a los consumidores en los puntos de venta de bienes o productos, y a partir del 1 de enero de 2020, también de bolsas de plástico fragmentables.
- e) Impuesto sobre suelos sin edificar y edificaciones ruinosas: regulado por CC.AA. como Extremadura, es un impuesto que grava la titularidad de los terrenos sitos en Extremadura que, teniendo como destino natural la edificación, no estén edificados, así como la titularidad de las edificaciones ubicadas en Extremadura, que habiendo sido declaradas en ruina, no han sido sustituidas o rehabilitadas. Así, constituye su hecho

imponible no haber procedido a su completa edificación en el plazo de cinco años, siendo sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y entidades sin personalidad que sean propietarias, usufructuarias con facultad de disponer, o titulares de un derecho de superficie, del suelo edificable o de edificios declarados en ruinas.

Dicho esto, existen otros impuestos medioambientales pero que, por sus singulares características, podríamos considerarlos híbridos entre impuestos fiscales y extrafiscales, o si se prefiere, impuestos mixtos. De nuevo, sin perjuicio de que existen otros muchos en nuestro sistema tributario, y nos remitimos también a los esquemas del inicio de este manual, podemos destacar los siguientes:

- a) Impuesto sobre determinadas medidas que inciden en el medio ambiente: regulado por CC.AA. como Castilla la Mancha, que grava la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural. Su hecho imponible lo constituye la contaminación y riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por la realización en el territorio de dicha CC.AA. de actividades consideradas perjudiciales para el medio ambiente, siendo sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y entidades sin personalidad que realicen dichas actividades.
- b) Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente: regulado por CC.AA. como Cataluña o Extremadura, grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente de la CC.AA. correspondiente ocasiona la realización de determinadas actividades, y su hecho imponible es la realización por el sujeto pasivo, mediante los elementos patrimoniales afectos, de actividades de producción almacenaje o transformación de energía eléctrica, así como transporte de la misma, telefonía y telemática efectuada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones.
- c) Impuesto sobre estancias en empresas turísticas de alojamiento: implementado en CC.AA. como Cataluña o las Islas Baleares, grava la

capacidad económica de las personas físicas puesta de manifiesto en la estancia en los establecimientos y equipamientos de carácter turístico, y constituye por tanto su hecho imponible la estancia, por días o fracciones, con pernoctación o sin ella, que realizan los contribuyentes en los establecimientos y equipamientos turísticos de dichas CC.AA, siendo sujetos pasivos la persona física que realiza una estancia en dichos establecimientos, aunque también lo será la persona jurídica a cuyo nombre se entrega la correspondiente factura o documento análogo por la estancia de personas físicas en dichos establecimientos.

- d) Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: este impuesto lo han adoptado diversas autonomías, como Cataluña, Asturias, Navarra o Aragón, y pretende gravar la capacidad económica de determinados establecimientos comerciales que desarrollan su actividad en grandes superficies, y su hecho imponible es el impacto medioambiental derivado de la utilización de dichas grandes superficies con finalidades comerciales, siendo sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas, así como los entes sin personalidad que sean titulares de uno o más de los establecimientos definidos en la ley correspondiente.

CAPÍTULO II

OBJETO DE GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

I. EL OBJETO DE GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS (I): EL CONSUMO

Ya hemos adelantado en otro capítulo que en la imposición indirecta uno de los principales objetos de gravamen son los consumos; de toda clase y tipos, más allá del IVA. Si en la primera parte del manual decíamos que la imposición directa se compone de impuestos que gravan manifestaciones directas de capacidad económica, fundamentalmente, del mismo sujeto que obtiene una determinada renta o es titular de un elemento patrimonial, en la imposición indirecta el consumo es la medida de esa capacidad económica que sirve como objeto de gravamen.

Un sujeto que decida comprar bienes o servicios realiza un acto de consumo, por tanto, ese acto manifiesta capacidad económica (indirecta). Y cuanto más se consuma, más se gravará, eso sí, generalmente a tipos porcentuales fijos; a diferencia, por ejemplo, de lo que sucedía con la obtención de renta en el IRPF.

Por ejemplo, si decidimos ir al supermercado a hacer la compra, cada bien que adquiramos estará gravado con un tipo (diferente, en función del producto) de IVA. Al igual que si decidimos ir a un bar a consumir cerveza, cuyo consumo final permite al empresario o profesional resarcirse de lo soportado por ese IIEE. Eso sí, en los dos ejemplos descritos, los sujetos pasivos son los empresarios adquirentes que posteriormente repercuten a los clientes, que son, en definitiva, los que llevan a cabo ese acto de consumo.

Dicho esto, entre otras muchas formas de manifestar capacidad económica a través del consumo, podemos mencionar las siguientes:

- a) *Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en el IVA*: ya mencionadas en el primer capítulo de este manual, que quizás constituyen la forma más palpable de apreciar el consumo.
- b) *Las operaciones de seguro y capitalización* (prestaciones de servicios) en el IPS: cuando un sujeto decide concertar cualquier tipo de seguro.
- c) *La matriculación de determinados medios de transporte en el IEDMT*: cuando un sujeto decide comprar un vehículo, manifiesta capacidad económica, pero este a su vez debe ser matriculado y entregado por el vendedor, por lo que realiza una entrega de bienes, y por tanto, también manifiesta capacidad económica.
- d) *La puesta a consumo de carbón en el Impuesto Especial sobre el Carbón*: lo que constituye en realidad una entrega de bienes.
- e) *La fabricación en los IIEE*: todos los impuestos especiales de fabricación a los que ya hemos referenciado, de una forma u otra, gravan consumo.

III. EL OBJETO DE GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS (II): LAS TRANSMISIONES INTERIORES

Como adelantamos en el capítulo anterior de este manual al hablar de los impuestos indirectos de nuestro sistema tributario, el ITPAJD realmente engloba tres gravámenes distintos que, eso sí, tienen un patrón común: hacen referencia a transmisiones de elementos patrimoniales o constitución de derechos reales que se adscriben al territorio nacional; es decir, son operaciones o transmisiones interiores.

1. TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS (TPO)

De acuerdo con los artículos 7 a 18 de la LITPAJD, la modalidad de gravamen de TPO hace referencia a tres situaciones:

- a) *Transmisiones onerosas por actos inter vivos*: de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas y jurídicas, siendo sujeto pasivo el adquirente.
- b) *Constitución de derechos*: reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, siendo sujetos pasivos, respectivamente, aquel a cuyo favor se realice el acto (derechos reales); el prestatario (en los préstamos); el acreedor afianzado (fianzas); el arrendatario (en los arrendamientos); el pensionista (pensiones); el concesionario (concesiones administrativas).
- c) *Otras operaciones asimiladas*: como pudieran ser las adjudicaciones en pago y para pago de deudas; los excesos de adjudicación; los expedientes de dominio; o el reconocimiento de dominio a favor de persona determinada, siendo sujetos pasivos la persona que los promueva (expedientes de dominio) o la persona sobre la que se reconozca el derecho (reconocimientos de dominio).

De este modo, en la base imponible se incluirá el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, siendo únicamente deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con hipoteca.

2. OPERACIONES SOCIETARIAS (OS)

De acuerdo con los artículos 19 a 26 de la LITPAJD, se gravarán tres situaciones:

- a) La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades, siendo sujeto pasivo la sociedad, o los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por lo bienes y derechos recibidos, respectivamente.
- b) Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social, siendo sujeto pasivo la sociedad.
- c) El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del dominio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea, siendo sujeto pasivo la sociedad.

Dicho esto, no estarán sujetas: las operaciones de reestructuración; los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro; la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad; y la ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de las acciones.

Se incluirá en la base imponible el importe nominal en el que quede fijado la constitución y aumento de capital social, el valor neto de la aportación si no supone un aumento del capital social, el importe del haber líquido de la sociedad, o el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción, gastos y deudas.

3. DOCUMENTACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS (AJD)

De acuerdo con los artículos 27 a 44 de la LITPAJD, se someten a gravamen los documentos notariales, mercantiles y administrativos, satisfaciéndose el tributo mediante cuotas variables o fijas, atendiendo a que el documento que se formalice,

otorgue o expida, tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia.

- a) *Documentos notariales*: se sujetarán las escrituras, actas y testimonios notariales, siendo sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho.
- b) *Documentos mercantiles*: estarán sujetas las letras de cambio de los documentos que realicen función de giro o suplan a aquellas, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, siendo sujeto pasivo el librador, salvo que la letra de cambio se hubiese expedido en el extranjero, o las personas y entidades que los expidan, respectivamente.
- c) *Documentos administrativos*: se sujetarán la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios y las anotaciones preventivas que se practiquen en los registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa competente, siendo sujetos pasivos, en el primer caso, sus beneficiarios, y en el segundo, la persona que las solicite.

II. EL OBJETO DE GRAVAMEN EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS (III): LAS TRANSMISIONES EXTERIORES

Realmente, los casos que vamos a mencionar a continuación, constituyen y completan el hecho imponible en el IVA, más allá de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios ya estudiadas.

La tributación de las operaciones entre los distintos Estados miembros de la Unión Europea conlleva la desaparición de las fronteras fiscales. No existe, en principio, control aduanero más que para las importaciones, que seguirán liquidándose en aduana, por lo que los bienes se ven en dos tipos de situaciones a la hora de entrar bienes en el territorio del IVA español (Península e Islas Baleares) procedentes de otros territorios:

- a) Si proceden de otros territorios de la Unión (art. 3.2 LIVA) se produce una adquisición intracomunitaria.

- b) Si proceden de territorios terceros (los que no son de la Unión Europea a efectos de este impuesto) se produce una importación.

Una visión simple del funcionamiento del IVA nos ofrece, entre otras, las siguientes situaciones para una adquisición de bienes procedentes de otros Estados miembros:

- a) *Si realiza la adquisición intracomunitaria un empresario, se convierte en sujeto pasivo de la operación, debiendo liquidarla en una declaración- liquidación periódica a presentar conjuntamente con el resto de sus operaciones interiores, aplicando a la operación el tipo de gravamen vigente en territorio español en el momento del devengo.*

En el período de liquidación en que se devengó la adquisición intracomunitaria nace el derecho a deducir las cuotas. Paralelamente, quien realiza desde otro Estado miembro la entrega intracomunitaria estará efectuando, para evitar la doble imposición, una entrega intracomunitaria exenta por la que tendrá derecho a deducir en su Estado las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para su obtención.

Algunos empresarios tienen la posibilidad de optar por tributar en origen o en destino, aunque nadie podrá deducir las cuotas soportadas en otro Estado miembro, salvo el derecho que puede existir a obtener su devolución, de acuerdo con las normas de la 8.^a Directiva.

- b) *Los particulares, por lo general, soportarán el IVA en origen, es decir, donde adquieran los bienes, siendo ésta la mayor aproximación a lo que puede ser el régimen definitivo del IVA, donde cada uno soportará el impuesto allí donde adquiera los bienes. Sólo tributarán en destino cuando realicen la adquisición de un medio de transporte nuevo.*

Se establece la excepción general para los medios de transporte nuevos, cuya adquisición tributa siempre en destino, cualquiera que sea el vendedor o comprador, ya sea empresario o quien no tiene esta condición.

1. HACIA EL EXTERIOR: ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES Y EXPORTACIONES

1.1. Entregas intracomunitarias de bienes

Las entregas intracomunitarias de bienes *están exentas* (art. 25 LIVA) y por tales hay que entender:

- a) Las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor o por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos, al territorio de otro Estado miembro. Lógicamente, el destino de esta entrega es llegar a ser una adquisición intracomunitaria en el otro Estado miembro, y por tanto, el adquirente ha de ser un empresario o profesional identificado a efectos de IVA en un estado miembro distinto del original (en nuestro caso distinto de España) o bien una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, y con el mismo tipo de identificación.
- b) Una entrega de un medio de transporte nuevo.
- c) Un autoconsumo por afectar un bien a la necesidad de la empresa en una sede situada fuera del territorio de aplicación el impuesto (transferencias intracomunitarias de bienes del art. 9.3º LIVA).

Las exenciones relativas a las adquisiciones procedentes de otros Estados miembros, al tratarse de bienes que van a estar aplicados a actividades empresariales o profesionales, están directamente vinculadas a las exenciones que se hubiesen producido en caso de haberse realizado la entrega desde nuestro territorio.

En el mismo sentido hay que plantear la situación de los mismos bienes cuando, si estuviésemos en una importación, hubiesen estado exentas de tributación en Aduana.

Todo el tratamiento de esta cuestión está ligado a aspectos técnicos del impuesto para evitar costes innecesarios que supongan por una parte gravar la operación y posteriormente proceder a la devolución de las cuotas, sin perjuicio de las normas reguladoras de las operaciones triangulares, y cuya exención ha sido establecida para favorecer el tránsito comercial, dándole fluidez y sencillez.

1.2. Exportaciones

Como norma general, las exportaciones están exentas de IVA, en este caso, gozan de una exención plena las exportaciones y operaciones asimiladas, en las que el empresario o profesional que realiza la entrega o presta el servicio no repercute el Impuesto, pero puede deducir el IVA soportado en las adquisiciones relacionadas con la operación exenta. Además, también las exportaciones aplicables a operaciones relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, regímenes aduaneros y fiscales y entregas intracomunitarias.

2. DESDE EL EXTERIOR: ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES E IMPORTACIONES

2.1. Adquisiciones intracomunitarias de bienes

2.1.1. Concepto

Se define la adquisición intracomunitaria de bienes (AIB) como la adquisición del poder de disponer como propietario de un bien expedido o transportado desde un Estado miembro a otro, con destino al adquirente. La LIVA la conceptúa como la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores (art. 13 LIVA).

- a) El *transporte* ha de realizarse entre distintos Estados miembros pudiendo ser remitidas y enviadas las mercancías desde Estados miembros distintos de aquellos en los que estén establecidos el vendedor y el comprador.
- b) El *objeto*: ha de ser una adquisición de bienes corporales. A este respecto es preciso que se transmita el poder de disposición de tal forma que el adquirente tenga, aun sin ser propietario del bien, la total disposición del mismo como si fuese tal propietario.
- c) *Exclusiones de concepto*: la Ley excluye de la consideración como adquisiciones intracomunitarias de bienes algunas operaciones:
 - Adquisiciones para posteriores entregas con instalación (artículo 68.2.2.º): Se trata de entregas realizadas en el territorio español por un

sujeto pasivo no establecido, que pone los bienes a disposición del destinatario en este territorio, dándose a su vez el requisito de que los bienes entregados deben ser objeto de instalación, siendo el coste de ésta superior al 15 por ciento de la contraprestación total.

Los bienes adquiridos para realizar posteriormente estas entregas no han dado lugar al hecho imponible adquisición intracomunitaria por el hecho de traerlos desde otro Estado miembro, sino a una entrega de bienes realizada en territorio español que, si es realizada por quien no está establecido, se produce un supuesto de inversión del sujeto pasivo.

- Ventas a distancia con destino a España (artículo 68.3): es éste uno de los casos en los que nos encontramos ante un régimen particular del impuesto en el que, bajo determinadas condiciones que serán objeto de desarrollo, las ventas realizadas desde otro Estado miembro con destino a quienes reúnan los requisitos para que no estén sujetas sus adquisiciones intracomunitarias, en lugar de tributar en el Estado miembro de origen tributarán en España, por lo que la entrega se entiende realizada en este territorio, aunque debiendo realizar la liquidación el vendedor.

Si nos planteamos la situación más común de un particular que, cuando adquiere bienes en otro Estado miembro debe soportar el impuesto correspondiente a la entrega en dicho Estado al tipo de gravamen vigente en el mismo, caso de realizarse la venta por correo, es decir, sin desplazamiento del comprador, mediante el envío de los bienes a España, la tributación de la operación sería similar, es decir, tributación en origen aunque, si superase determinados límites monetarios la venta se entendería realizada en España, por lo que se aplicará el tipo de gravamen vigente en nuestro territorio.

En este caso el vendedor estaría realizando una entrega interior en España que debe liquidar presentando la correspondiente autoliquidación periódica. En estas condiciones, la entrada de productos con objeto de una entrega en España como consecuencia de la localización en este territorio de la venta a distancia, no da lugar a una adquisición intracomunitaria, no siendo preciso nombrar representante fiscal, salvo que sean sujetos pasivos no establecidos ni en la Unión Europea ni en otros Estados con los que exista

convenio de asistencia mutua. No obstante, cuando los no establecidos necesiten por alguna razón disponer de un NIF español, tendrán que solicitarlo.

- Bienes sometidos a impuestos especiales (artículo 68.5): los bienes objeto de Impuestos Especiales, que sean transportados por el vendedor o por su cuenta, y cuando los destinatarios sean quienes sus adquisiciones intracomunitarias no están sujetas o bien los que no sean sujetos pasivos, serán gravados en destino.

Esta forma de tributación es similar a la de las ventas a distancia en los supuestos de tributar en España, por lo que estamos ante supuestos de presentación de declaraciones-liquidaciones y, en su caso, nombramiento de representante cuando no se está establecido, teniendo en cuenta las mismas excepciones vistas anteriormente con relación a los restantes Estados miembros.

- Adquisiciones intracomunitarias cuya entrega en origen estuviese exenta (artículo 22.1 a 11): se recogen en este apartado aquellas operaciones, artículo 22, apartados uno a once (buques, aeronaves, relaciones diplomáticas, organismos internacionales reconocidos por España, operaciones por fuerzas de la OTAN) que, en tanto estuviesen exentas en origen, su entrega no daría lugar a adquisición intracomunitaria sujeta.
- Bienes que en origen tributasen en régimen de bienes usados: la actual regulación del régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, que tuvo su antecedente en la Directiva 94/5/CE de 14 de febrero y para las cuales desde 1995 ha cambiado la legislación del IVA al respecto, ha eliminado del conjunto de operaciones que dan lugar a una adquisición intracomunitaria a aquellos bienes que en origen hayan tributado con arreglo a este régimen especial.

A esto cabe añadir que en estas operaciones el proveedor hará constar en la factura que se trata de entregas realizadas en aplicación de este régimen especial.

En este caso el problema que hay que resolver es la forma de acreditar que el vendedor que ha enviado los bienes a un empresario español desde otro Estado miembro ha aplicado en origen el régimen de bienes usados. Esto se resuelve acudiendo a cualquier medio de prueba, ya que no existe en la normativa comunitaria ninguna forma específica de hacerlo.

- Cuando la entrega la realiza quien se beneficia el régimen de franquicia en el Estado miembro donde se inicie el transporte, matiz que supone que en el Estado de origen el vendedor no tiene que tributar en el IVA por serle de aplicación un régimen que no está desarrollado en nuestra legislación, aunque sí contemplado en la sexta Directiva.

2.1.2. Adquisiciones no sujetas

Uno de los supuestos que favorecen la aproximación de los tipos de gravamen aplicados en cada uno de los Estados miembros, lo encontramos en aquellas operaciones que reúnan los requisitos para ser adquisiciones intracomunitarias no sujetas, lo que en principio va a dar lugar a la tributación en origen de dichas operaciones.

No están sujetas las AIB realizadas por las personas en régimen especial. Aunque responden al concepto de AIB, por tratarse de operaciones de escasa importancia económica y para simplificar la aplicación del Impuesto, se declaran no sujetas, tributando en origen las correspondientes entregas.

Estas adquisiciones se configuran y se liquidan según el régimen particular de determinadas personas, que se analizará más adelante.

2.1.3. Exenciones

Se establecen exenciones para equiparar el tratamiento que recibiría una adquisición intracomunitaria al que tendría la operación si se realizase en el interior del territorio español del IVA.

En concreto, están exentas las adquisiciones que no tributarían efectivamente en territorio español por alguno de los siguientes conceptos:

- a) En primer lugar, por:
 - Operaciones no sujetas al impuesto.
 - Exenciones en operaciones interiores.
 - Operaciones asimiladas a exportaciones.
 - Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos (la adquisición intracomunitaria de un bien para introducirlo en una zona franca, por ejemplo).
 - Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales (la adquisición de un bien para incorporarlo a un proceso de transformación correspondiente al régimen de perfeccionamiento activo).

- b) En segundo lugar, por:
 - Tratarse de una IAB cuya importación hubiese estado exenta.
 - Por tratarse de una operación triangular.

- c) En tercer lugar, por:
 - Tratarse de adquisiciones de bienes respecto de los cuales se atribuya al adquirente el derecho a la devolución de no establecidos (art. 119 LIVA). Este supuesto de exención en adquisiciones intracomunitarias se refiere a las que aplicando los criterios del artículo 119 de la Ley, en concreto a las devoluciones a empresarios y profesionales no establecidos en el

territorio español del IVA, diesen derecho a la devolución de la totalidad de las cuotas que se hubiesen devengado en dichas operaciones.

- Las IAB de materiales de recuperación exentas por el artículo 20.27. si los empresarios las aplican a lo que en este precepto se establece.

2.1.4. Las llamadas “operaciones triangulares”

Bajo esta denominación se encuentra un tipo de operaciones caracterizadas porque intervienen sujetos pasivos identificados en al menos tres Estados miembros realizándose, por uno de ellos, en concepto de intermediario, la compra en un Estado miembro y la venta inmediata en otro, siendo distintos del Estado correspondiente a la persona que realiza la entrega. El intermediario puede estar establecido en cualquier territorio (Estado miembro o territorio tercero).

2.1.5. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes

Por regla general, las AIB se consideran realizadas en el territorio de llegada de la expedición o transporte de los bienes; es decir, en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente, según el art. 72 de la LIVA.

Para la normativa comunitaria las AIB están gravadas, por tanto, en el Estado miembro de llegada material de los bienes. El contrato de transporte será un medio de prueba importante al respecto.

Como regla particular, cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el NIF/IVA atribuido por un Estado miembro distinto de aquel en el que han llegado los bienes, la AIB se considera realizada en el primer Estado, en la medida en que no haya sido gravada en el segundo. En el mismo sentido, la LIVA prevé que, si el adquirente suministra el NIF atribuido por la Administración española, la AIB se entenderá realizada y se gravará en España, a menos que se acredite su gravamen en el Estado miembro de llegada.

La acreditación del gravamen puede ser realizada por cualquier medio de prueba admitido en derecho. En particular, con la declaración tributaria en que hayan sido incluidas las AIB.

En el régimen transitorio IVA, los transportes intracomunitarios se localizan en el Estado miembro donde se inician, salvo que el destinatario de los mismos suministre un NIF/IVA de otro Estado miembro, en cuyo caso se localizan en este último país.

De la misma forma, la LIVA dispone que se consideran realizados en España cuando se inicie el transporte:

- a) en el territorio español de aplicación del Impuesto, salvo que el destinatario del mismo hubiese comunicado al transportista un NIF/IVA atribuido por otro Estado miembro.
- b) en otro Estado miembro, pero el destinatario del servicio haya comunicado al transportista un NIF/IVA atribuido por la Administración española.

2.1.6. El devengo

En esta materia, como en casi todas a excepción de la misma definición del hecho imponible, la adquisición intracomunitaria de bienes sigue la regulación de las entregas. Al fin y a la postre se trata de una entrega en origen, exenta, que se grava en destino a partir del mecanismo de la creación de este hecho imponible.

En consecuencia, el artículo 76 LIVA comienza por efectuar una remisión "al momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares" por lo que queda claro que son las reglas del artículo 75 las que iluminarán el devengo de estas adquisiciones. A él nos remitimos.

Baste decir que, en los casos de compraventas, los más habituales, el devengo, en nuestro derecho, no se produce con la facturación, sino con la puesta a disposición de los bienes por parte del vendedor en favor del comprador o adquirente.

Sólo se deja a salvo la aplicación de las reglas del artículo 75.2 en lo relativo a los pagos anticipados. Cuando el comprador peninsular o balear de un bien a un empresario de

otro estado miembro le efectúa un pago anticipado por esa futura entrega, no se devenga el impuesto.

La segunda regla especial en esta materia también está conectada con la dicción del artículo 75, y se refiere a los casos de las transferencias de bienes. Cuando un empresario afecte a sus actividades en nuestro territorio de aplicación un bien situado en otro estado miembro, se produce una adquisición intracomunitaria asimilada (art. 16.2 LIVA) que se devenga en el momento en el que se inicie el transporte en el estado de origen (mismo momento, recordemos, en el que también se devenga la entrega asimilada que se produce en origen).

2.1.7. Los sujetos pasivos

En toda adquisición intracomunitaria será sujeto pasivo quien realice la operación, que se entenderá realizada en territorio español cuando llegue a este territorio la expedición con destino al adquirente.

También será adquisición intracomunitaria sujeta la de los medios de transporte nuevos realizadas por aquellas personas a las que les sea de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 14, apartados uno y dos, y las realizadas por cualquier persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

La obligación de un sujeto pasivo en una operación intracomunitaria, cuando está sujeta y no exenta, se concreta en la liquidación de la operación a través de su declaración-liquidación periódica, junto con la llevanza de los libros y documentos establecidos al efecto. En concreto, y a partir de la factura expedida por quien realizó la entrega, debe registrar este documento en el Libro Registro de Facturas Recibidas, en el que hará el cálculo de la cuota del IVA.

Posteriormente debe incluir las cuotas en la declaración - liquidación periódica, pudiendo a partir de este momento deducir las cuotas si reúnen los requisitos para ello.

La factura a expedir por el proveedor es similar a la que debe expedir el empresario establecido cuando realice una entrega intracomunitaria exenta, con el contenido del art 6 del RD 1496/2003.

Si el sujeto pasivo no está establecido en territorio español del Impuesto, debe nombrar un representante para cumplimentar las obligaciones, salvo cuando esté establecido en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que exista intercambio de información.

La falta de notificación del NIF comunitario al proveedor, no sería obstáculo para tener este tratamiento la adquisición realizada, sin perjuicio del derecho del proveedor a repercutirle IVA del Estado miembro de origen. Cuando una empresa española adquiere bienes en Francia y no se comunica el NIF comunitario al proveedor, además de ser la operación una adquisición intracomunitaria sujeta en España, se soportará IVA en Francia ya que el vendedor, como cautela ante la falta de identificación fiscal del destinatario, tiene obligación de repercutir el IVA en origen hasta que reciba la notificación del NIF del destinatario, en cuyo caso rectificaría la repercusión original y pondría la operación en el resumen recapitulativo que se presenta en Francia.

2.1.8. La base imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes

En principio en esta materia, como ocurría en el devengo, el hecho imponible "adquisición intracomunitaria de bienes" se sigue la regulación de las entregas interiores, de forma que hay una remisión en bloque a las normas de éstas.

De otro lado se determina reglas especiales para algunas operaciones que ahora pasamos a comentar.

Es el caso de las transferencias de bienes que, también en concordancia con la regla especial que se estudiaba en el artículo 79.3 para cuando nuestro territorio es el punto de salida de los bienes, se fija (para cuando el nuestro sea el territorio de llegada) en los mismos términos que allí: básicamente el coste con las matizaciones que en tal precepto se efectuaba y que no vamos ahora a repetir.

2.2. Importaciones

2.2.1 Concepto

El tercer hecho imponible del IVA, las importaciones, tiene un aspecto de autonomía con respecto a los otros dos que se han tratado, porque en él no tienen relevancia cuestiones como el concepto de empresario o profesional o de actividad empresarial.

La importación es un hecho imponible automático, que se genera, como regla general, por la entrada en el territorio de aplicación del impuesto de un bien. El artículo 17 LIVA se ocupa de dejar constancia de la sujeción de cualquier importación cualquiera que sea el fin (incluso no empresarial o puramente particular: viajeros) y la condición del importador.

Hay veces en que un bien no sale nunca del territorio de aplicación y sin embargo, hay importación como hecho imponible. Se trata de bienes que no han salido nunca del territorio desde que entraron, o incluso si haber entrado pero un incumplimiento de las circunstancias que justificaron la exención previa determina la producción de hecho imponible importación.

Por ejemplo, la venta de un inmueble a un Estado extranjero para que se instale la representación diplomática de tal Estado en España goza de exención en base al artículo 22. La posterior desafectación del bien de tal fin con venta del mismo por el Estado adquirente constituirá una importación.

Para completar esta referencia debe advertirse que es necesario considerar las exenciones a las importaciones (en especial el art. 27.12) y el concepto de importación del artículo 18.2 en relación con el juego de las entradas de bienes por un Estado miembro con destino a otro, de forma que el impuesto se satisfaga en el de destino.

Con respecto al régimen de depósito distinto del aduanero se remite al lector al comentario a los artículos 24, 65, 83 y 86 de la Ley.

La liquidación de estas operaciones se regula en el artículo 73 del Reglamento.

2.2.2. *Concepto de importación de bienes*

Importación es la entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto de mercancías procedentes de territorios terceros. Ahora bien, el artículo 18 diferencia operaciones relativas a dos tipos de bienes:

- a) Los "comunitarios" que son originarios de la Unión Europea, o que, sin serlo, han adquirido tal carácter tras pagar los derechos de importación correspondientes.
- b) Los "no comunitarios": la entrada en el territorio IVA de los bienes no comunitarios origina la importación.

Hay bienes que son comunitarios pero proceden de territorios que están en la Unión Aduanera (es el caso de Canarias) por lo que también en este caso se produce el devengo de este hecho imponible al introducirse los bienes en el "territorio IVA".

Luego, por ejemplo, una mercancía producida en Canarias, o importada desde fuera de la Unión Europea por ese territorio será comunitaria, pero se deberá devengar e ingresar la cuota de IVA correspondiente a la importación cuando se introduzca en la Península o Baleares o cualquier otro territorio de un Estado miembro, aunque formalmente desde el punto de vista arancelario no se produzca importación ya que nos estamos moviendo dentro del mismo territorio aduanero.

En cualquier caso, la novedad más importante en lo relativo al concepto de la importación está incluida en el apartado 2 del artículo 18 que estamos comentando. En base al mismo se determina que en cuanto a los bienes que estén acogidos a un régimen aduanero o fiscal suspensivo (importación temporal, perfeccionamiento activo, tránsitos, transformación bajo control aduanero, etc., con la excepción de régimen de depósito distinto del aduanero que es aplicable a los bienes sujetos a los impuestos especiales,) o se incluyan en un área exenta (zona franca o depósito franco) o depósito aduanero o temporal, no se produce la importación hasta que el bien sale de los mismos con destino al interior del territorio de aplicación del impuesto. En los casos de bienes sujetos a los impuestos especiales acogidos al régimen de depósito distinto al aduanero se produce la importación, aunque gozan de un régimen de suspensión.

Es decir, se introduce una alteración frente al esquema que venía rigiendo en años anteriores en que se producía el devengo de la importación al entrar los bienes en el territorio de aplicación, aunque la misma se declaraba exenta si tales bienes se introducían en las mencionadas áreas o se acogían a los regímenes suspensivos.

2.2.3. Operaciones asimiladas

Las operaciones asimiladas a las importaciones son operaciones en las que el gravamen se produce en base a que hubo una previa operación que gozó de exención, normalmente en base a criterios de extraterritorialidad del bien o de destinatario o del lugar donde se realizó, en base a lo que debe gravarse como importación el abandono o desaparición de las causas que generaron tal tratamiento fiscal.

Los supuestos que se regulan son los siguientes:

- a) Aquellos en que se incumplan las condiciones que justificaron la exención para la entrega o importación en los casos de los buques afectos a la navegación marítima internacional, o a la asistencia, salvamento o pesca costera y en los de aeronaves afectas a la navegación internacional (nos remitimos al art. 22 que regula tales exenciones como operaciones asimiladas a las exportaciones).
- b) Las entregas interiores de bienes cuya anterior entrega, adquisición intracomunitaria o importación gozó de exención al destinarse a representaciones diplomáticas (véase los arts. 22, 8.º y 9.º y 60 y 61 de la Ley).
- c) Las entradas en el territorio de aplicación del impuesto de bienes que estaban acogidos a regímenes suspensivos o introducidos en áreas exentas cuando hubiesen sido objeto de una entrega o adquisición intracomunitaria exenta para introducirlos desde el interior en el área o régimen, o cuando hubieren sido objeto de entregas o servicios exentos en el interior de la zona exenta o al amparo del régimen suspensivo (arts. 23 y 24). Por ejemplo, bien que se introduce desde el interior en la zona franca del puerto (operación exenta), al reintroducirse originará importación.

2.2.4. Exenciones

Las exenciones relativas a las importaciones ocupan un buen número de artículos de la Ley. Realizando un esquema-resumen de todas ellas, y deteniéndonos en las que tienen más trascendencia desde el punto de vista del funcionamiento del impuesto, podemos atender a los apartados que se exponen.

- a) Por bienes de entrega interior exenta: razones de neutralidad justifican que las importaciones cuya entrega interior goce de exención mantengan el mismo beneficio cuando el bien es objeto de importación. En el artículo se enumeran:
- La sangre, plasma, etcétera.
 - Los buques y aeronaves y productos de avituallamiento.
 - Billetes de banco de curso legal, títulos-valores.
 - Oro importado por el Banco de España.
 - Bienes destinados a las plataformas.
 - Bienes que se importen por nuestro territorio de aplicación si tales bienes tienen por destino otro Estado miembro en base a la entrega que efectúa el importador, exenta por el artículo 25 de la Ley (exenciones en entregas con destino a otros Estados miembros).

Algunos ejemplos pueden aclarar la situación que se deriva de un principio de economía de gestión y que evita costes financieros al interviniente en la operación: no resulta lógico hacer ingresar el impuesto al importador que va a reenviar los bienes a otro Estado miembro, pues la operación debe tributar en el Estado de destino definitivo de los bienes.

Sería la situación producida cuando un empresario gallego importase un bien que inmediatamente envía, en virtud de la venta con él pactada, a un adquirente portugués. El artículo 14.3 RIVA establece los requisitos que deben cumplirse, en concreto:

- Que el importador figure como consignatario de las mercancías en los documentos de transporte. El importador gallego deberá aparecer como consignatario.
- Que la expedición o transporte al otro Estado se efectúe inmediatamente después de la importación.
- Que la entrega ulterior a dicha importación resulte exenta por aplicación del artículo 25 de la Ley. Deberá probarse ante la Aduana de importación que los bienes importados han sido enajenados a otro adquirente (puede valer el contrato o documentos de la transmisión) y que, en base a tal operación, los bienes son transportados inmediatamente a otro Estado miembro (Portugal en este caso). La entrega del gallego al portugués estará exenta por el artículo 25.1 de la Ley, y se producirá una adquisición intracomunitaria de bienes en Portugal con el consiguiente ingreso del impuesto en aquel territorio.

O también, por ejemplo, en el caso de un empresario establecido en otro Estado miembro que realiza una importación por un puerto peninsular, satisfaciendo el importe del arancel, y justificando ante la Aduana que los bienes van a ser inmediatamente transportados a otro Estado miembro, bien porque los ha enajenado a otro adquirente, bien porque los afecta a sus actividades en el otro Estado -transferencia de bienes-. En ambos casos se produce una entrega exenta por el artículo 25, y parece evidente que además el importador que efectúa la entrega a otro Estado miembro, en cuanto realiza una operación que le da derecho a deducir, debe obtener la oportuna identificación de la Administración Tributaria española.

Debe pensarse que esta operación podría producirse a la inversa, es decir, un importador establecido en nuestro territorio de aplicación puede importar por la Aduana de otro Estado miembro y justificar que los bienes tienen por destino nuestro territorio, evitándose el pago del IVA en el Estado de importación. Obsérvese en este punto que, para una operación de estas características, es más interesante acudir al amparo del régimen de tránsito, que da lugar a que el IVA de la importación se devengue en el territorio de nuestro Estado donde los bienes abandonan dicho régimen.

- b) Relativos a bienes personales: dentro de este apartado debemos incluir los artículos mencionados que incluyen la exención para determinados traslados de bienes por razones vinculadas a los desplazamientos que por razones personales deban efectuarse. Son exenciones que se amparan en la existencia de una franquicia arancelaria para tales operaciones.

Según el artículo 29 LIVA, son bienes personales los destinados normalmente al uso personal del interesado o de las personas que convivan con él o para las necesidades del hogar, siempre que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse su afectación a una actividad empresarial o profesional. Constituyen también bienes personales los instrumentos portátiles necesarios para el ejercicio de la profesión u oficio del importador.

- c) Por traslado de residencia: se declara el beneficio para los bienes personales que importe una persona por razón del traslado de su residencia habitual. El artículo 15 del Reglamento concreta los requisitos de la exención. No vamos a detenernos en el estudio detallado de los condicionantes materiales, temporales y formales que juegan en la aparición de la exención. Debe sin embargo significarse que se exige un tiempo previo de residencia fuera de la Comunidad (recuérdese el alcance de este término en base al artículo tercero de la Ley) de doce meses, y que los bienes, que han debido de ser adquiridos en condiciones normales de tributación en el territorio de origen sin beneficiarse de devolución o exención a su salida de ese territorio, se destinen en nuestro territorio a los mismos fines que en el de origen (en el que han debido utilizarse durante al menos seis meses -o más de doce si son vehículos- por el importador) durante un plazo que debe exceder de un año en el que no pueden ser cedidos a terceros.
- d) Por amueblamiento de vivienda secundaria: con requisitos semejantes a los anteriores, se declaran exentas las importaciones de bienes personales para amueblar una segunda residencia en nuestro territorio de aplicación.

- e) Por matrimonio: por razón de celebración de matrimonio, que también permite la importación con franquicia arancelaria, y fiscal, de los bienes personales de quienes por aquella razón trasladen su residencia (Art. 31 LIVA). La exención alcanza a la importación de regalos ofrecidos por razón del matrimonio realizada por quien no tenga la residencia en la Unión Europea con el umbral de 200 euros.
- f) Por causa de herencia: razones semejantes aconsejan el mismo trato para las importaciones de bienes personales adquiridos fuera del territorio de aplicación del impuesto por razón de herencia por residentes en aquél. (Art. 32 LIVA).
- g) Por razón de estudios: por último, encontramos la exención para bienes muebles, ajuar y material de estudio efectuado por estudiantes. (Art. 33 LIVA).
- h) Bienes de escaso valor: están exentas las importaciones de bienes de escaso valor con algunas excepciones como el tabaco, perfumes y agua de colonia, etc. Desde 1 de enero de 2002 se fija el valor en 22 euros. Es decir, se produjo una elevación del mismo con la finalidad de hacerlo coincidir con el establecido a efectos de la franquicia arancelaria. Por esta misma razón se introduce otra importante modificación en el precepto cual es la que supone que no quedan fuera del ámbito de la exención, pues antes estaban exceptuados de su ámbito de aplicación, los bienes objeto de venta por correspondencia.
- i) Bienes en régimen de viajeros: con los mismos criterios aplicables a la franquicia arancelaria se decanta el beneficio para los bienes incluidos en los equipajes de los viajeros (por lo tanto no nos encontramos ante expediciones de carácter comercial), con un límite de 175 y 90 euros si el viajero es menor de quince años que no puede superarse sin pérdida de la exención, aunque si el valor global excede de tal cantidad, se aplicará el beneficio para aquellos objetos que aisladamente considerados pudieran beneficiarse de la exención. Además, se establecen reglas particulares para la importación de determinados productos como el tabaco, el alcohol,

perfumes, café y té. Los límites fijados quedan reducidos a la décima parte para los miembros de tripulaciones de medios de transporte.

Por último, debe señalarse que estas reglas quedan enervadas en los casos de que el viajero proceda de mi país tercero en régimen de tránsito y acredite que tales bienes han sido adquiridos en otro Estado miembro en condiciones normales de tributación, pues en tal caso la importación estará exenta.

CAPÍTULO III

SUJETOS PASIVOS, LUGAR DE GRAVAMEN, IMPUTACIÓN TEMPORAL Y EXIBILIDAD EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

I. SUJETOS PASIVOS EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

En los impuestos indirectos, a diferencia de lo que sucede en los directos, ya hemos adelantado que se produce la llamada "repercusión" del impuesto de los sujetos pasivos identificados por la normativa correspondiente hacia los que finalmente terminan asumiendo esa carga fiscal.

Por tanto, debemos distinguir entre: uno, los sujetos pasivos *ex lege*; y dos, los sujetos que asumen finalmente esa carga fiscal debido a la repercusión del impuesto por parte de los primeros. Esta afirmación opera de la siguiente forma.

- a) IVA: el o los sujetos pasivos son los empresarios, profesionales o importadores (artículo 84 LIVA), mientras que finalmente son los consumidores los que asumen la carga fiscal.
- b) IIEE.: en los de fabricación, el sujeto pasivo es el depositario u otros operadores, en el IEDMT, el matriculador, y en el Impuesto Especial sobre el Carbón, el productor (artículos 8, 61 y 67 LII.EE.), mientras que quien asume la carga fiscal son los consumidores.
- c) Impuesto sobre las primas de seguros: los sujetos pasivos son las aseguradoras (artículo 12.9 Ley 13/1996), y los que asumen la carga fiscal, los consumidores.
- d) ITPAJD: el sujeto pasivo, en TPO, es el adquirente; en OS, el socio o sociedad; y en AJD, el beneficiario (artículos 6, 23, 27, 34 y 41 LITPAJD), y se produce aquí una coincidencia con los que finalmente asumen la carga fiscal, ya que son los mismos sujetos pasivos.
- e) ICIO: el sujeto pasivo es el dueño de la obra (artículo 101 TRLRHL), mientras que el que asume la carga fiscal puede ser el propio dueño de la obra, pero también el propietario.

- f) Impuesto sobre gastos suntuarios: el sujeto pasivo es el beneficiario, al igual que el que finalmente asume la carga fiscal.
- g) Impuestos medioambientales: también existe coincidencia entre el sujeto pasivo y el que finalmente asume la carga fiscal, que es el contaminador.

Dicho todo lo anterior, que podríamos afirmar que constituye un panorama general y algo preliminar, debemos hacer hincapié en el IVA.

Como regla general, serán los sujetos que realicen las operaciones. El artículo 84 LIVA establece que son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Esta es una regla general coherente con la naturaleza y estructura del impuesto y su disciplina comunitaria.

No obstante, existen una serie de reglas especiales: sujetos para quienes se realicen las operaciones.

Además de esa regla general básica, la Ley contiene reglas especiales en las que, por excepción a aquella, los sujetos obligados no son quienes realizan las operaciones, sino los destinatarios de las mismas, es decir, quienes reciben las entregas o los servicios. Son dos los casos en que esto ocurre: en la denominada impropia "inversión" del sujeto pasivo, y las adquisiciones por personas jurídicas que no sean ni empresarios ni profesionales si el proveedor o prestador no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

A los citados efectos, es conveniente tener en cuenta que se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas al impuesto desde dicho establecimiento (art. 84.2 LIVA).

De conformidad con el art. 84.1.21º son sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, en los siguientes supuestos.

En primer lugar, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. Esta regla tiene unas excepciones, de modo que no se aplica en los en los siguientes casos:

- Cuando se trate de las prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto. Sin embargo, sí se aplica la regla de la inversión si se trata de prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 70.1.6º y 7º; 72, 73 y 74 LIVA, y el destinatario de las mismas hubiese comunicado al prestador el número de identificación que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tenga atribuido por la Administración española.
- Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.3 y 5 LIVA.
- Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21.1º y 2º, y 25 LIVA.

En segundo lugar, cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.

En tercer lugar, cuando se trate de:

- Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.
- Las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos citados en el guion anterior.
- Entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.
- Entregas de productos semi-elaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos en el primer guion, con excepción de los compuestos por níquel. En particular, se considerarán productos semielaborados, los lingotes, bloques, placas,

barras, grano, granalla y alambrón. En todo caso se considerarán comprendidas en los párrafos anteriores las entregas de los materiales definidos en el anexo de la Ley.

En el caso de personas jurídicas no empresarias ni profesionales: en este supuesto, a diferencia del anterior, los sujetos a los que finalmente se les atribuye la condición de sujetos pasivos no son empresarios o profesionales. Por el contrario se trata, según la Ley (art. 84.1.3º), de las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales pero que sean destinatarias de las operaciones sujetas a gravamen que se indican. Pero para que tenga efectividad esta atribución de la subjetividad pasiva, es preciso además que:

- Las operaciones hayan sido realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto.
- Estos empresarios o profesionales hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el número de identificación que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tengan atribuido por la Administración española.

Pues bien, si se cumplen esos requisitos, se aplica esta norma a las siguientes operaciones:

- Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 26.3 LIVA.
- Las prestaciones de servicios a que se refieren los artículos 70.1.6º y 7º; 72, 73 y 74 LIVA.

Dicho lo anterior, conviene mencionar una particularidad sobre los entes del artículo 35.4 LGT como sujetos pasivos del IVA. Los entes del artículo 35.4 de la LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición) pueden ser obligados tributarios y por tanto sujetos pasivos de los tributos, pero esto no es así automáticamente, sino que ha de ser establecido por la ley de cada tributo.

En el caso del IVA esta aceptación existe, y de acuerdo con el artículo 84.3 LIVA, tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

Por último, ya explicados en profundidad a nivel general la peculiaridad de los sujetos pasivos en la imposición indirecta, y a nivel particular en el IVA, a efectos del ITPAJD y los distintos sujetos pasivos de sus gravámenes nos remitimos al capítulo anterior.

II. LUGAR DE GRAVAMEN DE LAS OPERACIONES EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

El lugar de gravamen de las operaciones en los impuestos indirectos hace referencia a *dónde se someten a gravamen*. En un sentido amplio, se identifica con el territorio de aplicación del impuesto correspondiente.

Como regla general, impera el criterio de la territorialidad, este es: los impuestos indirectos se someterán a gravamen en el lugar en el que se hayan realizado las operaciones.

Si bien, esa regla general requiere de varias aclaraciones, que en realidad hacen referencia a salvedades a dicha regla general.

- a) El concepto de *"territorio de aplicación del impuesto"* en el IVA: de acuerdo con el artículo 3 LIVA, dicho territorio es el español, incluyendo las islas adyacentes, mar territorial hasta las 12 millas náuticas, y el espacio aéreo correspondiente. Así, se explican varios conceptos como el de "Estado miembro", "Territorio de una Estado miembro", o "interior del país", entendiéndose por tales lo establecido en el Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, con las propias exclusiones recogidas en ese artículo; "Comunidad" y "territorio de la Comunidad", siendo el conjunto de los territorios que constituyen el interior del país para cada Estado miembro; y "Territorio tercero" y "País tercero", siendo cualquier territorio distinto de los definidos como interior del país.

- b) *No aplicación del IVA en Canarias*: se aplica en su lugar el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), creado por la Ley 20/1991, de 7 de junio.
- c) *No aplicación del IVA en las Ciudades autónomas de Ceuta y Melilla*: en su lugar se aplica el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI), creado por Ley 13/1996, de 30 de diciembre.
- d) *Concepto de "ámbito territorial" en los I.I.E.E.*: de acuerdo con el artículo 3 L.I.I.E.E., los impuestos especiales de fabricación se exigirán en todo el territorio español, a excepción, de nuevo, de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla (salvo algunos supuestos concretos relativos a los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y las bebidas derivadas, que serán exigibles en Canarias). Evidentemente, ello sin perjuicio de lo dispuesto en los Convenios y Tratados internacionales.
- e) *Determinadas singularidades del IVA que no modifican la regla general*: como las adquisiciones intracomunitarias de bienes, las importaciones y el lugar de realización de las operaciones (artículos 13, 17 y 68 LIVA).
- f) *Singularidad del gravamen de TPO* (artículo 6 LITPAJD): en general, se aplica el criterio de la territorialidad, salvo la excepción sobre bienes o derechos ejercitables en el extranjero si el obligado tributario es residente en España, en el que no se exigirá.
- g) *Singularidad del gravamen de OS* (artículo 6 LITPAJD): ya que se aplica el criterio de residencia de la sociedad o los socios.
- h) *Singularidad de la modalidad de AJD* (artículo 6 LITPAJD): en general, se aplica el criterio de la territorialidad, salvo en el caso de los documentos formalizados en el extranjero que hayan de surtir efecto en España, que se someten a gravamen en territorio español.

III. IMPUTACIÓN TEMPORAL Y EXIGIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

La imputación temporal y la exigibilidad de los impuestos indirectos hace referencia a *cuándo se gravan y se devengan*.

Como regla general, impuestos indirectos son instantáneos, es decir que se agotan operación a operación, y se exigen a partir de la realización de esa operación, que es cuando se devengan.

Sin embargo, existe una *especialidad destacable en el IVA*: es un impuesto de devengo instantáneo (se devenga operación a operación), pero de gestión periódica (trimestral o mensual), lo que provoca una especie de devengo conjunto periódico que separa las operaciones de cada período de los otros.

Así las cosas, el IVA se hace exigible para cada una de las operaciones sujetas, sean estas entregas o prestaciones de servicios. Sin embargo, la aplicación del IVA no se realiza operación por operación, por imposibilidad de gestionar así el tributo, sino de forma periódica, normalmente por trimestres naturales, sin perjuicio de la aplicación mensual que afecta a determinados sujetos pasivos (art. 71.3 RIVA).

Así pues, puede decirse que el IVA es un impuesto espontáneo de liquidación periódica. Por eso es conveniente distinguir entre conceptos tales como devengo, exigibilidad y autoliquidación o liquidación, todos los cuales tienen que ver con la aplicación temporal del impuesto.

El devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal (art. 21.1 primer párrafo de la LGT).

La exigibilidad, en cambio, hace referencia al momento a partir del cual el acreedor, la Hacienda Pública, puede exigir el cumplimiento de la obligación del satisfacer la deuda tributaria; la LGT no lo define, pero indica que las leyes tributarias podrán establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del impuesto (art. 21.2 LGT).

Por su parte, la autoliquidación –o en su caso la liquidación administrativa– es el acto en virtud del cual se da curso a la exigibilidad, pues el sujeto declara el montante de sus operaciones, determina la deuda y la ingresa, si procede.

De todas ellas, el devengo es el momento más relevante, porque es aquel en que se entiende realizada la operación sujeta a gravamen. Normalmente, la exigibilidad se hace coincidir con el momento del devengo, aunque no exista deber de autoliquidar hasta

cumplido el trimestre natural. Sin embargo, la Ley del impuesto contiene algunos supuestos en que la exigibilidad no se hace coincidir con la fecha de devengo.

Así, por ejemplo, los supuestos de pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible (art. 75.2) en los que, en realidad –a pesar de que la Ley dice que se adelanta el devengo al hecho imponible– lo que ocurre es que se adelanta la exigibilidad al devengo, puesto que no puede haber devengo anterior a la realización del hecho imponible.

Con todo, estos conceptos difieren de los de la Directiva comunitaria, que llama devengo a lo que nosotros denominamos hecho imponible (es decir, no identifica el devengo como momento, sino como hecho) y exigibilidad al derecho del Tesoro a exigir la deuda a partir de un determinado momento (que parece algo mixto entre los conceptos antes expuestos de devengo y exigibilidad). Pero a pesar de todo, es claro también en Directiva que el devengo y la exigibilidad se producen en momentos coincidentes, como regla general.

La identificación del devengo es fundamental para la aplicación del tributo, ya que es ese momento el que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria (art. 21.1 segundo párrafo LGT). Y eso en el IVA significa que a ese momento hay que referir aspectos tales como:

- La norma aplicable, es decir, la Ley y normas de desarrollo vigentes en ese momento, incluidos los tipos de gravamen y las exenciones.
- La atribución de la cualidad de empresario o profesional de un sujeto.
- El nacimiento del derecho y el comienzo del plazo para deducir.

La lista no es cerrada, por supuesto, y hay excepciones legales a estas normas, pero es indicativa de la relevancia del devengo.

Por último, conviene hacer referencia al momento temporal en las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el IVA.

- a) Entregas de bienes: como regla general, será el momento de puesta a disposición. Así, la identificación del momento del devengo se establece en el art. 75.1 1º LIVA, que aclara que en las entregas de bienes el impuesto se devengará cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente, o en su caso, cuando se

efectúen conforme a la legislación vigente, precisión esta última que –aunque un poco imprecisa– es razonable, ya que la Directiva hace coincidir el devengo con el momento de la entrega del bien.

La puesta a disposición es un concepto no precisado ni por la Directiva ni por la Ley española, pero que debe entenderse como la traslación efectiva y real del bien entregado para que el adquirente pueda disponer de él conforme a su destino con las facultades que se hayan transmitido en la operación (por ejemplo, las facultades dominicales).

Siempre dentro de la regla general, el mismo precepto contiene una especificación relativa a algunas entregas de bienes, estableciendo que no obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente. Especificación esta necesaria habida cuenta de la naturaleza de estos contratos, que ya hemos expuesto en el apartado correspondiente a la definición de las entregas de bienes, y en los que no se trasmite inmediatamente la propiedad de los bienes, sino justamente su posesión para su disponibilidad.

Existe, no obstante, reglas especiales para las operaciones transmisorias:

- En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes (al comprador). En estos casos, si el comitente es sujeto pasivo del impuesto, habrá habido otra operación entre este y el comisionista. Similar a este supuesto es otro contrato (de venta estimatoria) en virtud del cual una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos; pues bien, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente.

- En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, el devengo se produce en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran. Este es el devengo de la operación entre el comisionista y su comitente, pero es obvio que, si el tercero transmitente es un sujeto pasivo, entonces habrá habido otra transmisión sujeta, cuyo devengo se habrá producido en la misma fecha.
 - En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas, pero si el autoconsumo es de afectación de bienes de inversión a la empresa o profesión (los casos a que se refiere el artículo 9, número 1º, letra d), párrafo tercero, de la Ley) el impuesto se devengará excepcionalmente cuando se produzcan las circunstancias que determinan la limitación o exclusión del derecho a la deducción; el último día del año en que los bienes que constituyan su objeto se destinen a operaciones que no originen el derecho a la deducción; el último día del año en que sea de aplicación la regla de prorrata general; cuando se produzca el devengo de la entrega exenta.
 - En los autoconsumos para necesidades de la empresa en el exterior (las transferencias de bienes a que se refiere el artículo 9, número 3º LIVA) el impuesto se devenga en el momento en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes en el Estado miembro de origen.
- b) Prestaciones de servicio: como regla general será el momento de la prestación. Ahora bien, dentro de esta misma regla general, la Ley establece algunas especificaciones para las ejecuciones de obras. Son dos:
- Cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.
 - Si se trata de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas, entonces el momento del devengo es el de su recepción (en coherencia con el art. 147 del TR de la Ley

de Contratos de las Administraciones Públicas, RD Legislativo 2/2000, de 16 de junio).

Dicho esto, también existen reglas especiales que se pueden reconducir a una: las relativas a las llamadas operaciones de tracto sucesivo, es decir aquellas que se desarrollan de modo continuado en el tiempo y que se saldan periódicamente. Así, por ejemplo, los arrendamientos y los suministros. En estos casos, el devengo se produce en el momento en que resulte exigible la parte de precio que comprenda cada percepción periódica.

Pero aun en estos supuestos, la Ley introduce una especialidad para los casos en que no se haya pactado precio, o habiéndose pactado no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido en período superior al año natural. En estos casos, el devengo del impuesto se produce siempre a 31 de diciembre de cada año, por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta ese 31 de diciembre.

Y para evitar cualquier posible confusión, declara la Ley que ni la regla especial ni su mencionada especialidad se aplicarán a los supuestos del párrafo 1.1º, es decir, las operaciones asimiladas a las ventas a que hemos hecho referencia.

TERCERA PARTE
CUANTIFICACIÓN TRIBUTARIA

CAPÍTULO I. ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN TRIBUTARIA. EL SISTEMA DE IMPOSICIÓN DIRECTA

I. ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN TRIBUTARIA

Del estudio de la parte general de la asignatura recordamos que los elementos de cuantificación tributaria son: base imponible; base liquidable; tipo de gravamen; y cuota tributaria. Estos elementos permiten alcanzar el resultado final de determinar la cuantía final a ingresar o a devolver y supone la aplicación de las normas de cuantificación previstas en la Ley y Reglamento de cada impuesto.

En otras palabras: la cuantificación tributaria es el *proceso* a través del cual se aplican las normas previstas en la normativa reguladora de cada impuesto, sea estatal, sea autonómica, para singularizar en una cantidad final (cuota tributaria) el importe bien a ingresar, bien a devolver. Por supuesto, ese proceso es resultado de la aplicación de unos esquemas de cuantificación tributaria, que conlleva mínimas operaciones matemáticas a realizar.

Muchos de estos *esquemas de cuantificación* se abordan mediante declaraciones-autoliquidaciones que se gestionan y presentan *online*, esto es, a través de aplicaciones específicas diseñadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y el ejemplo paradigmático es el caso del IRPF: anualmente, en la denominada "Campaña de la declaración de la renta", los contribuyentes accederán a través de su ordenador al portal *web* destinado al efecto (denominado Renta Web, anteriormente, el conocido Programa de ayuda a la declaración de la renta, PADRE) y cumplimentarán y modificarán lo que consideren oportuno.

Ello quiere decir que las operaciones de cuantificación tributaria no son simplemente operaciones matemáticas de sumas y restas para introducir cantidades en una determinada casilla, sino que consiste en saber con exactitud cómo se aplica e interpreta la normativa que regula las cantidades a consignar en esas declaraciones (contenidas en las leyes y reglamentos de cada impuesto).

Dicho esto, no podemos ofrecer una versión fidedigna de los esquemas de cuantificación, sino simuladores de aquellos que sirvan de apoyo, en definitiva, para comprender mejor

los fundamentos del sistema tributario en general, y los impuestos en particular, que es el objetivo de esta tercera parte del manual: servir de guía a la correcta utilización y aplicación de la normativa de cada impuesto. Por lo que esta tercera parte nunca podrá sustituir el recurso constante a la normativa correspondiente.

De este modo, es claro que, si queremos abordar la cuantificación, no será posible hacerlo de un modo conjunto, ya que cada impuesto se cuantifica y liquida de un modo distinto. No obstante, todos ellos se componen de determinados elementos comunes de cuantificación tributaria: base imponible, tipo de gravamen y cuota tributaria. Es decir, podemos encontrar impuestos que no tengan base liquidable, e incluso, dentro de alguno de estos elementos, como por ejemplo, en la cuota, según el impuesto puede haber subdivisiones, como son la cuota íntegra, la líquida, y la diferencial. Por lo que habrá que atender a las normas específicas de cada impuesto.

Para lograrlo, vamos a abordar, dentro del sistema de la imposición directa: IRPF; IS; IRNR; ISyD; e IP. Y dentro del sistema de la imposición indirecta; IVA; e ITPAJD. A modo de adelanto y de un modo muy superficial y necesitado sin duda de una mayor profundización, que se llevará a cabo más adelante, un esquema de cuantificación básico y común a todos los impuestos puede ser el siguiente:

$$\text{Base imponible} - \text{reducciones} = \text{Base liquidable} \times \text{tipo de gravamen} = \text{Cuota tributaria}$$

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN

Cálculo de rendimientos (dinerarios y en especie)
Renta general / Renta del ahorro
Base imponible general / Base imponible del ahorro
(-) Reducciones
Base liquidable general / Base liquidable del ahorro
(x) escala estatal / autonómica
(-) escala estatal / autonómica aplicable al MPyF
Cuota íntegra estatal general / Cuota íntegra autonómica general
Cuota íntegra estatal del ahorro / Cuota íntegra autonómica del ahorro
(-) Deducciones
Cuota líquida estatal / Cuota líquida autonómica
(-) Otras deducciones, retenciones, I/C, pagos fraccionados
Cuota diferencial

2. BASE IMPONIBLE

En el IRPF, la cuantificación o medición del hecho imponible (que es la base imponible) se produce mucho antes de llegar a ella, justamente en la identificación de las fuentes de renta. De hecho, la mera identificación de cantidades numéricas correspondiente a los rendimientos, ganancias o pérdidas e imputaciones de renta nos lleva a un importe íntegro, y debemos hallar el importe neto, que se va a alcanzar descontando, en su caso, los gastos correspondientes.

En otras palabras: hay que proceder al cálculo de los rendimientos para hallar la cantidad neta, y posteriormente integrarlos en la base imponible que, a modo de adelanto, estará formada por la base imponible general, y la base imponible del ahorro.

Es decir, hay que realizar dos operaciones de cuantificación antes de asignar los rendimientos netos a la base imponible correspondiente: una, calcular esos rendimientos netos, lo que se consigue descontando los gastos y reducciones aplicables según la normativa; y dos, una vez realizado lo anterior, debemos asignarlos a la base imponible correspondiente y, además, compensar entre las cantidades positivas y negativas.

2.1. Cálculo de los rendimientos netos

En primer lugar, hay que determinar los rendimientos netos, así como, en las ganancias o pérdidas patrimoniales, la ganancia o pérdida "neta", y en las imputaciones de renta, la cantidad correspondiente a integrar en la base imponible.

En lo que corresponde a los rendimientos (RT; RKM; RKI; RAE), en realidad, se sigue un mismo esquema: a los rendimientos íntegros se les descuentan los gastos deducibles y las reducciones propias aplicables, con el objetivo de hallar el rendimiento neto reducido a partir del rendimiento íntegro, pasando, a su vez, por el rendimiento neto previo. De modo muy general, puede simplificarse en el siguiente esquema.

$$\text{Rendimiento íntegro} - \text{gastos deducibles} = \text{rendimiento neto previo} - \text{reducciones propias} = \text{rendimiento neto reducido}$$

- a) *RT* (artículos 17 a 20 LIRPF; 9 a 12 RIRPF): a los rendimientos íntegros, tanto dinerarios como en especie, pueden descontarse gastos deducibles en concepto de cotizaciones a la Seguridad Social o mutualidad de funcionarios; derechos pasivos; cotizaciones a colegios de huérfanos o similares; cuotas sindicales o colegiales; gastos de defensa jurídica derivados de litigios con el pagador de los rendimientos; y una cantidad fija (actualmente establecida en 2000 euros) en concepto de "otros gastos", que aumentará en función de las circunstancias del obligado. Si a los rendimientos íntegros les descontamos los gastos deducibles, hallaremos el rendimiento neto previo.

Para obtener el rendimiento neto reducido, podrán aplicarse reducciones propias sobre el rendimiento neto previo que, en este caso, se concretan en la "reducción por obtención de rendimientos del trabajo" que será mayor o menor en función de la cantidad de rendimiento neto previo obtenido.

- a) *RKI* (artículos 22 a 24 LIRPF; 13 a 16 RIRPF): a los rendimientos íntegros pueden descontarse todos los gastos necesarios para la obtención del rendimiento que podrán ser, entre otros, los siguientes: intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien; tributos y recargos; primas de contratos de seguro; saldos de dudoso cobro; cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales; cantidades destinadas a la amortización del inmueble; y los gastos de reparación y conservación del inmueble.

Obtenido ya el rendimiento neto previo, para hallar el rendimiento neto reducido habrá que aplicar la reducción propia, que en este caso, va destinada a fomentar el arrendamiento de vivienda, aplicándose un porcentaje de reducción al rendimiento neto previo, que nos conducirá al rendimiento neto reducido. Además, también es posible aplicar una reducción por rendimientos irregulares, es decir, para aquellos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo con un período de generación superior a dos años cuando se imputen a un único período impositivo, con un límite.

- b) *RKM* (artículos 25 y 26 LIRPF; 17 a 21 RIRPF): al rendimiento íntegro se le descontarán los gastos deducibles en concepto de gastos de administración y

depósito de valores negociables; y aquellos necesarios para obtener el rendimiento en casos determinados. Una vez obtenido el rendimiento neto previo, como en el caso anterior, también es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares, lo que nos conducirá al rendimiento neto reducido.

- c) *RAE* (artículos 27 a 32 LIRPF; 22 a 39 RIRPF): en este caso, el método de cálculo del rendimiento varía según optemos por un régimen de estimación objetiva, directa, y directa simplificada. En el primer caso (objetiva), en el que se aplica un sistema de índices o módulos, las cantidades a aplicar se publican anualmente a través de una Orden Ministerial, por lo que habrá que estar a lo allí contenido. Este método, por tanto, constituye una mera aproximación a la cantidad real, porque no se toma como ciertos los ingresos obtenidos, sino que se aplica una cantidad fija en función de la horquilla en la que se tienen en cuenta elementos que intervienen en esa actividad económica.

En el caso de la estimación directa, en la que sí se toman como referencia los ingresos totales obtenidos, a los rendimientos íntegros habrá que descontarle los gastos correspondientes, que nos conducirá al rendimiento neto previo, y una vez hecho esto, para hallar el rendimiento neto reducido habrá que aplicar las reducciones establecidas, que son: por falso autónomo; por rendimientos irregulares; por inicio de la actividad; y por gastos de difícil justificación. Huelga decir que estas reducciones también son aplicables al régimen de estimación objetiva.

Por último, el régimen de estimación directa simplificada aplica los mismos parámetros especificados en el párrafo anterior, con la única salvedad de que pueden acogerse a él pequeños empresarios que hayan renunciado al régimen de estimación objetiva o bien no aparezca su actividad recogida en la citada Orden, y su cifra de negocios no supere los 600.000 euros.

- d) *GyP* (artículos 33 a 39 LIRPF; 40 a 43 RIRPF): en cuanto a las ganancias y pérdidas patrimoniales, se distingue entre: primero, la que deriva de una transmisión patrimonial; y segundo, la que no deriva de una transmisión. En el primer caso, al valor de transmisión se le descuentan los gastos de transmisión

a cargo del adquirente y la suma entre el valor de adquisición más las inversiones y mejoras, más los gastos de adquisición a cargo del adquirente menos las amortizaciones, lo que nos dará la ganancia o pérdida patrimonial previa, y se le aplican las reducciones establecidas, que son: la contenida en la D.A. 9 LIRPF, en su caso; y por transmisión de licencia de taxis, en su caso. El esquema de cuantificación queda del siguiente modo.

$$\text{Valor de transmisión} - \text{gastos de transmisión a cargo del adquirente} - (\text{valor de adquisición} + \text{adquisiciones y mejoras} + \text{gastos de adquisición a cargo del adquirente} - \text{amortizaciones}) = \text{ganancia o pérdida patrimonial previa} - \text{reducciones} = \text{ganancia o pérdida patrimonial reducida}$$

En el segundo caso (no derivada de una transmisión), simplemente se computa como ganancia o pérdida el valor dinerario o de mercado.

Por último, es necesario mencionar que existe una exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la adquisición de vivienda habitual (artículos 38 a 41 LIRPF), aplicable en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a su venta; como también un régimen particular de ganancia patrimonial por cambio de residencia (artículo 95 bis LIRPF y 121 a 123 RIRPF), que en realidad es un "impuesto de salida", en el que cuando el contribuyente pierda su condición de sujeto pasivo por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado y el valor de adquisición de elementos patrimoniales titularidad del contribuyente, cumpliendo una serie de requisitos.

- f) *Imputaciones de rentas inmobiliarias* (artículo 85 LIRPF): en este caso, al valor catastral se le aplica el 2% si no está revisado, y un 1,1% si lo está, lo que variará en función de los municipios que hayan efectuado dicha revisión, que habrá que prorratear en función de la ocupación efectiva, en número de días por año, del inmueble.

$$\text{Valor catastral} \times (1,1 \% \text{ o } 2\%) \times \text{número de días desocupado} / 365$$

Dicho lo anterior, para el cálculo de los rendimientos correspondiente a los regímenes especiales (ya estudiados en la primera parte de este manual), habrá que atender a lo establecido en la LIRPF y en su desarrollo reglamentario, como son: el régimen de atribución de rentas (artículos 86 a 90 LIRPF); transparencia fiscal internacional (artículo 91 LIRPF); derechos de imagen (artículo 92 LIRPF); régimen de trabajadores desplazados a territorio español (artículo 93 LIRPF y 113 a 120 RIRPF); y las instituciones de inversión colectiva (reguladas por Ley 35/2003, de 4 de noviembre, pero se le aplican las normas de los artículos 94 y 95 LIRPF).

2.2. Clasificación y compensación de los rendimientos

En segundo lugar y una vez determinados los rendimientos netos, hay que proceder a clasificar (más propiamente, integrar) y compensar dichos rendimientos que posteriormente compondrán la base imponible general y base imponible del ahorro. Es decir, hay que clasificar las clases de renta (artículos 44 a 46 LIRPF).

La LIRPF discrimina en función del tipo de rendimiento y componente, y por tanto, la base imponible general, por un lado, y la base imponible del ahorro, por otro, serán el resultado de integrar y compensar los componentes y rendimientos positivos y negativos que hemos calculado previamente.

La clasificación es la siguiente:

Renta general: $RT + RKI + RKM$ (que no sean dividendos, intereses u operaciones de seguro o capitalización) + $RAE + GyP$ (que no procedan de una transmisión patrimonial) + Imputaciones de renta.

Renta del ahorro: RKM (dividendos, intereses y operaciones del seguro y capitalización) + GyP (derivadas de una transmisión patrimonial o por cambio de residencia) + beneficios distribuidos por sociedades en el régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

Dentro de la renta general, los rendimientos (RT, RKI, RKM) y las imputaciones de renta se integran y compensan entre sí, sin limitación. Si el saldo es negativo, puede compensar con las GyP no derivadas de transmisión, que se compensan e integran también entre sí, y en caso de saldo negativo, se puede compensar siempre que no supere el 25% del saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta (artículos 47 a 49 LIRPF).

Y dentro de la renta del ahorro, los RKM se integran y compensan entre sí, y si arroja un saldo negativo, se podrá compensar hasta el 25% del saldo positivo de las GyP que deriven de transmisión patrimonial, que también se compensan entre sí. Y si arrojasen estas últimas un saldo negativo, se compensan hasta el 25% de los saldos positivos en los cuatro años siguientes. El esquema sintético podría ser este.

Renta general	Renta del ahorro
(+/-) RT; RKI; RKM (artículo 25.4 LIRPF); RAE; Imputaciones de renta <i>Se compensan e integran entre sí sin limitación</i> Si el saldo es negativo, puede compensar con las GyP que no deriven de transmisión	(+/-) RKM (artículo 25, apts. 1-3 LIRPF) <i>Se compensan e integran entre sí sin limitación</i> Si el saldo es negativo, se podrá compensar hasta el 25% del saldo positivo de las GyP que deriven de transmisión patrimonial
(+/-) GyP no derivadas de transmisión <i>Se compensan e integran entre sí</i> Si el saldo es negativo, se puede compensar siempre que no supere el 25% del saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta.	(+/-) GyP derivadas de transmisión <i>Se compensan e integran entre sí</i> Si el saldo es negativo, se compensan hasta el 25% de los saldos positivos en los cuatro años siguientes. El esquema sintético podría ser este
= Base imponible general	= Base imponible del ahorro

3. BASE LIQUIDABLE

La base liquidable será el resultado de aplicar a la base imponible general las reducciones previstas (artículos 51, 53, 54, 55 y D.A. 11 LIRPF; 49 a 52 RIPRF), sin que pueda resultar negativa como consecuencia de aplicar dichas reducciones. Por su parte, la base liquidable del ahorro será el resultado de aplicar sobre la base imponible del ahorro el remanente, si lo hubiera, de la reducción prevista en el artículo 55 LIRPF. Si

la base imponible general resultase negativa, su importe deberá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes.

Sobre la base imponible general pueden aplicarse las siguientes reducciones, con los límites máximos establecidos en los mencionados artículos:

- a) Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (artículos 51 y 52 LIRPF; 49 a 51 RIRPF).
- b) Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad (artículo 52 LIRPF).
- c) Aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad (artículo 54 LIRPF).
- d) Por pensiones compensatorias (artículo 55 LIRPF).
- e) Aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales (D.A. 11 LIRPF).

Una vez determinada la base liquidable (general y del ahorro), se debe descontar aquel mínimo vital imprescindible: el mínimo personal y familiar (MPyF), producto de las valoraciones de las circunstancias personales y familiares de cada contribuyente, que deben ser reconocidas y cuantificadas. De este modo, el MPyF es la parte de la base liquidable que no se somete a tributación (artículos 56 a 61 LIRPF; 53 RIRPF).

El MPyF será el resultado de sumar lo siguiente:

- a) *Mínimo por contribuyente*: se reserva una cantidad fija (5.550 euros), a la que se adicionará, en su caso, en función de la edad del mismo (1.150 euros si es mayor de 65 años, y 1.400 euros si es mayor de 75 años).
- b) *Mínimo por descendientes*: bajo el cumplimiento de una serie de requisitos (convivencia, menor de 25 años, y no tenga rentas anuales, incluidas las exentas, superiores a 8.000 euros) para su aplicación, permite al contribuyente aplicarse cantidades que se adicionan entre sí en función del número de descendientes que tenga (2.400; 2.700; 4.000; y 4.500 euros por el primer, segundo, tercer,

cuarto y sucesivos descendientes). Además, puede adicionarse otra cantidad si el descendiente es menor de tres años (2.800 euros). Si el descendiente tiene discapacidad reconocida, procederá aplicarse el mínimo en cualquier caso.

- c) *Mínimo por ascendientes*: bajo el cumplimiento, de nuevo, de una serie de requisitos (convivencia, mayor de 65 años, y rentas anuales, incluidas las exentas, no superiores a 8.000 euros) será de 1.150 euros por cada mayor de 65 años, y 1.400 euros adicionales cuando sea mayor de 75 años. Si el ascendiente tiene discapacidad reconocida, el mínimo se aplica en cualquier caso.
- d) *Mínimo por discapacidad de cualquiera de los anteriores*: aplicable a cualquiera de los anteriores, si tiene un grado de discapacidad entre el 33 y el 65% le corresponde una cantidad de 3.000 euros, y si es superior al 65%, le corresponden 9.000 euros, que se puede adicionar, en concepto de gastos de asistencia, un total de 3.000 euros más.

4. CUOTA

4.1. Cuota íntegra

Ya hemos advertido al comienzo que la cuantificación del IRPF es un proceso complejo, que alcanza, podríamos decir, su punto álgido a la hora de calcular las cuotas, que son tres: íntegra; líquida, y diferencial. A su vez, al ser un impuesto cedido, se ha de conjugar el gravamen estatal (escala contenida en la LIRPF) y el gravamen autonómico (escala contenida en la normativa autonómica correspondiente).

En primer lugar, debemos hallar las cuotas íntegras (estatales y autonómicas), que son el resultado de aplicar a la base liquidable general y a la base liquidable del ahorro las escalas correspondientes. No obstante, al MPyF también deberán aplicarse dichas escalas, pero se descontarán de la base liquidable general (estatal y autonómica).

Por tanto, nuestra misión es hallar la cuota íntegra estatal (artículo 62 LIRPF), que será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen a la base liquidable general y del ahorro.

La escala de gravamen estatal es la siguiente (artículo 63 LIRPF):

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

Como adelantamos antes, la cuantía resultante se minorará en el importe que resulte de aplicar la escala prevista al MPyF.

Del mismo modo, la parte de la base liquidable del ahorro que exceda, en su caso, del importe del MPyF, se le aplica la siguiente escala (artículo 66 LIRPF):

Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000	11,5
200.000,00	22.440	100.000	13,5
300.000,00	35.940	En adelante	14

Dicho esto, a la base liquidable general habrá que aplicarle al gravamen autonómico correspondiente, del mismo modo que lo explicado anteriormente.

4.2. Cuota líquida

En segundo lugar, debemos hallar las cuotas líquidas (estatal y autonómica, artículos 67 y 77 LIRPF). La cuota líquida estatal, que nunca puede ser negativa, se obtiene aplicando las deducciones previstas sobre la cuota íntegra estatal. Por su parte, la cuota líquida autonómica se obtiene aplicando el 50% de las deducciones estatales y el importe previsto en la normativa autonómica correspondiente (deducciones propias o mejoras).

Estas deducciones aplicables sobre la cuota íntegra son (artículos 68 y 77 LIRPF; 58 y 59 RIRPF):

- a) Por inversión en vivienda habitual (viviendas adquiridas antes del 1 de enero de 2013)
- b) El 50% de las siguientes deducciones:
 - Por inversión en empresas de nueva o reciente creación.
 - En actividades económicas.
 - Por donativos.
 - Por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.
 - Por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos o bienes declarados Patrimonio Mundial.
 - Deducción por alquiler de la vivienda habitual (aplicables a contratos celebrados antes del 1 de enero de 2015).

4.3. Cuota diferencial

En tercer y último lugar, debemos hallar la cuota diferencial (artículo 79 LIRPF; 60 y 60 bis RIRPF), que será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto (cuotas líquidas estatal y autonómica), en los siguientes conceptos:

- a) Deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 LIRPF

- b) Deducciones del artículo 91.10 y 92.4 LIRPF (maternidad; familia numerosa o personas con discapacidad a cargo)
- c) Las retenciones practicadas en virtud del artículo 99.11 LIRPF, ingresos a cuenta y pagos fraccionados (artículos 80 a 107, 110 a 112 RIRPF).

El resultado final arrojará la cuota tributaria del contribuyente, que puede ser a ingresar o a devolver.

III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN

<p style="text-align: center;">Resultado contable (+/-) Ajustes extracontables Base imponible previa (+/-) Reducciones (-) Compensación BI negativa ejercicios anteriores Base imponible (x) Tipo de gravamen Cuota íntegra (-) Deducciones por doble imposición (-) Bonificaciones Cuota íntegra ajustada (-) Deducciones por inversiones y por creación de empleo Cuota líquida (-) Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados Cuota diferencial</p>
--

2. BASE IMPONIBLE

La cuantificación del IS requiere, antes de adentrarnos en lo que constituye la base imponible (que puede calcularse a través de un modo directo, objetivo, e indirecto), deslazar cómo se cuantifica la renta obtenida por la empresa. Ya hemos estudiado que no se discrimina en función de la fuente de renta como sucede en el IRPF, sin embargo, se debe destacar que, al contrario de lo que sucede en los impuestos directos que gravan renta, el IS no parte de la renta obtenida por la sociedad o ente correspondiente, sino del resultado contable.

Ello nos lleva a hacer hincapié en la necesidad de estudiar y manejar tanto la normativa contable como la normativa fiscal, y producto de la necesidad de conjugar ambas

normativas se producen los denominados ajustes extracontables, en los que se corrigen las posibles distorsiones derivadas de la aplicación de ambas normativas.

2.1. Ajustes extracontables

Actuando en un régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo sobre el resultado contable, mediante la aplicación de los preceptos previstos en la LIS y RIS, de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y en las demás leyes correspondientes (artículo 10 LIS).

Esas correcciones son las amortizaciones (artículo 12 LIS; 3-7 RIS); correcciones de valor (artículo 13 LIS); junto con otros preceptos que regulan las provisiones y otros gastos (artículo 14 LIS); los gastos no deducibles fiscalmente (artículo 15 LIS); y la limitación a la deducibilidad de gastos financieros (artículo 16 LIS), establecen limitaciones a la deducibilidad fiscal de determinados gastos que aún así pueden ser deducibles a efectos contables; de ahí la necesidad de su corrección.

Otros preceptos, que regulan los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias (artículo 17 LIS); las operaciones vinculadas (artículo 18 LIS; 17 a 20 RIS); y el cambio de residencia, operaciones realizadas por personas en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención (artículo 19 LIS), aportan reglas específicas de valoración de determinadas operaciones. Y otros preceptos sobre la exención sobre dividendos y plusvalías (artículo 21 LIS) y la exención rentas obtenidas en el extranjero por un establecimiento permanente (artículo 22 LIS), vienen a completar ese ejercicio de corrección del resultado contable y, de algún modo, nos conducen a la base imponible previa.

Dicho esto, no se pretende establecer una fórmula exacta de cuál es la mecánica para aplicar los ajustes sobre el resultado contable, pero a grandes rasgos, podría ser la siguiente:

Gasto contablemente deducible que es deducible fiscalmente = <i>no procede ajuste</i>
Gasto contablemente deducible, pero no es deducible fiscalmente = <i>ajuste positivo</i>
Gasto contablemente no deducible, pero sí fiscalmente deducible = <i>ajuste negativo</i>

Dentro de los ajustes extracontables, encontramos dos tipos:

- a) *Ajustes por amortizaciones*: consisten en hacer frente a la amortización efectiva que sufran los elementos afectos al desarrollo de la actividad mercantil, por su uso u obsolescencia.

Realmente, las amortizaciones actúan en forma de gasto, aunque son una provisión que la empresa realiza para compensar la pérdida de valor, es decir, la depreciación del bien. Es, por tanto, una pérdida de valor irreversible. Así encontramos que únicamente son amortizables aquellos bienes que sean titularidad de la empresa, y que pertenezcan: al inmovilizado material o tangible (edificios, maquinaria, etc.); inversiones inmobiliarias (inmuebles de su titularidad que arrienda a terceros); y el inmovilizado intangible (patente, marca, etc.).

Los métodos para proceder a dicha amortización son cinco:

- Tablas de amortización: permite amortizar cada año el bien entre una franja de porcentajes y el número máximo de años que se puede amortizar, cuyos porcentajes se encuentran en la LIS y RIS.
- Porcentaje constante: se aplica sobre el valor pendiente de amortizar y lo realiza de forma más rápida los primeros años. No se puede aplicar a los edificios, mobiliarios y enseres.
- Suma de dígitos: una vez elegido el período de amortización entre el coeficiente máximo y mínimo según tablas, se asigna a cada anualidad un número desde el 1 hasta el número de años de vida útil, asignando el más alto al primer ejercicio, e irá decreciendo conforme pasen los años. No se puede aplicar tampoco a edificios, mobiliarios y enseres.
- Amortización por acuerdo entre el contribuyente y la Administración: se trata de que el contribuyente, que entiende que los métodos anteriores no reflejan la depreciación efectiva del bien, propone un plan concreto a la Administración que es aceptado por esta.
- Amortización libre: pueden amortizarse las cantidades que el sujeto pasivo desee siempre y cuando no exceda del valor del bien.

- b) *Ajustes por pérdidas con motivo de deterioro y/o provisiones*: se trata de pérdidas no previstas o de carácter extraordinario, que no se pueden incluir en el caso anterior pero que son reversibles y no definitivas, a diferencia de las explicadas en la letra a).

En el caso de las pérdidas por deterioro, la regla general es la no deducibilidad de dichos gastos, solo permitiéndose de manera excepcional, y se prohíbe este tipo de ajuste en el inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades y en valores representativos de deuda.

En el caso de pérdidas por insolvencia de deudores (o provisiones por saldo de dudoso cobro, como lo define la LIS), también impera la regla general de la no deducibilidad o la no amortización. No obstante, se permite deducir el importe de dichas dotaciones que haya sido efectivamente contabilizado en algunos supuestos, siempre y cuando finalmente no se cobre, ya que en ese caso dará lugar a realizar otro ajuste.

Por último, en cuanto a la dotación de provisiones, que son partidas para hacer frente al pago de obligaciones futuras, se permiten las provisiones que hayan sido realizadas e inscritas en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto las siguientes: las que obedezcan a obligaciones implícitas o tácitas; las hechas para prever el coste del cumplimiento de contratados desfavorables o el coste derivado de reestructuraciones empresariales; las hechas para computar el coste derivado del riesgo de devoluciones de ventas; o aquellas realizadas para el acometimiento de actuaciones medioambientales.

Adentrados en los gastos no deducibles, estos hacen referencia a una serie de partidas que, aunque han podido ser recogidas en la contabilidad como un gasto, puede que a efectos fiscales no lo sean. Son los siguientes:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
- b) Los derivados de la contabilización del IS.
- c) Multas y sanciones penales y administrativas, recargos del período ejecutivo y recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- d) Pérdidas del juego.

- e) Donativos y liberalidades.
- f) Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento.
- g) Gastos de servicios correspondientes a operaciones con personas radicadas en paraísos fiscales.
- h) Gastos financieros devengados en el período impositivo.
- i) Gastos derivados de la extinción de la relación laboral.
- j) Gastos que correspondan a operaciones entre entidades o vinculadas.
- k) Pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, según las circunstancias descritas en la LIS.
- l) Disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable.

Continuando con la corrección sobre el resultado contable, también se establece la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, y se establecen diversas reglas de valoración de las operaciones y lo que debe, en consecuencia, integrarse en la base imponible.

En cuanto a las reglas de valoración, se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal.

- a) Elementos patrimoniales: de acuerdo al Código de Comercio corregidos por lo establecido en la LIS.
- b) Operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos: importe del aumento desde el punto de vista mercantil.
- c) Elementos patrimoniales transmitidos en virtud de escisión total o parcial: de acuerdo al régimen especial regulado en el artículo 76 y siguientes LIS.
- d) Determinados elementos se valorarán por su valor de mercado: título lucrativo, aportados a entidades y valores, permuta, etc.

Del mismo modo, en la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará el exceso de valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación; en la distribución de beneficios, el valor de mercado; en la disolución de entidades y separación de socios, la diferencia entre el valor de mercado de los elementos

recibidos y el valor fiscal de la participación anulada; y en la fusión, absorción o escisión total o parcial, la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal.

No obstante, como ya hemos avanzado antes, existen otras reglas de valoración, que en definitiva, conducen a integrar una u otra cantidad en la base imponible.

En las operaciones vinculadas, que son las realizadas entre entidades del mismo grupo o con vínculos organizativos, se valorarán por su valor de mercado, acordado entre personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia siguiendo los criterios establecidos en la propia LIS y RIS. Se configura así como una norma anti-fraude.

En los cambios de residencia, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención, se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de este. Así, aquellas operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en territorios calificados como paraísos fiscales se valorarán por su valor de mercado.

En este último caso, puede apreciarse que es una verdadera regla de valoración y, a la vez, una cláusula anti-fraude. Del mismo modo, en aquellos casos de las cantidades sujetas a retención, se computará la contraprestación íntegra devengada. Además de esto, habrá que estar a lo establecido en el artículo 20 LIS en el caso de una diferencia en la valoración contable a la fiscal.

En el caso de la exención sobre dividendos y plusvalías, se establece la exención de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades siempre que se supere un determinado porcentaje de participación (5% o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros). También estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el propio artículo 21 LIS.

Y en la exención por las rentas obtenidas en el extranjero por un establecimiento permanente, se establece la exención de las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza análoga o idéntica al IS, con un tipo nominal, al menos, del 10%. Igual previsión se aplicará a las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad cuando se cumpla el requisito porcentual. Por último, tampoco se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, así como las negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente.

2.2. Reducciones y compensación de bases imponibles negativas

Realizados estos ajustes o correcciones, se obtiene la base imponible previa. Y para avanzar hacia la cuantificación de la base imponible, habrá que aplicar las reducciones establecidas (artículos 23 a 25 LIS) y la compensación de las bases imponibles negativas de períodos anteriores (artículo 26 LIS).

- a) *Reducciones*: se establecen tres tipos:
- De las rentas procedentes de determinados activos intangibles.
 - Cantidades destinadas a obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias: al menos, un 50% en el mismo período impositivo al que corresponda la asignación.
 - Reserva de capitalización: derivada del incremento de fondos propios, un total del 10%.
- b) *Compensación de bases imponibles negativas*: las que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, siempre hasta el límite de un millón de euros.

3. CUOTA

En el IS nos encontramos con la cuota íntegra, líquida, y diferencial, al igual que en el IRPF. Una vez cuantificada la base imponible, para hallar la cuota íntegra deberemos aplicarle a aquella el tipo de gravamen (artículo 29 LIS), que difiere en función del tipo de ente societario, aunque el general se sitúa en el 25%.

- a) Entidades de nueva creación: 15%.
- b) Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas: 20%.
- c) Resultados extracooperativos de cooperativas de crédito y cajas rurales: 30%.
- d) Entidades de crédito: 30%.
- e) Entidades establecidas bajo la Ley 49/2002, de 23 de diciembre: 10%.
- f) Sociedades de inversión de capital variable (SICAV), fondos de inversión de carácter financiero y sociedades de inversión inmobiliaria y fondos de inversión inmobiliaria: 1%.
- g) Fondos de pensiones regulados en el TR de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones: 0%.
- h) Zona Especial Canaria: según lo establecido en la Ley 19/1994, de 6 de julio.

Obtenida así la cuota íntegra, para avanzar hacia la cuota íntegra ajustada positiva, habrá que aplicar las deducciones por doble imposición y las diversas bonificaciones existentes (artículos 31 a 34 LIS).

- a) *Deducción por doble imposición*: en este asunto, hay que distinguir entre la doble imposición jurídica, y la doble imposición económica. En el primer caso, se trata de permitir la deducción del impuesto soportado por el contribuyente en un país tercero, y permite deducirse de la cuota íntegra la menor cantidad entre el importe satisfecho en el extranjero o el importe de la cuota íntegra que le correspondería satisfacer en España. Por su parte, en la deducción para evitar la doble imposición económica, que trata de evitarla en los dividendos y participaciones en beneficios, se permite deducir el impuesto pagado por una empresa no residente en territorio español respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, siempre y cuando esos beneficios se incluyan en la base imponible.

b) *Bonificaciones*: son de dos tipos:

- Rentas obtenidas en Ceuta o Melilla: se permite una deducción del 50%.
- Por prestación de servicios públicos locales: se permite el 99%.

Aplicadas estas deducciones y bonificaciones, nos encontramos con la cuota íntegra ajustada, a la que aplicando las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (artículos 35 a 38 LIS), nos conduce a la cuota líquida.

Estas deducciones revisten un carácter especial, y son las siguientes:

- a) *Deducción por inversión en I+D+i*: se permite deducirse el 25% de los gastos efectuados en ese período, siempre bajo el cumplimiento de los requisitos establecidos en el propio artículo.
- b) *Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series y espectáculos en vivo*: del 25% respecto del primer millón de base de la deducción y del 20% sobre el exceso de dicho importe.
- c) *Deducciones por creación de empleo*: con un máximo de 3.000 euros de deducción.
- d) *Deducciones por creación de empleo para trabajadores con discapacidad*: con un máximo de 9.000 euros de deducción.

Practicadas estas deducciones, obtenemos la cuota líquida, a la que habrá que aplicar o restar las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados (artículo 41 LIS y 64 RIS) realizados a cuenta del impuesto para hallar la cuota diferencial del IS.

Huelga decir que se ha expuesto y estudiado el régimen de aplicación general, y para la cuantificación y estudio de los regímenes especiales nos remitidos a lo establecido en la normativa (artículos 42 a 117 LIS; 46 a 55 RIS).

IV. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN

<p>Cálculo de rendimientos (conforme a la LIS o LIRPF)</p> <p>Base imponible</p> <p>(x) Tipo de gravamen</p> <p>Cuota íntegra</p> <p>(-) Deducciones, retenciones e ingresos a cuenta</p> <p>Cuota diferencial</p>

2. BASE IMPONIBLE

En la primera parte de este manual ya incidimos en que, en realidad, la LIRNR realiza múltiples remisiones a la LIRPF y LIS. Fruto de ello, para la determinación de la base imponible (a la que se imputarán las mismas rentas y rendimientos ya abordados en el IRPF), hay que diferenciar: uno, si las rentas se han obtenido mediante un establecimiento permanente; y dos, si no se han obtenido mediante un establecimiento permanente.

- a) *Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente* (artículos 16 a 18 LIS; 1 a 4 RIRNR): se determinará de acuerdo a lo establecido en la LIS, con las siguientes particularidades principales.
- No serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a algunos de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos, aunque sí lo serán los intereses abonados por los establecimientos permanentes de bancos extranjeros a su casa central o a otros establecimientos permanentes, para la realización de su actividad.
 - Será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, bajo el cumplimiento de los requisitos establecidos en la LIRNR.
 - El establecimiento permanente podrá compensar sus bases imponibles negativas de acuerdo, de nuevo, con lo dispuesto en la LIS.

- Los elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente se integrarán en la base imponible sobre la base de la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable, conforme lo dispuesto en el artículo.
- b) *Rentas obtenidas sin un establecimiento permanente* (artículo 24 LIRNR; 5 RIRNR): la base imponible estará constituida por el importe íntegro de los rendimientos obtenidos, de acuerdo con las normas aplicables en el IRPF, sin posibilidad de aplicar los gastos deducibles ni las reducciones previstas para este. Para la determinación de los rendimientos se estará a lo dispuesto en la LIRPF, y será posible aplicarse la deducción de los gastos previstos en la LIRPF y LIS para aquellos impuestos.

3. CUOTA

Una vez determinada la base imponible, deberemos avanzar para hallar la cuota íntegra y la cuota diferencial. Una vez más, para determinar la cuota íntegra, deberemos realizar la diferenciación anterior.

- a) *Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente* (artículo 19 y 26 LIRNR): a la base imponible se le aplicará el tipo de gravamen que corresponda entre los previstos por la LIS para determinar la cuota íntegra.

En el caso de que las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, se exigirá un gravamen adicional del 19% sobre las cuantías transferidas. Eso sí, no será aplicable a las rentas obtenidas en territorio español por entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea ni aquellas entidades que las obtengan y España haya suscrito un convenio de doble imposición.

- b) *Rentas obtenidas sin un establecimiento permanente* (artículo 25 y 26 LIRNR): a la base imponible se le aplicará, con carácter general, un tipo de gravamen del 24%, salvo cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, cuyo tipo será del 19%.

No obstante, existen otra serie de rendimientos a los que se les aplican tipos de gravamen distintos.

- Pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, de acuerdo con la siguiente escala.

Importe anual pensión hasta - Euros	Cuota - Euros	Resto pensión hasta - Euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.000,00	8,00
12.000,00	960,00	6.700,00	30,00
18.700,00	2.970,00	En adelante	40,00

- RT de personas físicas no residentes en territorio español con la condición de diplomáticos o en misiones consulares, siempre que, obviamente, no sean contribuyentes por el IRPF, si no procede la aplicación de normas específicas derivadas de la firma de tratados internacionales: 8%.
- Rendimientos derivados de operaciones de reaseguro: 1,5%.
- Entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español: 4%.
- Dividendos, rendimientos derivados de la participación en fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a tercero de capitales propios (en definitiva, algunos RKM), y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales: 19%.
- RT percibidos en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada: 2%.

Determinada esa cuota íntegra, para hallar la diferencial deberemos aplicarle a aquella las deducciones establecidas (artículo 26 LIRNR), y que únicamente se contemplan para

las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos del artículo 69.3 LIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta (artículos 23 y 30 LIRNR; 8 y 9 RIRNR). Así obtendremos la cuota diferencial del IRNR.

V. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN

<p><u>Transmisiones mortis causa</u> Conjunto de bienes y derechos (+) Ajuar doméstico y adición de bienes Masa hereditaria bruta (-) Cargas, deudas y gastos Masa hereditaria neta Asignación individual (+) Seguros de vida Base imponible (i) (-) Reducciones Base liquidable (x) escala aprobada por la CC.AA. Cuota íntegra (x) Coeficiente multiplicador Cuota líquida (-) Deducciones Cuota tributaria</p>	<p><u>Transmisiones inter vivos</u> Conjunto de bienes y derechos (-) Cargas y deudas Base imponible (i) (-) Reducciones Base liquidable (x) escala aprobada por la CC.AA. Cuota íntegra (x) Coeficiente multiplicador Cuota líquida (-) Deducciones Cuota tributaria</p>
---	---

en función del tipo de transmisión de que se trate, es decir: *mortis causa* (sucesiones) o *inter vivos* (donaciones). Eso sí, en ambos casos estará compuesta por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, disminuidas las cargas (artículo 12 LISyD; 31 RISyD), deudas (artículo 13 LISyD; 32 RISyD) y gastos deducibles (artículo 14 LISyD; 33 RISyD). Aunque en el caso de las transmisiones *inter vivos*, no serán aplicables los gastos deducibles, únicamente las cargas (artículo 16 LISyD; 36 RISyD) y deudas (artículo 17 LISyD; 37 RISyD).

a) *Transmisiones mortis causa*:

Como advertencia previa, en esta modalidad, no se puede hablar de una base imponible con carácter general, puesto que cada obligado a realizar la liquidación del impuesto tendrá una base imponible individual, por el conjunto de bienes y derechos que adquiera,

independientemente del título. Lo que sí habrá será una masa hereditaria general que aglutinará todo lo que sea objeto de repartición en la herencia.

Para calcular dicha masa hereditaria, que constituye el paso previo a determinar las bases imponibles individuales, habrá que computar el conjunto de bienes y derechos más el ajuar doméstico (artículos 15 LISyD; 34 RISyD) y la adicción de bienes (artículos 29 LISyD; 25 a 30 RISyD). En el primer caso, se valorará en un 3% del importe del caudal relicto del causante (conjunto de bienes y derechos menos las deudas contraídas). Si existe viudo o viuda, al ajuar doméstico total se le puede descontar el resultado de aplicar el 3% sobre el valor de la vivienda habitual.

En el segundo caso, se presumirá que forma parte del caudal hereditario los bienes titularidad del causante y que salieron del mismo varios años antes del fallecimiento (uno, tres, cuatro años antes), y por tanto, habrá que adicionarlos al caudal hereditario para proceder a su repartición. El resultado será la masa hereditaria bruta, a la que habrá que descontarle aquellos gastos, deudas y cargas que resulten deducibles según la LISyD y RISyD.

- Cargas: aquellas que disminuyan el valor del bien, es decir, gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan establecidos sobre los mismos, como los censos y las pensiones. No se podrán deducir las hipotecas ni prendas. Sin perjuicio de la posibilidad de deducción de las deudas que pesen sobre las hipotecas ni prendas, en su caso, si se cumplen los requisitos.
- Deudas: aquellas que dejare contraídas el causante siempre que se acredite su existencia por documento público o documento privado que cumpla los requisitos del artículo 1127 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquella, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquellos aunque renunciaren a la herencia.
- Gastos: serán deducibles aquellos gastos de litigio en interés común, gastos de entierro, y gastos de última enfermedad.

Obtenida la masa hereditaria neta, se procederá al reparto de bienes conforme a lo establecido en las disposiciones testamentarias (asignación de los bienes y derechos que

corresponden a cada heredero) y, por supuesto, respetando las previsiones contenidas en los artículos 806 a 822, 834 y 837 del Código Civil.

A ese reparto de las asignaciones o porciones hereditarias habrá que sumarle, en su caso, las percepciones de cantidades en conceptos de seguros de vida, lo que nos conducirá a hallar la base imponible (individual) de cada heredero.

b) *Transmisiones inter vivos*:

En este caso, la valoración de los bienes y derechos se realizará del mismo modo que lo especificado anteriormente, con la salvedad de que las deudas únicamente serán deducibles si estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada. Por ejemplo, la donación de un inmueble con garantía hipotecaria, en la que el adquirente se compromete a subrogarse en la posición del donatario para el pago de la misma. Si no asumiese esta obligación, no será deducible el importe de la deuda.

También serán deducibles las cargas que cumplan lo establecido para las transmisiones *mortis causa*. Evidentemente, no ha lugar a plantearse los gastos deducibles aplicables a estas últimas, por adscribirse exclusivamente a supuestos de herencia o legado.

3. BASE LIQUIDABLE

Para determinar la base liquidable, a la base imponible se le aplicarán las reducciones establecidas (artículo 29 LISyD; 42 RISyD) además de las reducciones autonómicas y mejoras a las mismas articuladas por las CC.AA. en su normativa propia. Debemos recordar que las CC.AA. tienen una amplia capacidad normativa, y las reducciones y mejoras aplicables a (o en lugar de) las reducciones estatales han sido diseñadas de un modo asimétrico, por lo que habrá que acudir a cada normativa autonómica para proseguir con la cuantificación del Impuesto.

En suma, habrá que conjugar la normativa estatal con la normativa autonómica, aplicando, primero, las reducciones estatales, y después, las reducciones autonómicas y mejoras. Por ejemplo, en el caso de Andalucía, estas reducciones propias y mejoras se

contienen en el Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio; y en la Comunidad de Madrid, en el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (modificado por en la Ley 6/2018, de 19 de diciembre).

Estas reducciones, fundamentalmente, son de cinco tipos en el caso de las transmisiones *mortis causa*:

- a) *Parentesco*: en función del parentesco del causahabiente (heredero) con el causante, se le podrá aplicar una reducción u otra. Existen cuatro grupos.

Grupo	Reducción aplicable
Grupo I: descendientes y adoptados – 21 años	15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menor de 21, con el límite de 47.858,59 euros
Grupo II: descendientes y adoptados + 21 años, cónyuges y ascendientes	15.956,87 euros
Grupo III: colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad	7.993,46 euros
Grupo IV: colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños	Sin reducción

Además, a las personas que acrediten un grado de discapacidad superior al 33 y menor del 65%, aparte de la cuantía arriba especificada, se le adicionará la cantidad de 47.858,59 euros; y si es superior al 65%, se le añadirá una cantidad de 150.253,03 euros.

- b) *Seguros de vida*: aquellos que perciban cantidades de seguros sobre la vida, podrán aplicarse una reducción del 100% con el límite máximo de 9.195,49 euros.

- c) *Vivienda habitual*: aplicación de una reducción del 95% con un límite máximo de 122.606,47 euros.
- d) *Empresas individuales o negocios*: reducción del 95% con el mismo límite anterior.
- e) *Adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español*: 95% de su valor.

De nuevo, conviene incidir en que habrá que aplicar las reducciones autonómicas y mejoras establecidas por la Comunidad Autónoma correspondiente. En el caso de las reducciones autonómicas, cuando así se haya regulado, las aplicables en virtud de dicha normativa propia sustituirán a las establecidas en la LISyD; en otros casos, las mejoras autonómicas complementarán a las establecidas en la normativa estatal. Por ejemplo, si la Comunidad de Madrid o Andalucía han establecido sus propias reducciones autonómicas (como así de hecho sucede), se aplicarán estas en detrimento de las estatales, por lo que habrá que acudir a la normativa autonómica correspondiente.

En el caso de las transmisiones *inter vivos*, podrán aplicarse dos tipos de reducciones:

- a) *Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades del donante*: 95% del valor de la adquisición siempre que se cumplan los requisitos.
- b) *Adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español*: en los mismos términos que en lo anteriormente establecido.

Aplicadas las citadas reducciones, obtendremos la base liquidable.

4. CUOTA

La cuota tributaria (artículo 22 LISyD; 44 a 45 RISyD) se divide, a su vez, en la cuota íntegra, que se obtendrá aplicando el tipo de gravamen o tarifa sobre la base liquidable; la cuota líquida, que será el resultado de aplicar el coeficiente multiplicador en función del patrimonio preexistente a la cuota íntegra; y la cuota tributaria, que será el resultado de aplicar las deducciones establecidas sobre la cuota líquida.

Situados en la cuota íntegra, a la base liquidable se le aplicará la siguiente escala regulada en la normativa propia de cada Comunidad Autónoma. En el caso de que estas

no lo hubieran regulado, se aplicará subsidiariamente la siguiente (artículo 21 LISyD y 43 RISyD).

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.906,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,16	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75

797.555,08	199.291,40	En adelante	34.00
------------	------------	-------------	-------

Obtenida la cuota íntegra, aplicaremos el coeficiente multiplicador establecido por la Comunidad Autónoma. Y de nuevo, si no hubiese regulado este coeficiente, se aplicará el siguiente (artículo 22 LISyD; 44 RISyD).

Patrimonio preexistente Euros	Grupos II y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 402.687,11	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

Obtenida la cuota líquida, para hallar la cuota tributaria deberemos aplicar las deducciones y bonificaciones establecidas (artículos 23 y 23 bis LISyD), que son las siguientes:

- a) *Deducción por doble imposición internacional*: cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, se podrá deducir la menor de las cantidades correspondientes bien al importe del impuesto satisfecho en el extranjero, bien el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen al incremento patrimonial correspondiente.
- b) *Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla*: se efectuará una bonificación del 50% siempre que el causante hubiera tenido, a la fecha del devengo, su residencia habitual en dichas Ciudades y durante los cinco años anteriores.

De nuevo, se habrá de estar a lo dispuesto en la normativa de la Comunidad Autónoma correspondiente, ya que la asimetría reinante trae como resultado que algunas, como Madrid o Andalucía, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, establezcan una bonificación del 99%. Por lo que, una vez más, habrá de estarse a lo dispuesto en la normativa autonómica.

VI. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN

Valor bienes y derechos
(-) Cargas y gravámenes
Base imponible
(-) Mínimo exento
Base liquidable
(x) escala aprobada por la CC.AA.
Cuota íntegra
(-) Bonificaciones y deducciones
Cuota tributaria

En el IP, para cuantificar la base imponible hay que proceder a aplicar las reglas de valoración de los distintos elementos patrimoniales. Ya sabemos que constituye la base imponible el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

A su vez, el patrimonio neto lo compone el valor de los bienes y derechos que sean titularidad del sujeto pasivo, descontándole las cargas y gravámenes de naturaleza real cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y también las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo. Eso sí, no se podrán deducir las cargas y gravámenes que correspondan a bienes exentos.

Por tanto, para hallar el patrimonio neto, por un lado, habrá que valorar cada elemento patrimonial de forma separada, y una vez realizado esto, por otro lado, habrá que descontarle dichas cargas, gravámenes y deudas. Estos bienes se computarán de la siguiente forma (artículos 10 a 25 LIP).

- a) *Bienes inmuebles*: se computará el mayor valor entre el valor catastral, el comprobado por la Administración, o el valor de adquisición.
- b) *Actividades empresariales y profesionales*: se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible.

- c) *Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo:* se computarán por el saldo que arrojen en la fecha del devengo, salvo que sea inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, computándose este último.
- d) *Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados:* según su valor de negociación media del cuarto trimestre del año.
- e) *Demás valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios:* según su valor nominal.
- f) *Valores representativos de la participación en fondos de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados:* según su valor de negociación media del cuarto trimestre del año.
- g) *Demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad:* según el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que haya sido sometido a valoración e informe.
- h) *Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias:* se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del IP.
- i) *Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves:* según su valor de mercado en el momento del devengo.
- j) *Objetos de arte y antigüedades:* según su valor de mercado en el momento del devengo.
- k) *Derechos reales:* según las reglas del ITPAJD, por lo que nos remitimos a ellas.
- l) *Concesiones administrativas:* de acuerdo, de nuevo, a los criterios contenidos en el ITPAJD.
- m) *Derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial:* según su valor de adquisición.
- n) *Opciones contractuales:* de acuerdo con lo establecido en el ITPAJD.
- o) *Demás bienes y derechos de contenido económico:* por su precio de mercado en la fecha del devengo del IP.
- p) *Valoración de las deudas:* por su valor nominal en la fecha del devengo y solo serán deducibles las que estén justificadas.

Realizadas todas estas valoraciones, se imputarán en la base imponible las cantidades resultantes.

3. BASE LIQUIDABLE

Para hallar la base liquidable (artículo 28 LIP), habrá que aplicar a la base imponible el mínimo exento establecido por la Comunidad Autónoma correspondiente o, en su defecto, si estas no hubieran aprobado, se aplicará el contenido en la LIP, establecido en 700.000 euros.

De nuevo, debemos acudir a la normativa autonómica correspondiente, ya que las cantidades difieren entre las CC.AA. Por ejemplo, Andalucía y Madrid han establecido la misma cantidad que la regulada en la LIP.

4. CUOTA

En el IP, las cuotas existentes son: la cuota íntegra, y la cuota tributaria. Una vez determinada la base liquidable, para obtener la cuota íntegra, a aquella habrá que aplicarle la escala aprobada por la Comunidad Autónoma, y en su defecto, la siguiente (artículo 30 LIP).

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,20
167.129,45	334,26	167.123,43	0,30
334.252,88	835,63	334.246,87	0,50
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,90
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,30
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,30
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,10

10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,50
---------------	------------	-------------	------

Para hallar la cuota tributaria, a la cuota íntegra se le aplicarán las bonificaciones y deducciones (artículos 31 a 33 LIP). En primer lugar, debemos tener en cuenta que la cuota íntegra conjuntamente con las cuotas del IRPF no puede exceder del 60% de las sumas de las bases imponibles de este último por lo que, si es mayor, deberemos tomar como referencia ese porcentaje, siguiendo los criterios recogidos en la LIP.

En segundo lugar, los impuestos satisfechos en el extranjero podrán deducirse, siempre y cuando sea la menor de las cantidades entre el importe de lo satisfecho en el extranjero o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen.

En tercer y último lugar, procede una bonificación general de la cuota del 100%, aplicable desde el 1 de enero de 2019, lo que significa, a efectos prácticos, que la cuota tributaria será 0. Previsión similar a la que venía poniéndose en práctica en diversas CC.AA. que bonificaban la cuota tributaria del IP al 99%, como la Comunidad de Madrid.

CAPÍTULO II. EL SISTEMA DE IMPOSICIÓN INDIRECTA

I. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN

<p>Base imponible (x) Tipo de gravamen Cuota tributaria (Repercusión del IVA)</p>

2. BASE IMPONIBLE

Para cuantificar la base imponible en el IVA nos remitimos a lo ya expresado en la segunda parte de este Manual a raíz de cada uno de los hechos imponibles, donde

describimos qué componentes (positivos y negativos) deben integrarse en la base imponible y el mecanismo de aplicación. Sin perjuicio, lógicamente, de la ampliación de situaciones posibles que se contienen en la LIVA y RIVA.

3. CUOTA

Para obtener la cuota tributaria del IVA habrá que aplicar el tipo de gravamen vigente en el momento del devengo en función de cada operación. Al respecto, existen tres tipos de gravamen (artículos 90 y 91 LIVA).

- a) *Tipo general*: 21%, aplicable a todos los bienes y prestaciones de servicios no contenidos en el tipo reducido y superreducido.
- b) *Tipo reducido*: 10%, aplicable al resto de alimentos a los que no se le aplica el tipo superreducido; agua; materiales agrícolas o ganaderos; medicamentos de uso veterinario; productos farmacéuticos; aparatos y material médico; viviendas, garajes y anexos; y flores y plantas vivas ornamentales; transporte de viajeros; hostelería y restaurantes; actividades agrícolas, forestales o ganaderas; limpieza urbana y de residuos; manifestaciones culturales; asistencia social; ferias y exposiciones comerciales; servicios de albañilería en viviendas; cine y teatro; alquiler con opción de compra de vivienda.
- c) *Tipo superreducido*: 4%, aplicable a pan; leche; queso; huevos; frutas; verduras; hortalizas; legumbres; tubérculos y cereales; libros, revistas y periódicos; medicamentos de uso humano; prótesis y vehículos de minusválidos; viviendas de protección oficial; servicios de teleasistencia de atención a la dependencia; reparación y adaptación de vehículos de minusválidos; arrendamiento con opción de compra de viviendas de protección oficial.

No debemos olvidar que, como ya hicimos referencia, de nuevo, en la segunda parte de este manual, la cuota tributaria se repercute a los que finalmente asumen la carga fiscal del impuesto, mediante el mecanismo de la repercusión.

II. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1. ESQUEMA BÁSICO DE LIQUIDACIÓN

<u>TPO</u>	<u>OS</u>	<u>AJD</u>
Valor bienes y derechos (-) Cargas deducibles Base imponible (x) tipo de gravamen Cuota tributaria	Base imponible (x) tipo de gravamen Cuota tributaria	Base imponible (x) tipo de gravamen Cuota tributaria

2. BASE IMPONIBLE

Como se explicó en la primera parte de este manual, el ITPAJD está formado por tres hechos imponible, y habrá que tratar su cuantificación de forma separada. Por otra parte, como ya se puso de manifiesto en el IP e ISyD, gran parte de las normas de valoración contenidas en la LITPAJD al respecto de la modalidad de TPO serán de aplicación también a aquellos. En realidad, la normas que regulan las TPO sirven de utilidad como regla de valoración en otros impuestos.

Por tanto, habrá que discernir cómo se valoran los bienes y elementos patrimoniales para posteriormente imputarlos a la base imponible.

- a) *TPO* (artículos 7 y 10 LITPAJD; 37 a 50 RITPAJD): la base imponible la constituye el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, siendo únicamente deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca. En cuanto a las reglas de valoración y los bienes y derechos, son las siguientes:
- Usufructo temporal: se aplicará un 2% por cada año, sin exceder del 70%.
 - Usufructo vitalicio: se estimará que el valor es igual al 70% del valor total de los bienes cuando el usuario cuanto menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad en la proporción de un 1% menos por cada año más con el límite mínimo del 10% (usualmente, se utiliza la regla siguiente: 89-edad del usufructuario, y el resultado actuará como porcentaje aplicable al valor del bien para obtener el valor del usufructo).

- Nuda propiedad: diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.
 - Uso y habitación: valor que resulte de aplicar al 75% del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos.
 - Hipotecas, prendas y anticresis: se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado.
 - Derechos reales distintos de los tres anteriores: capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o este si aquel fuere menor.
 - Arrendamientos: cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato, y si no constare aquel, se establecerá que la duración es de seis años.
 - Pensiones: se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas de valoración del usufructo, corresponda a la edad del pensionista.
 - Transmisiones de valores negociadas en mercados secundarios: se tomará el valor de cotización al día en que tenga lugar la adquisición o, en su defecto, la del primer día inmediato anterior en que se hubiesen negociado, dentro del trimestre inmediato precedente.
 - Actas de notoriedad: servirá de base la capitalización al 16% de la riqueza imponible asignada a las tierras que con tales aguas se beneficien.
 - Contratos de aparcería de fincas rústicas: servirá de base el 3% del valor catastral a efectos del IBI, multiplicado por el número de años de duración del contrato.
 - Préstamos sin garantía personal: se atenderá al valor de la cosa depositada.
- b) OS (artículo 25 LITPAJD; 64 RITPAJD): para determinar qué constituye la base imponible deberemos diferenciar en función del supuesto concreto.
- Constitución y aumento de capital social de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios: importe nominal en que aquel quede

fijado inicialmente o ampliado con adición de las primeras de emisión, en su caso, exigidas.

- Operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social: valor neto de la aportación.
- Traslados de sede de dirección efectiva o domicilio social: haber líquido de la sociedad que se traslada.
- Disminución de capital y en la disolución: valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.

c) *AJD* (artículos 30, 36 y 42 LITPAJD; 69, 79 y 84 RITPAJD): habrá que diferenciar, de nuevo, en función del documento.

En primer lugar, los documentos notariales:

- Primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable: valor declarado.
- Derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía: importe de la obligación o capital garantizado, más intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento y otros conceptos análogos.
- Posposición y mejora de rango de las hipotecas o de cualquier otro derecho de garantía: total responsabilidad asignada al derecho que empeore de rango.
- Actas notariales: al igual que el caso anterior, salvo en las actas de protesto, que coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado.

En segundo lugar, los documentos mercantiles:

- Letra de cambio: cantidad girada.
- Certificados de depósito: importe nominal.
- Pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos, emitidos en serie, representativos de capitales ajenos: importe del capital que la emisora se compromete a reembolsar.

En tercer lugar, los documentos administrativos:

- Anotaciones preventivas: valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya.

3. CUOTA

Para obtener la cuota tributaria será necesario aplicar sobre la base imponible el tipo o tipos de gravamen establecidos por la Comunidad Autónoma, y en su defecto, los regulados en la LITPAJD, que diferirán en función de cada hecho imponible y de cada bien.

- a) TPO (artículo 11 a 18 LITPAJD; 51 RITPAJD): el tipo de gravamen diferirá según la transmisión.
- Transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, exceptos los derechos reales de garantía: 6% para la transmisión de inmuebles, constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos; y el 4% en la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos.
 - Constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza: 1%.
 - Arrendamientos: según la siguiente escala.

	Euros
Hasta 30,05 euros	0,09
De 30,06 a 60,10	0,18
De 60,11 a 120,20	0,39
De 120,21 a 240,00	0,78
De 240,41 a 480,81	1,68
De 480,82 a 961,92	3,37
De 961,63 a 1.923,24	7,21

De 1.923,25 a 3.846,48	14,42
De 3.846,49 a 7.692,95	30,77
De 7.692,96 en adelante, 0,024040 euros por cada 6,01 euros o fracción.	

- Transmisión de valores: según la siguiente escala.

	Euros
Hasta 60,10	0,06
De 60,11 a 180,30	0,18
De 180,31 a 450,76	0,48
De 450,77 a 901,52	0,96
De 901,53 a 1.803,04	1,98
De 1.803,05 a 6.010,12	7,21
De 6.010,13 a 12.020,24	14,42
Exceso: 0,066111 euros por cada 60,10 euros o fracción.	

- Concesiones administrativas: al tipo establecido para la transmisión de bienes muebles o semovientes.
- Consolidación del dominio: el nudo propietario tributará atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio.
- Constitución de fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo: tributarán únicamente en concepto de préstamo.
- Subrogación en los derechos del acreedor prendario: 1%.

- Transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación: se exigirá el impuesto por el mismo tipo que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos.

b) OS (artículo 26 LITPAJD y 65 RITPAJD): 1%.

c) AJD (artículos 31, 37 y 43 LITPAJD; 71, 74, 81, 86 y 87 RITPAJD): en función del documento, existiendo una cuota fija y otra gradual.

- Documentos notariales: 0,30 euros por pliego o 0,15 por folio, a elección del fedatario. En las primeras copias de escrituras y actas notariales, 0,50%.
- Documentos mercantiles: en función, de nuevo, del tipo de documento. Los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos, tributarán a tres pesetas por cada mil o fracción. Por su parte, las letras de cambio, documentos que realicen una función de giro o suplan a las letras de cambio y los certificados de depósito, conforme a la siguiente escala:

	Euros
Hasta 24,04 euros	0,06
De 24,05 a 48,08	0,12
De 48,09 a 90,15	0,24
De 90,16 a 180,30	0,48
De 180,31 a 360,61	0,96
De 360,62 a 751,27	1,98
De 751,28 a 1.502,53	4,21
De 1.502,04 a 3.005,06	8,41
De 3.005,07 a 6.010,12	16,83
De 6.010,13 a 12.020,24	33,66

De 12.020,25 a 24.040,48	67,31
De 24.040,49 a 48.080,97	134,63
De 48.080,98. 96.161,94	269,25
De 96.161,95 a 192.323,87	538,51
Exceso de 192.323,87: 0.018 euros por cada 6.01 o fracción	

- Documentos administrativos: en función del documento. Las anotaciones preventivas que se practiquen en los registros públicos tributarán al tipo de gravamen de 0,50%, y por su parte, la rehabilitación y transmisión, sea por vía de sucesión o cesión, de grandezas y títulos nobiliarios, así como el reconcomiendo de uso en España de títulos extranjeros, satisfarán los derechos consignados en la siguiente escala.

Escala	Transmisiones directas - Euros	Transmisiones transversales - Euros	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros - Euros
1º Por cada título con grandeza.	2.922	7.325	17.561
2º Por cada título sin grandeza.	2.089	5.237	12.539
3º Por cada título sin grandeza.	833	2.089	5.027

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA EN LA MATERIA

DE LA PEÑA VELASCO, G., FALCÓN Y TELLA, R., y MARTÍNEZ LAGO, M.A., (Dir.)
Sistema fiscal español: impuestos estatales, autonómicos y locales, Iustel, 9ª Ed., 2021.

MARTÍN QUERALT, J, LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO
LÓPEZ, J.M., (Dir.) *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 34ª Ed., 2023.

MERINO JARA, I., (Dir.) *Derecho tributario: parte especial*, Tecnos, 12ª Ed., 2023.

OLIVARES OLIVARES, D.B., y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., *Manual de
Procedimientos tributarios aplicados*, Tecnos, 2023

PÉREZ ROYO, F., (Dir.) *Curso de Derecho Tributario: parte especial*, Tecnos, 17ª Ed., 2023.

PORTILLO NAVARRO, M.J., *Manual de Fiscalidad. Teoría y práctica*, Tecnos, 15ª Ed.,
2023.